

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Oszkó Péter ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Farkas Sándor és a dr. Nagy Zsuzsanna jogtanácsosok által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Komárom-Esztergom Megyei Bíróságon 11.K.21.297/2005. számon indított és ugyanezen bíróság 2006. október 10-én kelt 11.K.21.297/2005/13. számú jogerős ítéletével befejezett perében az alperes részéről 14. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Komárom-Esztergom Megyei Bíróság 11.K.21.297/2005/13. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 500.000 (ötszázezer) forint első fokú és 250.000 (kettőszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy - külön felhívásra - fizessen meg államnak 1.800.000 (egymillió-nyolcszázezer) forint kereseti és 2.916.600 forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes egy brit illetőségi ipari berendezések gyártásával és kereskedelmével foglalkozó társaság (a továbbiakban: társaság) magyarországi fióktelepe.

A felperes a 2002. és 2003. évre vonatkozóan benyújtott társasági adóbevallásában 20.424.000 Ft, illetve 28.187.000 Ft fizetési kötelezettséget szerepeltetett. A fizetendő adója az értékesítés és a beszerzés közötti árrésből fakadt.

A felperes 2005. március 16-án önellenőrzést nyújtott be mindkét évre vonatkozóan, amelyben a bevallott és befizetett társasági adóját módosította 20.424.000 Ft, illetve 28.187.000 Ft-tal csökkentve.

Az adóhatóság a felperesnél mindkét bevallási időszakra kiutalás előtti ellenőrzést végzett, amely kiterjedt az önellenőrzések felülvizsgálatára is. Az ellenőrzések eredményeként hozott első fokú határozatokban az adóhatóság a felperes terhére 2002. évre 20.424.000 Ft, 2003. évre pedig 28.187.000 Ft társasági adókülönbözetet írt elő, amelyet mindkét esetben jogosulatlan visszaigénylésnek minősített, a kiutalási kérelmeket elutasította és kötelezte a felperest - 10 %-os mértékű - 2.042.000 Ft, illetve 2.819.000 Ft adóbírság megfizetésére.

A felperes fellebbezései folytán eljárta alperes a 8429560800 és a 8429560756 számú határozataiban az első fokú határozatokat helybenhagyta.

Az alperes döntéseit a Magyar Népköztársaság és Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyság között a kettős adóztatás elkerülésére a jövedelemadó területén Budapesten az 1977. évi november hó 28. napján aláírt egyezmény kihirdetéséről szóló 1978. évi 15.sz. tvr. (a továbbiakban: Egyezmény) 5. Cikk (2)-(3) bekezdéseiben az 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao.tv.) 1. § /4/ bekezdésében, 4. § 33. a) és h) pontjaiban, 4. § 33. g/1) pontjában, 14. § /1/ bekezdésében, 6. § /1/ bekezdésében, 19. § /1/ bekezdésében, 1997. évi CXXXII. törvény (a továbbiakban: Ft.tv.) 2. § b. pontjában foglaltakra alapította. Az alperes határozatait azzal indokolta, hogy a felperes tevékenysége nem kizárólag a raktározás volt, az kiterjedt a beszerzésre és az értékesítésre is, ennek eredményeként társasági adóalap keletkezett, tehát a felperes a korábbi helyes bevallásait az önrevízióval hibásan módosította.

A felperes kereseteiben a határozatok hatályon kívül helyezését kérte.

A megyei bíróság az alperesi határozatok bírósági felülvizsgálatára irányuló felperesi kérelmek alapján indult ügyeket egyesítette, a felperes keresetét alaposnak találta és az alperes határozatait az első fokú határozatokra is kiterjedően hatályon kívül helyezte.

A megyei bíróság azt állapította meg, hogy az alperes nem tudta bizonyítani a közigazgatási és a peres eljárásban, hogy a felperes raktározáson kívül más önálló tevékenységet is végzett volna, illetve, hogy saját bevételt realizált volna. Az alperes ezért alaptalanul tekintette a társasági adó alanyának a felperest, és jogtalanul írta elő terhére az adókülönbözeteket és az egyéb jogkövetkezményeket.

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

Az alperes azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg a Tao.tv. 2. § /4/ bekezdésében, 4. § 33 a) és h) pontjaiban, az Ft.tv. 2. § b) pontjában, és az Egyezmény 5. Cikk /1/- /3/ bekezdéseiben foglaltaknak. Az alperes hivatkozott arra is, hogy az ítéletben megállapított tényállás jogszabálysértő, "nem tény és iratszerű".

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte. Fenntartva jogi álláspontját azzal érvelt, hogy a rendkívüli jogorvoslati eljárásban érdemben nem bírálható el az alperes új tényeken és új bizonyítékokon alapuló, bizonyítási eljárás lefolytatására, a bizonyítékok felülmérlegelésére irányuló jogi álláspontja.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybe vetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján dönt, és a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. Az alapeljárás során fel nem merült tényre, jogcímre a rendkívüli jogorvoslati eljárásban hivatkozni nem lehet (Pp. 275. § /1/ és /2/ bekezdése).

A Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján - a felperes érvelésével ellentétben - azt állapította meg, hogy az alperes felülvizsgálati kérelmében nem hivatkozott új tényre, bizonyítékra vagy jogcímre, kizárólag az alapeljárás során is képviselt, a határozatokba, nyilatkozataiba foglalt álláspontját ismételte meg, az alperesi kérelem nem felülmérlegelésre, hanem - többek között - az ítéleti tényállás jogszabálysértő megállapítására irányult.

A megyei bíróság a tényállást "a keresetlevél és mellékletei, az alperes ellenkérelme, a csatolt közigazgatási iratok, tanúk vallomása, a felperes által csatolt szerződések, valamint a per egyéb adatai alapján" állapította meg, és a Legfelsőbb Bíróság is ezeket vizsgálta meg a rendkívüli jogorvoslati eljárásban.

A Legfelsőbb Bíróság - a rendelkezésére álló iratok alapján - azt állapította meg, hogy a megyei bíróság ítéletében megalapozó tényállás részben nem iratszerű, részben pedig téves ténybeli és ennél fogva téves jogkövetkeztetéseket tartalmaz a következők miatt:

A megyei bíróság - ítéletének indokolásából (4.oldal utolsó bekezdése, 5. oldal 1-3 bekezdései) megállapíthatóan - ténybeli következtetéseit kizárólag a tanúvallomásokra és a felperes által csatolt szerződésekre alapítottnak vonta le, akként, hogy a rendelkezésére álló és a per eldöntése szempontjából releváns tényeket tartalmazó -ellenbizonyítással meg nem döntött tartalmú - dokumentumok adatait nem illetve nem iratszerűen rögzítette. A felperes cégjegyzék szerinti tevékenységi körébe nem a vámraktározás, hanem a kereskedelem, árumozgatás és raktározás tartozott. A vámokmányok szerint az árut a felperes belföldiesítette, és az import általános forgalmi adót megfizette. A társaság az árut a felperesnek minden esetben számlán adta át és az áru a felperestől számla kíséretében távozott. A felperes a társaságtól befogadott számlát a bevétel elérése után kiegyenlítette, az áru ellenértékének az a része, amely szükséges volt a felperes működéséhez, a felperes számlájára került, a többi a társaság részére került átutalásra. Megjegyzi e körben a Legfelsőbb Bíróság azt is, hogy G. tanú is ilyen tartalmú nyilatkozatot tett (2005. január 25-i állásfoglalást kérő levél). A felperes által 7. sorszám alatt csatolt dokumentumokból is az állapítható meg, hogy a magyar cég megrendelése alapján a teljesítés folyamatában a felperes az áruról számlát bocsátott ki a W.Kft. felé, aki azt tovább számlázta a megrendelőnek.

Iratszerűen tehát az a tényállás állapítható meg, hogy társaság maga kutatta fel vevőit, kialkudta az árakat, és a felperes útján, a felperes raktárkészletéből szállította a vevők felé. A felperes raktárkészlete úgy keletkezett, hogy a társaság előállítási értéken átszámlázta a termékeit a felperesnek, aki a belföldiesített árut a társaság által kialkudott áron, árréssel emelten kiszámlázta és kiszállította, azaz értékesítette a vevők - köztük a társaság hazai kft-je - felé. A felperesnek, aki az értékesítési számláin a belföldi bankszámla számát tüntette fel az árréses értékesítés révén jövedelme keletkezett. A felperes - érvelésével és a jogerős ítéleti megállapítással ellentétben - nem kizárólag raktározást végzett.

A Fa.tv. 2. § b) pontja értelmében a belföldi cégnyilvántartásba fióktelep csak akkor jegyezhető be, ha gazdálkodási önállósággal van felruházva. A 2. § d) pontja szerint pedig vállalkozási tevékenység a jövedelem és vagyonszerzésre irányuló, vagy azt eredményező gazdasági tevékenység. A 3. § /1/ bekezdése alapján a külföldi vállalkozás fióktelepe útján belföldön jogosult vállalkozási tevékenység végzésére és 9. § /1/ bekezdése szerint a fióktelep a belföldi székhelyű gazdálkodó szervezetekkel azonos elbánásban részesül. A fióktelep önálló adóalanyi státusza - a felperes érvelésével ellentétben - nemcsak az 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa.tv.), hanem a Tao.tv. szerint is

fennáll (Tao.tv. 1. § (1) bekezdése, 4. § 33/h. pontja, 14. § (1) bekezdése).

A felperes tevékenysége a Tao.tv. 1. § (1) bekezdése értelmében vállalkozási tevékenységnek minősül, mivel Magyarország területén megvalósítja a jövedelem és vagyonszerzésre irányuló vagy azt eredményező gazdasági tevékenységet, amely a Tao.tv. 4. § 33.a./ pontja és az Egyezmény 5. cikk (1) és (2) bekezdése alapján telephelyet keletkeztet.

A felperes egyébként azzal, hogy a vevők felé saját nevében bizonylatot bocsátott ki maga is elismerte azt a tényt, hogy Magyarország területén értékesítést valósított meg, és ennél fogva számla kibocsátási kötelezettsége keletkezett (Áfa tv. 3. §, 43. § (1) bekezdése). Importból származó termékbeszerzés, tényleges értékesítés, azaz gazdasági tevékenység hiánya esetén az áfa levonásba helyezése is jogosulatlan lett volna (Áfa tv. 5. § (1) bekezdése, 13. § (3) bekezdése, 32. § (1) b./ pontja, 33. § (1) bekezdés a./ pontja). A felperes egyébként a társasági adókötelezettségének önrevízió útján történő csökkentésével egyidejűleg az ezzel összhangban levonásba helyezett áfát önrevízió útján nem fizette vissza, és erre vonatkozó adatokat a per során sem igazolt.

Az Áfa tv. 43. § /4/ bekezdése értelmében a számlára a 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) bizonylatra vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni. Az Sztv. 166. § /2/ bekezdése szerint a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag is hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. Az a bizonylat, amely az Áfa tv. szerint az értékesítés tekintetében tartalmilag hitelesnek minősül, a Tao.tv. hatálya alá tartozó körben is ilyennek tekintendő, mivel ez utóbbi törvényt is az Sztv. szabályaival összhangban kell alkalmazni és értelmezni (Tao.tv. 1. § /5/ bekezdése, Sztv. 2. § (1)-(3) bekezdései, 3. § (1) bekezdés 2. pontja).

Az alperes tehát helytállónan hivatkozott arra is, hogy téves az a felperesi álláspont, mely szerint kizárólag áfa szempontjából tekinthető termékértékesítésnek a felperesi tevékenység és számlázás.

A felperes jogi álláspontjának alátámasztására csatolt 2004. október 4-i keltezésű 18958/2004/1. számú Pénzügyminisztérium Nemzetközi Pénzügyi Kapcsolatok Főosztálya által kiadott állásfoglalás nem jogszabály, továbbá olyan elvi kérdésre válaszol, amelyben nem tényállási elem az árréses értékesítés, ezért ez a felperes javára nem értékelhető.

Az Egyezmény szerint a telephely kifejezés állandó üzleti illetőleg termelő berendezést jelent, amelyben a vállalkozás tevékenységét

egészben vagy részben kifejti. A telephely kifejezés magában foglalja a fiókot is (5. Cikk /1/ és /2/ bekezdés b.) pontja). Ez alól a kivételt az Egyezmény 5. Cikk /3/ bekezdése jelenti, mely szerint "nem tekintendők telephelynek azok a berendezések, amelyeket kizárólag a vállalkozás javainak vagy áruinak raktározására, kiállításra, vagy kiszolgáltatására használnak". E kivételre vonatkozó szabályozásnak azonban a felperes nem felel meg, mivel - a korábban részletezettek szerint - nem kizárólag raktározást, hanem beszerzést, termékimportot, belföldi értékesítést és/vagy termékexportot is végzett, amely társasági adófizetési kötelezettséget keletkeztetett.

A felperes önrevíziói (társasági adófizetési kötelezettség csökkentései) tehát nem feleltek meg a jogszabályi és Egyezmény szerinti előírásoknak, ezért az alperes keresettel támadott határozatai jogszerű döntéseket tartalmaznak.

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

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 78. § /1/ bekezdés alapján kötelezte a pervesztes felperest az első fokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A kereseti és felülvizsgálati eljárás illeték megfizetésére vonatkozó ítéleti rendelkezések az 1990. XCIII. törvény 42. § /1/ bekezdés a) pontjában, 50. § /1/ bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § /2/ bekezdésében foglaltakon alapulnak.

Budapest, 2008. január 17.

Dr. Madarász Gabriella sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő