

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Szekeres Csaba ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Németh Péter jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal jogutódja, a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróságon 9.K.27.565/2009. számon indított és ugyanezen bíróság 2010. június 8-án kelt 9.K.27.565/2009/3. számú jogerős ítéletével befejezett perében az alperes részéről 4. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróság 9.K.27.565/2009/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az első fokú adóhatóság a felperesnél 2006. szeptember 1-től 2008. augusztus 31-ig terjedő időszakra (2006-2007 adóévek) bevallások utólagos vizsgálatára irányuló átfogó ellenőrzést tartott. Ennek eredményeként a felperes terhére 20.007.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, 8.012.000 Ft adóbírság és 960.000 Ft késedelmi pótlék megfizetését is előírta. Az első fokú hatóság határozata 5. pontja rögzítette, hogy a felperes a 2006 évi társasági adóalapját a ráfordításként elszámolt 62.233.000 Ft helyi iparűzési adó összegével nem csökkenthette volna, mivel 2007. augusztus 31-én százalékos egészségügyi hozzájárulás és ... magán-nyugdíjpénztár tagdíj tekintetében hátraléka volt. Eljárása ellentétes volt a társasági adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (továbbiakban Tao.tv.) 7. § (1) bekezdés x) pontjában, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 178. § 4. pontjában írt adótartozás fogalmával. Erre figyelemmel az első fokú adóhatóság az adózás előtti eredményt megnövelte, és 30%-os mértékű adóbírságot állapított meg.

Az alperes 2239399179 számú határozatával az első fokú határozatot fenntartotta azzal, hogy a csatolt adószámla kivonat alapján 2007. augusztus 31-én 152. százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemben 451.000 Ft, míg 274. OTP magán-nyugdíjpénztár tagdíj adónemben 4.447.000 Ft adótartozása állt fenn. Az Art. 178. § 4. pontja alapján az adótartozást adónemenként kell vizsgálni. Az egyes adótörvények módosításáról szóló 2007. évi CXXVI. törvény (továbbiakban Módosító tv.) 216. §-a nem alkalmazható, mivel csak 2007. november 16-án lépett hatályba, és 2007-es adóévben kellett először alkalmazni.

A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását kérte azzal, hogy nyilvántartása szerint adóhátraléka nem volt. Az adóhivatali folyószámla nem volt naprakész, ezzel kapcsolatban csatolta a 2007. október 24-i folyószámla egyenlegértékesítőt. A Módosító tv. alapján az Art. 178. § 4. pontjának módosított szövegét, azaz a nettó adótartozást kell figyelembe venni.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az első fokú határozat 5. pontjára és a késedelmi pótlék megállapítására kiterjedően hatályon kívül helyezte, és e körben az első fokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Ítéletének indokolásában hivatkozott a Módosító tv. 382. § (5) bekezdésére, melynek alapján az Art. 178. § 4. pontját megállapító rendelkezései a kihirdetés napján lépnek hatályba, azaz 2007. november 16-án. A Módosító tv. 481. § (2) bekezdése átmeneti szabályként rögzíti, hogy a törvény rendelkezéseit kell alkalmazni a hatályba lépéskor jogerősen el nem bírált ügyekben is.

Az Art. 178. § 4. pontjának 2007. november 16-ától hatályos szövege megteremtette a nettó adótartozás fogalmát, és annak fogalom-meghatározását is megadta. Az első fokú bíróság álláspontja szerint a perbeli vita eldöntése során az Art. 178. § 4. pontjának módosított rendelkezését, vagyis a nettó adótartozás szabályait kellett figyelembe venni. Az adóhatóság azonban eltérő jogértelmezés folytán a teljes folyószámla vizsgálatot, azaz az adónemenkénti tartozás, illetve túlfizetés tényét nem vizsgálta. Az első fokú bíróság hivatkozott a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.499/2009/4. számú ítéletében kifejtettekre is.

Az első fokú adóhatóság az új eljárás során a módosító rendelkezésekre figyelemmel a nettó adótartozás szabályai szerint köteles a felperes adófizetési kötelezettségét megállapítani.

Az első fokú bíróság jogerős ítélete ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérve annak hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének elutasítását, mivel az megsértette a Módosító tv. 481. § (1), (2) bekezdéseiben foglaltakat, az Art. 178. § (4) bekezdésében és a Tao.tv. 7. § (1) bekezdés x) pontjának

rendelkezéseit. A Módosító tv. szerinti Art. 178. § (4) bekezdésében szabályozott nettó adótartozást csak a 2007 évi társasági adóalap megállapításakor vehető figyelembe, visszamenőlegesen a 2006 évre nem. E körben hivatkozott a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.137/2008/4. számú ítéletére is.

A felperes írásbeli felülvizsgálati ellenkérelmet nem nyújtott be.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Tao.tv. 7. § (1) bekezdés x) pontja alapján az adózás előtti eredményt csökkenti az adózó által a helyi adóról szóló törvény rendelkezései szerint megállapított helyi iparűzési adó alapján adóévi ráfordításként elszámolt összeg, de legfeljebb az adózás előtti nyereség összege, feltéve, hogy az adózónak az adóév utolsó napján nincs az állami vagy önkormányzati adóhatóságnál nyilvántartott adótartozása. A 2006. december 31-én hatályos Art. 178. § 4. pontja alapján adótartozás: az esedékességkor meg nem fizetett adó és a jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatás. A 2007. november 16-tól hatályos szöveg szerint adótartozás: az esedékességkor meg nem fizetett adó és a jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatás; ha jogszabály valamely kedvezmény igénybevételét ahhoz köti, hogy az adózónak ne legyen adóhatóságnál nyilvántartott adótartozása, e feltétel vizsgálata során az adóhatóságnál nyilvántartott adótartozás összegét csökkenteni kell az ugyanazon adóhatóságnál nyilvántartott túlfizetés összegével (nettó adótartozás).

A felperesnek adótartozása állt fenn, ugyanakkor adófolyószámláján túlfizetése volt, ezért a perben eldöntendő kérdés az volt, hogy a 2007. november 16-án hatályba lépett törvény alapján a felperes esetében a nettó adótartozást kell-e figyelembe venni, vagy a 2006. december 31-i hatályos Art. 178. § 4. pontját.

Ennek megállapítása érdekében a Legfelsőbb Bíróság is a Módosító tv. hatályba léptető és átmeneti rendelkezéseit vizsgálta. A Módosító tv.. 382. § (5) bekezdése alapján e törvénynek az Art. 175. § (17)-(19) bekezdései, a 178. § 4. pontját megállapító rendelkezései a kihirdetés napján lépnek hatályba, ez a nap 2007. november 16-a volt. A Módosító tv. 481. § (2) bekezdése értelmében e törvény rendelkezéseit kell alkalmazni a hatályba lépéskor jogerősen el nem bírált ügyekben, továbbá a hatályba lépést követően az azt megelőző időszakra teljesítendő, illetve esedékessé vált kötelezettségekre azzal, hogyha a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában hatályos rendelkezések az adózóra összességében kevésbé terhes, bírság-, pótlékfeltételeket határoztak meg, a kötelezettségekre legfeljebb az elkövetéskor hatályos törvényben meghatározott legmagasabb mérték alkalmazható.

Ezen szabályok alapján a Legfelsőbb Bíróság – egyetértve az első fokú bírósággal – azt állapította meg, hogy a perbeli vita eldöntésénél már az Art. 178. § 4. pontjának módosított rendelkezését, vagyis a nettó adótartozás szabályait kellett figyelembe venni. A Módosító tv.. 481. § (2) bekezdése egyértelmű átmeneti rendelkezéseket tartalmaz azzal, hogy a törvény rendelkezéseit alkalmazni kell a hatályba lépéskor jogerősen el nem bírált ügyekben. Arról is rendelkezik – ami jelen perben irreleváns –, hogy a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában hatályos rendelkezést kell alkalmazni, ha az adózóra nézve összességében kedvezőbb.

A jogalkotásról szóló 1987. évi XI. törvény 12. § (2) bekezdése értelmében a jogszabály a kihirdetését megelőző időre nem állapíthat meg kötelezettséget, és nem nyilváníthat valamely magatartást jogellenessé. Ugyanakkor a jogalkotásról szóló törvény nem tiltja, hogy visszamenőlegesen kedvezőbb feltételeket állapítson meg a jogszabály. Az Art. 178. § 4. pontjának módosított szabálya a nettó adótartozás fogalmának bevezetésével az adózóra nézve kedvezőbb szabályozást vezetett be a nyilvántartott adótartozás és a nyilvántartott túlfizetés összegének egybevetésével. A felperes esetében is ez a tényállás állt fenn, hiszen adótartozása volt, ugyanakkor összességében jelentős túlfizetése figyelembevételével a Tao.tv. 7. § (1) bekezdés x) pontjában szabályozott adókedvezmény lehetőségétől nem esett el.

Mindezekre figyelemmel az első fokú bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pernyertes felperesnek a felülvizsgálati eljárása során perköltsége nem merült fel, ezért annak viseléséről sem kellett rendelkezni.

A Legfelsőbb Bíróság az alperes által hivatkozott eseti döntéssel összefüggésben megállapította, hogy a felülvizsgálat nem terjedt ki a Módosító tv. 481. § (2) bekezdésének vizsgálatára.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontja alapján az alperest megillető illetékmentességre figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. § alapján az állam viseli.

Budapest, 2011. május 5.

Dr. Madarász Gabriella sk. tanácselnök, Dr. Hajnal Péter sk. előadó bíró, Dr. Darák Péter sk. bíró