

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a Horváth és Társai Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Becher Ákos ügyvéd) által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Bráder Kinga jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 2.K.30.775/2008. számon indított és ugyanezen bíróság 2009. április 3-án kelt 2.K.30.775/2008/22. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 23. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 2.K.30.775/2008/22. számú jogerős ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét és az alperes 1559273347 számú határozatának az árendedménnyel kapcsolatban, társasági adónemben, és 2004. május 1. napját követően általános forgalmi adónemben tett megállapítások tekintetében hatályon kívül helyezi, és az alperest e körben új eljárásra kötelezi.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg alperesnek 60.000 (hatvanezer) forint első fokú perköltséget, és az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 30.000 (harmincezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 720.000 (hétszázhuszezer) forint kereseti részilletéket, 180.000 (száznolcvanezer) kereseti részilletéket az állam viseli.

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 2003-2005 évek vonatkozásában bevallások utólagos vizsgálatát végezte. Ennek eredményeként a felperes terhére összesen 30.046.000 Ft, javára 455.000 Ft

adókülönbözetet, 25.489.000 Ft adóhiányt állapított meg, 12.744.000 Ft adóbírságot és 4.647.000 Ft késedelmi pótlékot írt elő, 100.000 Ft mulasztási bírságot szabott ki, továbbá a felperes adózás előtti eredményére, társasági adóalapjára vonatkozó korrekciós megállapításokat tett.

A felperes árcsökkentő tétele között számolta el a ... termékek természetben adott engedményeit. Ezeket azonban nem a tőle vásárló nagykereskedő vevőknek nyújtotta, hanem azoknak a cégeknek, akik a nagykereskedőkkel álltak kapcsolatban (kedvezményezettek). A tényleges forgalom alapján a felperes év végén áruban adta vissza a kedvezményt, a termékátadásokról érték nélküli (0 Ft értéket tartalmazó) számlát állított ki.

Másik vitatott tényállás szerint a felperes üzleti partnereit külföldi utazásokra fizette be, melyeket üzleti ajándékként számolt el. A vendégeket a felperes két-három saját dolgozója kiküldetési rendelvénnyel kísérte el.

Az adóhatóság a felperes által a kedvezményezetteknek nyújtott termékátadások vonatkozásában áfa-különbözetet állapított meg és azokat a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 81. § (2) bekezdés e) pontja alapján ráfordításnak minősítette. A külföldi utazások vonatkozásában a felperes saját munkavállalói tekintetében természetbeni juttatásnak minősítve személyi jövedelemadó, foglalkoztatói nyugdíj és egészségbiztosítási járulékot, munkaadói járulékot állapított meg.

A felperes fellebbezése folytán az alperes 1559273347 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 7. § (3) bekezdés f) pontja, majd 2004. május 1. után 22. § (9) bekezdésére figyelemmel a két fél között közvetlen kapcsolatnak kell lennie. A külföldi utak költségei a felperes saját dolgozói tekintetében természetbeni juttatások voltak, azok sem üzleti ajándékként, sem külföldi kiküldetésként nem voltak minősíthetők.

A felperes keresetet nyújtott be az alperesi határozat bírósági felülvizsgálata érdekében. Hivatkozott arra, hogy a végső felhasználóknak adott kedvezmény és a felperes árbevételének alakulása között az összefüggés törvényszerű. Az Áfa tv. 7. § (3) bekezdés f) pontja, illetve 22. § (9) bekezdés alperesi interpretációja ellentétes a közösségi joggal az Európai Bíróság gyakorlatával (2006/112/EK irányelv, C-314/94., C-288/94., C-398/99., C-126/88.).

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Osztotta az alperes álláspontját a felperes által a kedvezményezetteknek nyújtott ingyenes termékátadás jogi minősítése

vonatkozásában. Az adóalap csökkentését lehetővé tevő Áfa tv. 22. § (9) bekezdésében szereplő „közvetlen” kifejezés csak valamely konkrét ellenértékes ügyletre vonatkoztatható. A felperes és a kedvezményezettek között létrejött megállapodás nem tartalmaz semmilyen ellenszolgáltatás, így az kötelmi jog szempontjából egy feltételtől függő ajándékozás, amely az Áfa tv. 7. § (1) bekezdés a) pontjának - a (3) bekezdés figyelembevételével - megfelelt.

Kifejtette, hogy a 2006/112 EK irányelv, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról - közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló 77/388/EGK irányelv (továbbiakban 6. számú irányelv) átdolgozása, így az első fokú bíróság a 6. számú irányelv helyett ítéletében a 2006/112 EK irányelvre hivatkozott, a 90. cikk (2) bekezdésére, valamint preambuluma (4) és (7) bekezdéseire. Ennek alapján kifejtette, hogy a többtagú értékesítési lánc esetében bármely tagja a vele közvetlen kapcsolatban nem álló másik (vevő) tag részére nem nyújthat a kedvezményt nyújtónál adóalap eróziót eredményező természetbeni kedvezményt. Az adóalap ugyanis minden esetben bizonyíthatóan egyedileg meghatározott termékhez, szolgáltatáshoz hozzárendelhető.

Az első fokú bíróság nem vitatta, hogy bizonyos esetekben - a termék sajátosságára, illetve a piacszerkezetre is figyelemmel - a gyártó (Elida-Gibbs ügy) minősülhet olyan adóalanynak, melynek gazdasági tevékenysége és a gyártó által az értékesítési lánc bármelyik tagjának vagy végfelhasználójának nyújtott utólagos engedmény közötti kapcsolat szükségszerű, de az ilyen szükségszerűség a termelési, értékesítési lánc bármely tagjára általánosan nem érvényes. Az Elida-Gibbs ügy kapcsán kifejtette, hogy egyértelműen meghatározható volt az az összeg, amelyre tekintettel az adóalap csökkentését az Európai Bíróság elismerte.

A perbeli esetben ugyanakkor a felperes nem pénzt, hanem terméket adott. Nem lehet meghatározni, hogy a felperes mely időszakra fizetendő adóját lenne jogosult csökkenteni és milyen összegben. Az első fokú bíróság álláspontja szerint a felperes által hivatkozott európai bírósági ítéletek nem tekinthetők acte clair eseteknek, azokat nem lehet a perbeli esetre vonatkoztatni.

A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (továbbiakban Tao.tv.) 8. § (1) bekezdés n) pontja és ne) pontja alapján nem osztotta a felperes álláspontját az első fokú bíróság. Ez olyan szerződésre vonatkozik, melyhez a fizetési határidő, pénzügyi rendezés fogalmi köthetők.

Az első fokú bíróság a természetbeni juttatás vonatkozásában is osztotta az alperes álláspontját. A felperes nem bizonyította, hogy

utazási iroda által szervezett egzotikus külföldi utakon, sítúrákon való munkavállalói részvétel érdemi munkavégzés lett volna.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet kérve annak megváltoztatását, vagy hatályon kívül helyezését és az adóhatóság új eljárásra kötelezését. Kérte annak megállapítását, hogy a kedvezményezettek részére természetben (termékben) adott utólagos engedmény kapcsán a felperes terhére általános forgalmi adónemben adókülönbözlet és adóhiány 2004. május 1. napját követően nem keletkezett. Kérte annak megállapítását, hogy a kedvezményezettek részére természetben (termékben) adott utólagos engedmény kapcsán a felperes társasági adónemben nem köteles az adó alapját növelni, így terhére adókülönbözlet és adóhiány nem keletkezett. A felperes a külföldi utazásokhoz kapcsolódó első fokú bírósági és adóhatósági megállapításokat felülvizsgálati kérelmében nem vitatta. Hivatkozott az Áfa tv. 7. § (3) bekezdés f) pontjára, majd 22. § (9) bekezdésére, a 6. irányelv (77/388/EGK) 11. cikk C. pont (1) bekezdésére, az Európai Bíróság C-317/94., C-427/98. számú ítéleteire, valamint a Tao.tv. 8. § (1) bekezdés ne) pontjára. Az értékesítési láncolat esetén nem csak a szomszédos tagok közötti ügylet vonatkozásában lehetséges az adóalap utólagos csökkenése. Az Sztv. 81. § (2) bekezdés g) pontja kifejezetten megengedi a termékhez közvetlen kapcsolódó utólagos engedményt is.

Az alperes a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta azzal, hogy közvetlen kapcsolat kell legyen az ingyenes átadás, és az ellenértékes ügylet szereplői közt, az árengedmény nem azonos a természetben nyújtott engedménnyel.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem érintette az alperesi határozatnak az üzleti utazások adójogi megítélésével kapcsolatos rendelkezéseit, továbbá az árengedménnyel kapcsolatos általános forgalmi adónemben, 2004. május 1. napját megelőző időszak vonatkozásában tett megállapításait, ezért e jogkérdéseket a Legfelsőbb Bíróság sem vizsgálta.

Az első fokú bíróság árengedménnyel kapcsolatos jogértelmezését az alábbiakra figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság nem fogadta el. Az Áfa tv. 22. § (1) bekezdése értelmében az adó alapja termékértékesítésnél és szolgáltatásnyújtásnál - az e §-ban, valamint a 23-25. §-okban meghatározott eltérésekkel - a teljesítés ellenértéke. A (9) bekezdés alapján csökkentheti az adó alapját az ellenérték fejében történő termékértékesítéshez, szolgáltatásnyújtáshoz vagy termékértékesítésekhez, szolgáltatásnyújtásokhoz közvetlenül kapcsolódó térítésmentes termékátadás és szolgáltatásnyújtás értéke, még abban az esetben

is, ha az ellenérték fejében nyújtott és a térítésmentes ügyletek időben elválnak egymástól.

A Tao.tv. 8. § (1) bekezdés n) és ne) pontjai alapján az adózás előtti eredményt növeli az adóévben visszafizetési kötelezettség nélkül adott támogatás, juttatás, véglegesen átadott pénzeszköz és térítés nélkül átadott eszköz könyv szerinti értéke, az átvevő által meg nem térített általános forgalmi adó, valamint az adózó által átvállalt kötelezettségnek az adóévi adózás előtti eredmény terhére elszámolt összege, az adóévben térítés nélkül nyújtott szolgáltatás bekerülési értéke, figyelemmel a (4) bekezdésben foglaltakra, kivéve, ha szerződésen alapuló - konkrét termékhez, anyaghoz, áruhoz, szolgáltatáshoz közvetve kapcsolódó, nem számlázott - utólag adott engedményként vagy a szerződésben meghatározott fizetési határidőn (esedékességen) belül történt pénzügyi rendezés esetén adott - legfeljebb a késedelmi kamattal arányos, nem számlázott - eredményként számolta el az adózó.

Az Sztv. 81. § (2) bekezdés g) pontja alapján az egyéb ráfordítások között kell elszámolni a szerződésen alapuló - konkrét termékhez, anyaghoz, áruhoz, szolgáltatásnyújtáshoz közvetve kapcsolódó, nem számlázott - utólag adott engedmény szerződés szerinti, a mérlegkészítés időpontjáig pénzügyileg rendezett összeget.

A perben eldöntendő jogkérdés az volt, hogy a „közvetlenül” és a „közvetve” kifejezéseket az árengedmény körében miként kell értelmezni. A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint az alperes és az első fokú bíróság e körben e kifejezéseknek szűkített értelmezést adott, csak a felperes és a terméket megvásárló nagykereskedő közötti gazdasági kapcsolatra vonatkoztatta.

A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint ez a szűkített értelmezés nem helytálló. A „közvetlenül” és „közvetve” jelzők ugyanis ebben a gazdasági szituációban nem személyre vonatkoznak, hanem a termékhez, gazdasági eseményhez, termékértékesítéshez. A perbeli esetben azt kellett vizsgálni, hogy a felperes által adott árengedmény kötődik-e az általa forgalmazott termékekhez vagy sem, a gazdasági kapcsolat, érdekelttség megállapítható-e a forgalmazási láncban.

A felperes nem vitásan nagykereskedőknek értékesítette termékeit, ugyanakkor közvetlen szerződéses kapcsolatban állt a termékeket ténylegesen felhasználó végfelhasználókkal. A felperes és a végfelhasználók közötti szerződések lényege az volt, hogy a felperes utólagos, termékben átadott árengedmény kilátásba helyezésével ösztönözte a végfelhasználókat a felperesi termékek minél nagyobb mértékű vételére és használatára. A felperes által kilátásba helyezett, majd realizált árengedmény tehát egyértelműen

beleillik a felperesi termékek forgalmazásának gazdasági láncolatába.

A felperes az első fokú bírósági eljárás során a közösségi jog megsértésére is hivatkozott, az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése iránti indítványát az első fokú bíróság elutasította. A felperes felülvizsgálati kérelmében is indítványozta az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését, melyet a Legfelsőbb Bíróság az alábbiakra figyelemmel nem tartott szükségesnek.

Mivel a perben vizsgált adóidőszak 2003-2006 adóévek voltak, ezért a közösségi jog körében a 6. sz. irányelv rendelkezéseit kellett vizsgálni. Az első fokú bíróság által idézett és alkalmazott 2006/112 EK irányelv 2007. január 1-jén lépett hatályba, így - az első fokú bíróság álláspontjában szemben - még akkor sem lehet alkalmazni a perrel érintett adóidőszakra, ha egyébként a két irányelv szabályozása, szövegezése azonos. Nem hatályos közösségi irányelvet ugyanúgy nem lehet figyelembe venni, mint nem hatályos belső jogforrást, pl. törvényt sem.

A fentiek alapján a Legfelsőbb Bíróság a 6. sz. irányelv rendelkezéseit vizsgálta. A 11. cikk A (1) a) pontja értelmében az adóalap a b, c, és d, pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől, a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap, vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat. A C (1) pont alapján lemondás, visszautasítás, illetve teljes vagy részleges nem fizetés, avagy az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetén az adóalap a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökken. A tagállamok azonban teljes vagy részleges nem fizetés esetén eltérhetnek e szabálytól.

Az első fokú bíróság az alperes határozatát nem találta közösségi jogba ütközőnek, ezzel a felperes által hivatkozott európai bírósági ítéleteket nem tekintette acte clair eseteknek, és az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését sem tartotta szükségesnek. Az EK szerződés 234. cikke értelmében: „A bíróság hatáskörrel rendelkezik az előzetes döntés meghozatalára a következő kérdésekben:

a, szerződés értelmezése:

b, a Közösség intézményeinek és az EKB jogi aktusainak érvényessége és értelmezése;

c, a Tanács jogi aktusa által létrehozott szervek alapokmányának értelmezése, ha az alapokmány így rendelkezik.

Ha egy tagállam bírósága előtt ilyen kérdés merül fel és ez a bíróság úgy ítéli meg, hogy ítélete meghozatalához szükség van a kérdés eldöntésére, kérheti a bíróságot, hogy hozzon ebben a kérdésben döntést.

Ha egy tagállam olyan bírósága előtt folyamatban lévő ügyben merül fel az ilyen kérdés, amelynek határozata ellen a nemzeti jog értelmében nincs jogorvoslati lehetőség, e bíróság köteles a Bírósághoz fordulni."

Az EK szerződés 234. cikkében megfogalmazott előterjesztési kötelezettséghez képest annak szűkítése körében már több európai bírósági ítélet született. A legfontosabb és legtöbbet idézett Da Costa ügyben (C-28-30/62.) az Európai Bíróság már kifejtette, hogy bár a 177. cikk (új számozás szerint 234. cikk) (3) bekezdés fenntartás nélkül megkívánja az előzetes döntés indítványozását minden előtte felmerült értelmezési kérdésben, azon tagállami bíróságtól, melynek döntéseivel szemben a nemzeti jog szerint jogorvoslatnak nincs helye - mint a Tariefcommissie esetében - azonban a 177. cikk (234. cikk) alapján a bíróság által adott értelmezés ereje megfoszthatja céljától ezt a kötelezettséget, és így üressé teheti azt. Különösen ez a helyzet akkor, amikor a felhozott kérdés lényegileg azonos egy olyan kérdéssel, amely hasonló ügyben már előzetes döntéshozatali eljárás tárgya volt."

Ezt az acte clair (tisztázott kérdés) elvet erősítette meg az Európai Bíróság a Cillfit ügyben (C-283/81.) kiegészítéssel. Egyrészt mindegy, hogy milyen eljárás során foglalt állást az Európai Bíróság a közösségi jog kérdésében, azaz az acte clair forrása nem csak előzetes döntéshozatali eljárás lehet. Másrészt nem kell szigorúan azonosnak lenni a nemzeti bíróság előtt felmerült, illetve az előzőleg eldöntött közösségi jogkérdésnek. A végső fokon eljáró nemzeti bírók nem kötelesek előterjeszteni, amennyiben a közösségi jog helyes alkalmazása oly mértékben egyértelmű, hogy semmilyen ésszerű kétely nem merül fel a vitás kérdések eldöntése kapcsán.

A Legfelsőbb Bíróság az Európai Bíróság által kifejtett jogelvek alapján vizsgálta a felperes által is hivatkozott európai bírósági ítéleteket, és mivel az ott kifejtettek alapján az acte clair elvet alkalmazhatónak tartotta, nem tartotta szükségesnek előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését.

A Legfelsőbb Bíróság az Elida-Gibbs ügyet (C-317/94.) és a Bizottság kontra NSZK ügyet (C-427/98.) vizsgálta a perben felmerült jogkérdések kapcsán. Az Elida-Gibbs ügyben az Európai Bíróság alapvetően két árendedmény (akciós kupon) módszert vizsgált. Az elsőben a gyártó eladta a terméket a kereskedőnek, majd az a végfelhasználónak, a kupont (árendedmény) a

végfelhasználó beváltotta a kereskedőnél, majd az a gyártónál. A második esetben - a jelen perrel egyezően - a gyártó az árut eladta a kereskedőnek, az a végfelhasználónak, a végfelhasználó a kupont (árengedményt) közvetlenül a gyártónál váltotta be, érvényesítette kihagyva így a közbenső kereskedőt.

Erre a második fordulatra az Európai Bíróság ítélete az alábbiakat fejtette ki: „A 6. irányelv 11 (A)(1)(a) és 11 (C) (1) cikkei úgy értelmezendők, hogy amennyiben (a) a gyártó egy akciós program idején „gyártói áron” értékesíti árucikkeit közvetlen kiskereskedőnek, (b) az árucikkek csomagolására nyomtatott pénz-visszafizetési kupon feljogosítja a vásárlót, hogy - amennyiben igazolja egy ilyen árucikk megvásárlását és eleget tett a kuponon ismertetett egyéb feltételeknek - a kupon gyártónak való bemutatása esetén a gyártótól visszakapja az azon feltüntetett összeget, továbbá (c) a vásárló megvásárol ilyen árucikket egy kereskedőtől, majd bemutatja a kupont a gyártónak és tőle visszakapja a kuponon feltüntetett összeget, az adóalap a gyártó által felszámított vételárnak a kuponon feltüntetett és visszafizetett összeggel csökkentett összege lesz”.

A fenti ítéletből egyértelműen megállapítható, hogy az Európai Bíróság az alperes és az első fokú bíróság által szigorúan értelmezett közvetlen, személyi összefüggést nem tartotta az adóalap-csökkentés feltételének. A gyártó adóalapja akkor is csökkenthető volt, hogyha az árengedményt nem a kereskedőnek nyújtotta vagy nem a kereskedő váltotta azt be, hanem a végfelhasználó, kihagyva a gazdasági láncolatban őt megelőző kereskedőt. A perbeli esetben is ez történt, hiszen a felperes az adóalap csökkentésénél hivatkozott termékátadást nem az árut tőle megvásárolt nagykereskedőnek biztosította, hanem a terméket ténylegesen felhasználó, végfelhasználónak.

A C-424/98. számú ügyben az Európai Bíróság kijelentette, hogy az NSZK az akciós kuponok visszaváltásánál az adóköteles összeg kiigazítását lehetővé tevő rendelkezések el nem fogadásával elmulasztotta teljesíteni a 6. sz. irányelv 11. cikkében foglaltakat. A vitatott nemzeti jog alapján ugyanis az olyan visszafizetés, amelyet a gyártó nem a saját vevőjének, hanem egy, az értékesítési láncban résztvevő másik személynek teljesíti, nem eredményezte a gyártó által kapott ellenérték csökkenését. Az adóalapot nem csökkentheti, ha a gyártó olyan kupont bocsát ki, melyet a végfelhasználó közvetlenül vagy a kereskedő közreműködésével beválthat, vagy ha meghatározott pénzösszeget a gyártó visszatéríti a végfelhasználónak. Ebben az ügyben az Európai Bíróság indoklásában visszautalt az Elida-Gibbs ügyben kifejtettekre.

A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint az Európai Bíróság két hivatkozott ítélete alapján egyértelműen és minden kétséget kizáróan megállapítható, hogy az utólagos árendedmény abban az esetben is adóalapot csökkentő és a társasági adónál is figyelembe veendő tétel, amennyiben az árendedményt az eladó nem a terméket közvetlenül megvásárló gazdasági társaságnak, hanem a termék végfelhasználójának nyújtja. A jogvita értelmezésénél tehát az első fokú bíróság és az alperes a közösségi joggal ellentétes értelmezést fejtett ki, amellyel a Legfelsőbb Bíróság nem érthetett egyet.

Az első fokú bíróság azon hivatkozása sem fogadható el, hogy az Elida-Gibbs ügühöz képest jelen perben a felperes nem pénzt, hanem terméket adott. Erre ugyanis mind az Áfa tv. 22. § (9) bekezdése, mind a Tao.tv. 8. § (1) bekezdés n) pontja lehetőséget biztosít. Ebben az esetben a felperes által átadott termékek értékét, árát kell figyelembe venni.

A fenti árendedménnyel kapcsolatos elveket a Legfelsőbb Bíróság a társasági adó kérdésében is alkalmazhatónak ítélte, „a szerződésen alapuló utólag adott engedmény” megfogalmazás szűkített értelmezésével e körben sem értett egyet. A Tao.tv. és az Sztv. e körben nem az Áfa tv. „közvetlen” fogalmát használja, hanem „közvetve kapcsolódó” megfogalmazást. Ez a megfogalmazás erősíti a fentebb kifejtetteket, hogy ezt nemcsak a felperestől a terméket megvásárló nagykereskedő esetében, hanem a gazdasági láncolatban később szereplőnél is figyelembe lehet és kell venni.

A fentiekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a felperes felülvizsgálati kérelmét alaposnak ítélte meg, ezért az első fokú bíróság ítéletét a felülvizsgálati kérelemmel támadott részben a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, az alperes határozatát e körben a Pp. 339. § (1) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és az alperest e körben új eljárásra kötelezte. Mivel az alperes határozata több adónemet és adóidőszakot érintett, szükséges, hogy a Legfelsőbb Bíróság ítéletének figyelembevételével az alperes összepszerűségében ismételten megállapítsa a felperest terhelő adófizetési kötelezettséget és a járulékok összegét.

A teljes adókülönbözet és az általános forgalmi adót érintő adókülönbözet figyelembevételével a felperes pernyertesség-pervesztesség aránya az első fokú eljárásban 1/5-4/5-d volt, míg a felülvizsgálati eljárásban a felperes teljes körűen pernyertes lett. A Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján állapította meg a Legfelsőbb Bíróság a felperest az első fokú eljárásban, az alperest a felülvizsgálati eljárásban terhelő perköltség fizetési kötelezettséget.

A fenti arány szerint állapította meg a Legfelsőbb Bíróság a kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékfizetési kötelezettséget is. Ezért a felperest kötelezte az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 42. § (1) bekezdés a) pontja, 43. § (3) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet (IM r.) 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapján kereseti részilleték megfizetésére. Az alperest az Itv. 5. § (1) bekezdés c) pontja alapján megillető személyes illetékmentességre figyelemmel a kereseti részilletéket és a felülvizsgálati eljárási illetéket az IM r. 14. § alapján az állam viseli.

Budapest, 2010. február 25.

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