

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a Füsthy és Mányai Ügyvédi Iroda, ügyintéző: dr. Füsthy Zsolt ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Jamrik Krisztina jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály Közép-Magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság által 2008. szeptember 10. napján hozott 4.K.30.667/2008/3. számú ítélet ellen az alperes által 4. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül- meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 4.K.30.667/2008/3. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 20.000 (húszezer) forint elsőfokú, és 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 41.700 (negyvenegyezer-hétszáz) forint kereseti és 41.700 (negyvenegyezer-hétszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes a 2006. december 19-én benyújtott 2006. évi társasági adóelőleg, valamint különadó-előleg kiegészítésről szóló 0629K bevallási nyomtatványon 0 forint társasági adóelőleg feltöltési kötelezettséget vallott be, amit határidőben megfizetett.

A felperes 2007. május 30-án a 0731-es önellenőrzési nyomtatványon a társasági adóelőleg fizetési kötelezettségét önrevíziózta, azt megemelte 6.000.000 Ft-tal, ami után 228.000 Ft önrevíziós pótlékot fizetett meg.

Az adóhatóság megállapította, hogy a felperes 2006. évre 2006. december 20. napjáig 16.736.591 Ft társasági adóelőleget fizetett meg, és ezt egybevetette a felperes 2007. május 31-i esedékességű 0629 számú társasági adóbevallásában közölt társasági adókötelezettséggel, azaz a 25.037.000 Ft-tal. Ennek eredményeként pedig azt állapította meg, hogy a felperes 5.796.709 Ft-tal kevesebbet fizetett meg a várható adó összegéből, ezért kiegészítési

(feltöltési) kötelezettségét csak 67 %-osan teljesítette.

Az elsőfokú adóhatóság határozatában kötelezte a felperest 695.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére a 2006. évi társasági adóelőleg nem megfelelő összegű kiegészítése miatt. A mulasztási bírság mértékének megállapításánál a felperes javára értékelte, hogy korábban ilyen mulasztás miatt még nem került szankcionálásra, ezért a mulasztási bírság összegét az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 172.§ (8) bekezdésében meghatározott maximum 20 %-os mérték helyett 12 %-ban írta elő.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 1941278312 számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Érdemi döntését a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao.tv.) 21.§ (10) bekezdésében, Art. 2. sz. számú melléklet I/3/A/b. pontjában, 13.§ (1) bekezdésében, 172.§ (8) és (12) bekezdéseire foglaltakra alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy a 0629K nyomtatvány benyújtása a társasági adóelőleg kiegészítésével kapcsolatos adókötelezettség teljesítését nem pótolja, nem helyettesíti, az önrevíziós pótlék összege nem tudható be a feltöltési kötelezettség összegébe, a társasági adó-előlegkiegészítési kötelezettség csak az eredeti bevalláshoz képest értelmezhető. A felperes a társasági adó-kiegészítési kötelezettségének 90 %-os mértékben nem tett eleget 2006. december 20. napjáig, ezért a vele szemben kiszabott mulasztási bírság jogalapját és összegszerűségét tekintve is jogszerű.

A felperes keresetében elsődlegesen az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, vagy hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

Azzal érvelt, hogy az Art. rendelkezései nem zárják ki az adóelőleg bevallás, illetve feltöltési kötelezettség önellenőrzését. 2006. december 20. napjáig a 0629K bevallási nyomtatványon 0 forintban megállapított társasági adóelőleg feltöltési kötelezettségének eleget tett, és neki fel nem róható módon került sor arra, hogy a végleges tényadat eltérjen a várhatótól, mert nem tudhatta előre a devizában nyilvántartott hitelállomány - árfolyam-változás miatti - forint értékében bekövetkezett változást.

Az alperes az Art. összefüggéseiből kiragadva tévesen értelmezte és alkalmazta vele szemben a mulasztási bírság szankcióját.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaposnak találta és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, jogi álláspontja a következő volt:

Az Art. önellenőrzésre vonatkozó szabályai között nincs olyan rendelkezés, amely kizárná a társasági adóelőleg kiegészítés összegéről szóló bevallás önellenőrzéssel történő korrigálását.

Ennél fogva a felperes önellenőrzéssel az Art. 169.§-ának rendelkezése értelmében mentesült az Art. 172.§ (8) bekezdése szerinti mulasztási bírság alól, az vele szemben jogsértően került kiszabásra. Utalt egyben arra, hogy a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.320/2006/4. számú határozatában foglaltak a perbeli jogvita eldöntésére - az eltérő jogszabályi környezet miatt - nem irányadók.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, felperes keresetének elutasítását.

Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg a Tao.tv. 26.§ (10) bekezdésében, Art. 2.sz. melléklet I. Fejezet 3/A/b. pontjában, 169.§-ában, 172.§ (8) és (12) bekezdéseiben foglaltaknak, téves jogértelmezésen alapul. Az önellenőrzést figyelmen kívül kell hagyni, ezért a felperessel szemben a társasági adóelőleg kiegészítési kötelezettség elmulasztása miatt a mulasztási bírság kiszabására megalapozottan és jogszerűen került sor.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte. Azzal érvelt, hogy a bevallási és a társasági adóelőleg feltöltési kötelezettség kapcsán is helye van önellenőrzésnek, amely mentesítést eredményez a mulasztási bírság kifizetése alól.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A Tao.tv. 26.§ (10) bekezdése értelmében a kettős könyvvitelt vezető belföldi illetékességű adózónak és a külföldi vállalkozónak a társasági adóelőleget az adóévben, az adóévi várható, fizetendő adó összegére ki kell egészítenie. Az Art. 2.sz. melléklet I. Fejezet 3/A/b. pontja értelmében az adóelőleget az adózónak az adóévben az adóévi várható fizetendő adó összegére az adóév december 20. napjáig kell kiegészítenie.

A feltöltési kötelezettség azt az adózót terheli, akinek társasági adóelőleg bevallási kötelezettsége volt, még akkor is, ha a bevallott adóelőleg összege 0 Ft. A feltöltési kötelezettség címén befizetendő társasági adó összegének meghatározásakor figyelembe kell venni a 2006. évi várható fizetendő társasági adó összegét, valamint a várható fizetendő adó teljesítésére fizetett havi, vagy negyedéves adóelőleg összegeket, ideértve a december 20-án esedékes előlegösszeget is. Az így megállapított összegek pozitív különbözete a feltöltés címén fizetendő összeg, az adózóknak első ízben 2006. évben kellett először külön bevallást benyújtania a társasági adóelőleg kiegészítés összegéről, az Art. 1.sz. melléklet B/2/c alapján az adóév december 20. napjáig. Az adózók az e célra rendszeresített 0629K számú bevallás a 2006. évi társasági - adóelőleg, valamint külön adó - előleg kiegészítésre kötelezett

adózók részére elnevezésű nyomtatványon tehettek eleget bevallási kötelezettségüknek. A jogszabály értelmében a bevallási kötelezettséget akkor is teljesíteni kellett, ha a feltöltési kötelezettség 0 Ft volt.

Az adózónak - az ismertetett szabályokból következően - a várható teljes adó összegének megállapítására kell törekednie, amely során a gazdasági események várható hatásaira is figyelemmel kell lennie. Ugyanakkor a jogalkotó is tisztában volt azzal, hogy a társasági adóelőleg feltöltési kötelezettség időpontjában a gazdasági élet bizonytalansági tényezőire is figyelemmel a számítások teljes pontossággal nem végezhetők el, ezért az Art. 172.§ (8) bekezdésében csak azon adózókkal szemben rendelte el a mulasztási bírság kiszabását, akik a várható adó 90 %-át nem fizették meg.

Az adóelőlegre, az adóra vonatkozó szabályok az irányadók Az Art. 169.§-a értelmében az adózó az önellenőrzéssel megállapított helyesbített adóalap, adó-, illetve költségvetési támogatás bevallásával mentesül az adóbírság, mulasztási bírság alól, a helyesbített meg nem fizetett adó, jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatás, továbbá az önellenőrzési pótlék megfizetésével az önellenőrzés időpontjáig esedékes késedelmi pótlék alól.

A fentiekben részletezett törvényi lehetőség illetve az ennek felhasználása, vagy kihasználása - az elsőfokú bíróság ítéletében kifejtett jogi állásponttal ellentétben - nem mentesíti és nem is mentesítheti az adózót a törvény által előírt feltöltési kötelezettsége alól. Az adózókat 2006. évben terhelő 0629K számú nyomtatvány kitöltésével és benyújtásával teljesítendő bevallási kötelezettség és a társasági adóelőleg feltöltési kötelezettség ugyanis két külön-külön meghatározott adókötelezettség, ebből következően a 0629K bevallás benyújtása nem pótolja a társasági adóelőleg kiegészítési, megfizetési, azaz a feltöltési kötelezettséget. Ez a feltöltési kötelezettség független attól, hogy az adózó a 0629K nevű nyomtatványon milyen összeget szerepeltetett, vagy hogy azt önellenőrzéssel hogyan helyesbíti. Az adóelőleg feltöltési kötelezettség, mint jogintézmény lényegében az adó idő előtti beszedését jelenti, és a törvényben erre nézve rögzített rendelkezések kötelezendően alkalmazandók, és az ezzel kapcsolatos szabályoknak a jogalkotó törvényben megfogalmazott céljának és a jogintézmény rendeltetésének megfelelően kell érvényesülniük.

Ismételten utal a Legfelsőbb Bíróság arra, hogy a társasági adóelőleg bevallási kötelezettség teljesítése nem helyettesíti, és nem pótolja a társasági adóelőleg kiegészítési megfizetési feltöltési kötelezettséget, bevallani ugyanis az előírások figyelembe vételével

kell, fizetni pedig az egész évi adóbefizetés alapján. Ebből és az előzőekben részletezettekben következően nem alkalmazható olyan módszer, hogy csökkentett, vagy akár 0 Ft adót valljon be egy adózó, majd önellenőrzéssel vallja be a többi, hogy kinullázza az első bevallását, majd rögtön utána beküldje helyes adatokkal a bevallást arra alapítottan, hogy már nem módosulhat az első bevallásban megjelölt összegre figyelemmel a megállapított adóelőleg.

Az előzőekben részletezett, vagy minden más, ehhez hasonló, vagy ezzel egy megítélés alá eső adózói magatartás, vagy mulasztás ugyanis azt eredményezné, hogy a tényleges adófizetés visszakerülne az adóbevallás benyújtásának időpontjához, ez által az adóelőleg kiegészítési megfizetési feltöltési kötelezettség értelmét vesztené, e jogintézmény kiüresedne, és az adófizetési kötelezettségeiket jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően teljesítő adózókkal szemben a jogszabályok be nem tartására irányuló, vagy azokat megkerülő adózói magatartások részesülnének előnyben. Ahol ugyanis december 20-ig a társaság adót nem töltik fel, majd a bevallást 0-ásan küldik be és önellenőriznek, és az ezt követő év május 31. napjáig befizetik az adóelőleget, akkor tulajdonképpen csak a következő év május 31-én fizetnek ilyen adót.

Hangsúlyozza a Legfelsőbb Bíróság ugyanakkor azt is, hogy az előzőekben részletezett adófizetési kötelezettség elkerülésére irányuló magatartás a felperes esetében nem állapítható meg, mivel a közigazgatási eljárás során és a perben is méltányolható indokát adta annak, hogy a feltöltési kötelezettségének mely okoknál fogva nem tett 90 %-os mértékben eleget. Ezt egyébként az adóhatóság a bírság összeg meghatározásánál helytállóan figyelembe is vette.

Tévesek azok az érvelések is, amelyek a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.320/2006/4. számú ítéletében kifejtett jogi álláspontnak olyan értelmezést tulajdonítanak, mely szerint az önellenőrzés minden jogkövetkezmény alól mentesít, ilyet ugyanis ez az ítélet nem tartalmaz.

A tekintetben osztja a Legfelsőbb Bíróság az elsőfokú bíróság jogi álláspontját, hogy a Kfv.I.35.320/2006/4. számú ügyben megállapítható tényállás nem azonos a jelen perbelivel, ennél fogva jelen perbeli jogvita eldöntésére nézve irányadó sem lehet. Nem osztja ugyanakkor a Legfelsőbb Bíróság az elsőfokú bíróság azon jogi álláspontját, mely szerint jelen perbeli esetben eredeti bevallásnak a társasági adóelőleg kiegészítés összegéről szóló bevallást kell tekinteni. A kiegészítési kötelezettség csak a társasági adóról szóló bevalláshoz képest értelmezhető a Tao.tv. előzőekben ismertetett jogszabályi rendelkezéseire figyelemmel. Az adóhatóságnak a feltöltési kötelezettség ellenőrzésénél nem azt kell vizsgálnia, hogy az adózó eleget tett-e a bevallási kötelezettségének, hanem azt, hogy teljesítette-e a társasági adóelőleg kiegészítés fizetési

kötelezettségét, vagyis azt, hogy ez utóbbi elérte-e december 20-ig a tárgyévre vonatkozó adófizetési kötelezettség legalább 90 %-át.

A perbeli esetben a társasági adóelőleg bevallással kapcsolatos önellenőrzésnek a jogvita eldöntésére nézve nincs ügydöntő hatása, mivel a felperes az adófeltöltési kötelezettségének a Tao.tv. 26.§ (10) bekezdése szerinti szabálynak megfelelően nem tett eleget. A 0629K számú bevallás önellenőrzéssel történő helyesbítése nem változtat azon a tényen, hogy a 2007. május 30-án benyújtott bevallásban szereplő fizetési kötelezettségből a felperes 2006. december 20-ig csupán 16.736.591 Ft összegben teljesített, ami az adófizetési kötelezettségnek csupán 67 %-a, tehát nem 90 %. Ennél fogva fennállt a mulasztási bírság kiszabásának Art. 172.§ (8) bekezdése szerinti jogalapja, amelynek összegszerűsége is törvényes a 172.§ (12) bekezdésében foglaltakra figyelemmel.

A kifejtettek alapján a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A perköltségre, valamint a kereseti- és felülvizsgálati eljárási illetékekre vonatkozó ítéleti rendelkezések a Pp. 78.§ (1) bekezdésében, és az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42.§ (1) bekezdés a) pontjában, 50. § /1/ bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § /2/ bekezdésében foglaltakon alapulnak.

Budapest, 2009. november 26.

Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró