

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. László Zoltán Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. László Zoltán ügyvéd) által képviselt I. r. felperesnek a dr. Horváth Mária jogtanácsos által képviselt APEH Nyugat-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály I. r. alperes ellen, illetőleg a dr. Kelemen Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Kelemen Péter Máté ügyvéd) által képviselt II. r. felperesnek a dr. Horváth Mária jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Hatósági Főosztály Hivatali Osztály I. II. r. alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálata iránt a Zala Megyei Bíróságon 7.K.20.681/2007. számon indított és ugyanezen bíróság 2007. július 16-án kelt 7.K.20.681/2007/15. számú jogerős ítéletével befejezett perében az alperesek részéről 16. sorszám alatt, az I. r. felperes részéről 17. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelmek folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Zala Megyei Bíróság 7.K.20.681/2007/15. számú ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályon kívül helyezi, és a felperesek kereseteit teljes körűen elutasítja.

Kötelezi az I. r. felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az I. r. alperesnek 400.000 (négy százezer) forint első fokú és 300.000 (három százezer) forint felülvizsgálati eljárásai perköltséget.

Kötelezi a II. r. felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a II. r. alperesnek 500.000 (öt százezer) forint első fokú és 250.000 (kettő százötvenezer) forint felülvizsgálati eljárásai perköltséget.

Kötelezi az I. r. felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 900.000 (kilenc százezer) forint kereseti és 900.000 (kilenc százezer) forint felülvizsgálati eljárásai illetéket.

Kötelezi a II. r. felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 900.000 (kilenc százezer) forint kereseti és 800.000 (nyolc százezer) forint felülvizsgálati eljárásai illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az I. r. felperes 2004. augusztus 6-án vált ki a K. Kft-ből, a vagyont az I-II. r. felperések között 40-60 %-os arányban osztották meg.

Az első fokú adóhatóságok a felpereseknél adóvizsgálatot folytattak le a jogelődjük által a T. Kft-től különféle építőanyagok értékesítését feltüntető számlák befogadása körében. Ennek alapján az adóhatóság az I. r. felperes vonatkozásában 2003. október 1-jétől 2004. májusig terjedő időre 12.000.000 Ft általános forgalmi adó és 6.965.000 Ft társasági adókülönbözetet állapított meg, 8.981.000 Ft adóbírság, 4.813.000 Ft késedelmi pótlék és 80.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezve.

Az I. r. alperes 8529257905/2007. számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

Az első fokú adóhatóság határozatával a II. r. felperes terhére 2003. október 1-jétől 2004. október 31-ig terjedő időre 24.052.000 Ft általános forgalmi adó, 10.446.000 Ft társasági adókülönbözetet állapított meg, és 13.471.000 Ft adóbírság, 7.220.000 Ft késedelmi pótlék és 120.000 Ft mulasztási bírság megfizetését írta elő.

A II. r. alperes 8990596365/2007. számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

Mindkét alperesi határozat megállapította, hogy a felperések által befogadott számlák hiteltelenek, arra általános forgalmi adó levonási jogot gyakorolni nem lehet, és a felperések kellő körültekintést sem tanúsítottak.

A felperések kereseteikben az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérték arra hivatkozással, hogy a gazdasági események a számlák szerinti tartalommal mentek teljesítésbe. Az I. r. felperes eljárásjogi jogszabálysértésekre is hivatkozott.

Az első fokú bíróság a perek tárgyának összefüggésére tekintettel a pereket egyesítette.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével az I. r. alperes határozatát, illetőleg a II. r. alperes határozatát - e határozatban a nyugdíjbiztosítási alapot megillető járulékra vonatkozó megállapításokat nem érintve - hatályon kívül helyezte, és az alpereseket új eljárásokra kötelezte. Ítéletének indokolása szerint a kereseteket részben találta megalapozottnak. Az első fokú bíróság az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) és a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) szabályaira utalással a bizonyítási eljárás adatai alapján megállapította, hogy a számlakibocsátó és az ügyletek jogalanya az eladói oldalon nem a T. Kft. volt. Ezt

követően az Áfa tv. 44. § (5) bekezdése alapján vizsgálta a felperesek jogelődjének magatartását és e körben a kellő körültekintés hiányát állapította meg. Az I. r. felperes eljárásjogi kifogásaival kapcsolatban annak ténybeli jogosságát állapította meg, ugyanakkor nem tekintette olyan súlyú eljárási jogszabálysértésnek, amely önmagában okot adna az adóigazgatási eljárás teljes megismétlésére.

A fentiekkel szemben az első fokú bíróság megalapozottnak ítélte a társasági adó és a mulasztási bírság körében kifejtett felperesi álláspontokat. Kifejtette, hogy az alperesi határozatok nem tartalmazznak olyan megállapítást, hogy a vitatott számlákon lévő építőanyagokat a felperesi jogelőd, vagy a felperesek ne használták volna fel az építkezés során. Ebben az esetben nem mellőzhető ezen anyagértékek költségként való figyelembevétele a társasági adó (adózás előtti eredmény) megállapítása során.

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 172. § (1) bekezdés f) pontja alapján nincs helye mulasztási bírság kiszabásának, ha az adóalany nem tudott a számla fiktív voltáról, pusztán az ügyletek során nem tanúsított kellő körültekintést.

A jogerős ítélet ellen az alperesek, illetve az I. r. felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet.

Az alperesek vitatták a jogerős ítéletnek a társasági adóval, illetve mulasztási bírsággal kapcsolat megállapításait, és a felperesek keresetének teljes körű elutasítását indítványozták.

Az I. r. felperes továbbra is fenntartotta az adóigazgatási eljárási szabálysértésre történő hivatkozását. Kifejtette, hogy az első fokú jogerős ítélet rendelkező része és indokolási része nincs összhangban, a perköltség megállapítását is vitatta.

Az alperesek felülvizsgálati kérelme alapos, az I. r. felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

Tekintettel arra, hogy a perben több felperes és alperes szerepelt, különböző adónemekben került sor vizsgálatra, és az első fokú bíróság jogerős ítélete részben tartotta megalapozottnak a felperesek kereseteit, a Legfelsőbb Bíróságnak elsődlegesen azt kellett vizsgálnia, hogy mely körben kerülhet sor az első fokú bíróság jogerős ítéletének felülvizsgálatára. Megállapította, hogy a II. r. felperes nem nyújtott be felülvizsgálati, illetve csatlakozó felülvizsgálati kérelmet. Sem az alperesek, sem az I. r. felperes felülvizsgálati kérelmei nem érintették az első fokú bíróságnak az általános forgalmi adóval kapcsolatos ténybeli és jogi megállapításait. Az I. r. felperes felülvizsgálati kérelmében

ugyan hivatkozott arra, hogy az új eljárásra e körben az első fokú bíróság nem tehetett volna megállapításokat, de sem a gazdasági események hiányát, sem a kellő körültekintés hiányát érdemben nem vitatta. A fentiekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság az első fokú bíróságnak a gazdasági események és a felperesek jogelődjének kellő körültekintése hiányát megállapító ítélet indokolási részét nem vizsgálhatta felül.

Az I. r. felperes felülvizsgálati kérelmével kapcsolatban egyetértett a jogerős ítélet azon megállapításával, hogy ugyan az eljárások során eljárási jogszabálysértések történtek, de ezek nem olyan lényeges szabálysértések, amelyek az ügy érdemére kihatottak volna, és ezért szükség lett volna az alperesi határozat hatályon kívül helyezésére.

Az ítélet rendelkező és indokolási részének eltérésére való I. r. felperesi hivatkozással kapcsolatban a Legfelsőbb Bíróság kifejti: a közigazgatási perben a közigazgatási bíróság a jogerős alperesi határozat felülvizsgálatát végzi el. Az adóügyi perekben legtöbbször az adóhatóság nem egy adónemben és nem egy gazdasági eseménnyel kapcsolatban tesz határozati megállapításokat. Ezért az alperesi határozatok jogszerűségének felülvizsgálatánál előfordulhat, hogy az első fokú bíróság valamely adónemben vagy valamely gazdasági eseménnyel kapcsolatos felperesi kereseti hivatkozást megalapozottnak ítéli, míg másokat nem. Ugyanakkor az adónemek vagy számítási módok egymáshoz való kapcsolatára figyelemmel nem lehetséges a Pp. 339. § (2) bekezdése alapján az adóhatósági határozat megváltoztatása, hanem a Pp. 339. § (1) bekezdése alapján szükséges a határozat hatályon kívül helyezése és az adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezése. Ebben az esetben látszólag az I. r. felperes pernyertes lett, hiszen az adóhatósági határozat hatályon kívül helyezésre került, de az ítélet indokolási részéből kitűnik, hogy mely részben lett pernyertes. Abban a részben (adónem, gazdasági esemény), amelyben az első fokú bíróság elutasította a felperes keresetét, nyilvánvalóan nem kell új eljárást lefolytatnia az adóhatóságnak, és ezt a körülményt rögzíteni kell az ítélet indokolásában. A Legfelsőbb Bíróság annyiban egyetért az I. r. felperes jogi okfejtésével, hogy ilyen részleges pernyertesség esetén az első fokú bíróság döntésének egyértelművé tétele érdekében még az alperesi határozat hatályon kívül helyezése és az alperes új eljárásra kötelezése esetén is tartalmaznia kell az ítélet rendelkező részének, hogy "egyebekben a felperes keresetét elutasítja". Ez ugyanis egyértelművé teszi az első fokú bíróság döntését, hogy az I. r. felperes keresetének csak részben adott helyt.

A fentiekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy az első fokú bíróság ítéletének rendelkező része némileg hiányos,

de az indokolásból egyértelműen megállapítható, hogy mely kereseti kérelmeket tartotta alaposnak és melyeket nem. Ugyanakkor az is megállapítható, hogy a jogerős ítélet nem terjeszkedett túl a kereseti kérelmen, az új eljárásra tett negatív megállapításai is helytállóak voltak.

A Legfelsőbb Bíróság ezt követően az alperesek felülvizsgálati kérelmében foglaltakat vizsgálta és e körben megállapította, hogy az első fokú bíróság téves jogi álláspontot fejtett ki, ítéletének indokolása részben önmagával is ellentmondásos.

Az első fokú bíróság ítéletének megállapítása szerint a számlakibocsátó és az ügyletek jogalanya az eladói oldalon nem a T. Kft. volt. Ennek jogkövetkezményeit azonban nemcsak az általános forgalmi adó vonzatában, hanem a társasági adó vonzatában is le kell vonni. Téves az az első fokú bírósági megállapítás, hogy ezt a körülményt csak az általános forgalmi adólevonási jog vizsgálata körében kell figyelembe venni. A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint nem lehet költségként elszámolni annak a számlának az anyagköltség vonzatát, amely számlának a hiteltelenségét állapította meg az első fokú bíróság ítélete. A társasági adó költségelszámolásával kapcsolatban is alkalmazni kell az Sztv. szabályait, az első fokú bíróság az Sztv. szabályaira is figyelemmel állapította meg a felperesek jogelődje által befogadott számlák tartalmi hiteltelenségét. Tartalmi hiteltelenség esetén nem lehet megállapítani, hogy a felperesek jogelődje milyen anyagokat, milyen mennyiségben, milyen összegben vásárolt, így e körben a Legfelsőbb Bíróság megalapozottnak ítélte meg az alperesek felülvizsgálati kérelmét.

Az Art. 172. § (1) bekezdés f) pontjára figyelemmel az alperesek jogszerűen kötelezték a felpereseket mulasztási bírság megfizetésére a könyvek, nyilvántartások előírástól eltérő vezetése miatt. E körben a Legfelsőbb Bíróság az alperesi határozatokban kifejtetteket fogadta el, mint a jogszabályhely helyes értelmezését.

A fentiekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette (áfa-visszaigénylés, Áfa tv. 44. § (5) bekezdés), a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét (Tao.tv., mulasztási bírság) a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és a felperesek keresetét teljes körűen elutasította. A felperesek kereseteinek teljes körű elutasítására figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság újból megállapította a felpereseket terhelő perköltség és illetékfizetési kötelezettség mértékét.

A Legfelsőbb Bíróság a felpereseket a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az

alpereseket egyenként megillető első fokú és felülvizsgálati eljárási perköltség megfizetésére. E körben figyelembe vette részben az eltérő pertárgy értéket, és az I. r. felperes önálló felülvizsgálati kérelmét is.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperesek a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelesek az államnak megfizetni. E körben is figyelembe vette a Legfelsőbb Bíróság az eltérő pertárgy értékeket, valamint azt a körülményt, hogy a felülvizsgálati eljárásban volt nem támadott ítéleti rendelkezés is.

Budapest, 2008. október 9.

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