

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Somos Géza ügyvéd () által képviselt () felperesnek a dr. Ovárdics János jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Ügyek és Adózók Adó Főigazgatósága () alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Pest Megyei Bíróság 2010. november 10. napján kelt 1.K.26.829/2010/5. sorszámú ítélete ellen a felperes által 6. sorszám alatti előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Legfelsőbb Bíróság a Pest Megyei Bíróság 1.K.26.829/2010/5. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 700.000 (hétszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy - külön felhívásra - fizessen meg az állam javára 2.500.000 (kettőmillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s:

Az adóhatóság a felperesnél 2005. január 1-től december 31-ig társasági adónemben (a továbbiakban : ta.), 2005. január 1-től szeptember 30-ig és 2006. április 1-től június 30-ig terjedő időszakokra pedig általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett (a továbbiakban: 1. számú ellenőrzés). A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban az adóhatóság a felperes terhére 157.116.000 Ft tao., 216.152.000 Ft áfa adókülönbözetet írt elő, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 1559283438 számú határozatában az elsőfokú határozatot helyben hagyta. Az alperes határozatának megállapítása szerint a felperes a ...Kft., a ..Kft., a ...Kft., ...Bt., ...egyéni vállalkozó és az ...Bt. (a továbbiakban: társaságok) által kristálycukor értékesítéséről kibocsátott számlák alapján nem volt jogosult az adólevonási jog gyakorlására. Ezek a számlák tartalmilag hiteltelenek, a rajtuk feltüntetett gazdasági események nem a számlák szerinti felek között és a nem számlák szerinti módon mentek végbe. Nem állapítható meg a kristálycukor származása, mennyisége, szállítási útvonala, átadása, átvétele, azaz az eredete, nem állnak rendelkezésre számla szerinti felek közötti értékesítést alátámasztó, tényleges gazdasági eseményt igazoló bizonylatok, a számlák szerinti áruk származása ismeretlen, és a felperes az adóköteles tényállások során nem jár el kellő körültekintéssel. Az alperes az áfa adókülönbözet tekintetében érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló többször módosított 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 32. § (1) bekezdés a) pontjára, 35. § (1) bekezdés a) pontjára, 44. § (5) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2003. XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésére, 165. §-ára, 170. § (1) bekezdésére, 171. § (1) bekezdésére alapította. A hiteltelen számlák miatt nem fogadta el a felperes költségelszámolását sem, és becsléssel határozta meg 6.956 tonna cukor bekerülési értékét, ami miatt módosította a felperes adózás előtti eredményét a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 1. § (2)(8) bekezdéseire, 8. § (1) bekezdés d) pontjára alapítottan.

A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását, a terhére áfa és tao. adónemekben előírt adókülönbözetnek és az ezekhez kapcsolódó jogkövetkezményeknek a törlését kérte, eljárási és anyagi jogszabálysértésekre hivatkozott.

A megyei bíróság az 1.K.26.549/2008/16. számú ítéletében az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően akként változtatta meg, hogy a tao. fizetési kötelezettséget előíró rendelkezést hatályon kívül helyezte, az ezzel összefüggésben kiszabott adóbírságot 108.026.000 Ft-ra, a késedelmi pótlékot 66.494.416 Ft-ra mérsékelte, és azt rögzítette, hogy „jogszabálysértés a társasági adóval kapcsolatos rendelkezéseken túlmenően nem valósult meg”.

A felperes felülvizsgálati kérelme alapján eljáró Legfelsőbb Bíróság a Kfv.V.35.424/2009/5. számú végzésében a megyei bíróságot az áfa adókülönbözet és az ehhez kapcsolódó jogkövetkezmények tekintetében új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Az új eljárásra előírta, hogy a „megyei bíróságnak ítéletét a Pp. 213. § (1) bekezdése, 215. § (1) bekezdése, 206. § (1) bekezdése, 221. § (1) bekezdése alapján eljárva - a jogvita eldöntésére irányadó

anyagi jogi jogszabályoknak megfelelően - kell meghoznia, tehát minden perben vitatott kérdés tekintetében a törvényi előírásoknak megfelelő indokolással ellátott érdemi döntést kell hoznia".

A megyei bíróság - az új eljárás eredményeként hozott - 1.K.26.829/2010/5. számú ítéletében a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes áfa adónemet érintően határozatát eljárási jogszabálysértés nélkül, megalapozottan hozta meg. A felperes tévesen hivatkozott az Art. 130. §-ában, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 72. § (1) bekezdés e) pontjában foglaltak megsértésére, alaptalanul vitatta az alperesi határozatban megállapított tényállást, valamint az abból levont ténybeli és jogkövetkeztetéseket.

A felperes a közigazgatási és a peres eljárás során sem tudta bizonyítani a vitatott számlákon szereplő áruk eredetét, a számlák tartalmi hitelességét, a számla szerint felek közötti gazdasági események tényleges megvalósulását, és nem járt el kellő körültekintéssel sem az adóköteles tényállások kapcsán. A felperessel szemben lefolytatott ellenőrzések, a társaságoknál végzett kapcsolódó vizsgálatok adatai az egyéb rendelkezésre álló bizonyítékokkal (nyilatkozatokkal, tanúvallomásokkal) együtt a számlák tartalmi hiteltelenségét támasztják alá, ezért az alperes határozata nem jogszabálysértő.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte ennek és az alperesi határozatnak az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívüli helyezését, az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, és az adóhatósági határozatok megváltoztatását, a terhére előírt adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék törlését. A felperes érvelése szerint az alperes határozata nem felel meg a Ket. 72. § (1) bekezdés e-a), illetve e-c) pontjainak, és a jogerős ítélet - amely, e jogsértések miatt nem helyezte hatályon kívül az adóhatósági határozatot - a Pp. 339/B. §-ába ütközik. Kifejtette, hogy igazolta a perben vitatott számlák tartalmi hitelességét, ezért a alperes határozata és a megyei bíróság ítélete sérti az Áfa tv. 35. § (1) bekezdésében, 44. § (5) bekezdésében az Art. 1. § (7) bekezdésében, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdésében, 165. § (2) bekezdésében, 166. § (2) bekezdésében foglaltakat.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Felülvizsgálati eljárás során nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (Pp. 275. §, BH. 2002.29.)

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, avagy okszerűtlen, a logika szabályaival ellentétes tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél jogi álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség. (BH. 1994. 622 és 639., BH. 1998. 401.) Rámutat továbbá a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy eljárási jogszabálysértés csak akkor adhat alapot keresettel támadott közigazgatási határozatok hatályon kívüli helyezésére, ha az az ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási jogszabálysértésnek minősül. (Ket. 111.§ (1) bekezdése)

A megyei bíróság iratszerűen rögzítette, hogy az alperes jelen perben keresettel támadott határozata tartalmaz indokolást, mégpedig a Ket. 72. § (1) bekezdés e) pontja szerinti szabályozásnak megfelelően. Az alperes határozatában (2. oldaltól a 27. oldalig) mindenre kiterjedően, és az Art. 138. § (1) bekezdésének megfelelően részletezi, hogy mely okoknál fogva tartja ténybelileg és jogilag is megalapozottnak az elsőfokú határozatot, és kitér arra is, hogy a felperes fellebbezésében, fellebbezés kiegészítésében előadottakat, az ezekben megjelölt tényeket, körülményeket, bizonyítékokat mely okoknál fogva nem tartja elfogadhatónak. Az indokolási kötelezettségét tehát az alperes teljesítette.

A per során azonban vizsgálni kellett azt is, hogy az alperes a rendelkezésére álló bizonyítékokat a tényállás megállapításánál, a ténybeli és jogkövetkeztetések levonásánál teljes körűen és helyesen vette-e számba. A tényállás megállapításához szükséges bizonyíték értékelési tevékenység azonban nem azonosítható a mérlegelési jogkörben hozott döntéssel, a kettő nem azonos jogintézmény. Mérlegelési jogkörben ugyanis az adóhatóság - az Art 1.§ (6) bekezdése értelmében - csak akkor járhat el, ha őt erre az adójogszabályok kifejezetten feljogosítják, és e jogkörét csak a törvényben rögzített feltételek megléte esetén gyakorolhatja, tehát csak ilyen esetben engedélyezhet pl. fizetési könnyítést, adótartozás mérséklést. A jelen ügyben keresettel és felülvizsgálati kérelemmel támadott, áfa adókülönbözetet előíró alperesi határozat nem mérlegelési jogkörben eljárva hozott döntés, ezért felülbírálására nem a Pp. 339/B. §-a szerinti szabályozás,

hanem az Áfa tv. és az Sztv. kogens rendelkezései az irányadók. A felperes tehát emiatt is tévesen hivatkozott ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási jogszabálysértésre, a Pp. 339/B.§-ában foglaltak be nem tartására.

A rendelkezésére álló iratokból megállapíthatóan - az áfa adókülönbözetet érintő alperesi határozati döntés kapcsán - a megyei bíróság maradéktalanul eleget tett a Kfv.V.35.424/2009/5. számú végzésben foglaltaknak, és az új eljárás eredményeként ítéletét a Pp. 213. § (1) bekezdésének, 215. § (1) bekezdésének, Pp. 164. § (1) bekezdésének megfelelően hozta meg. A megyei bíróság a közigazgatási és a perben lefolytatott bizonyítási eljárás adatainak egyenkénti és egymással történő egybevetésével, értékelésével, okszerű, a logika szabályainak is megfelelő bizonyíték értékeléssel törvényes tényállást állapított meg, és indokát adta annak is, hogy a felperes keresetében előadottakat mely okoknál fogva nem fogadja el. A jogerős ítélet a felperes felülvizsgálati kérelmében vitatott körben megfelel a Pp. 206.§ (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak is, ezért ezt a felülvizsgálati eljárásra is irányadónak kellett tekinteni.

A megyei bíróság jogszerűen járt el akkor, amikor azt a ténybeli és jogkövetkeztetést vonta le, hogy a perben vitatott számlák tartalmilag hiteltelenek, nem felelnek meg az Áfa tv. 32. § (1) bekezdés a) pontjában, 35. § (1) bekezdés a) pontjában foglaltaknak, és a felperes esetében a 44. § (5) bekezdése szerinti kellő körültekintés sem állapítható meg. A felperes felülvizsgálati kérelme tartalmát tekintve a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, ami az előzőekben részletezettekre figyelemmel nem fogadható el.

A felperes felülvizsgálati kérelmében előadottakra figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság csupán a következőkre kíván rámutatni:

A megyei bíróságnak a kereset által vitatott körben, tehát az adóhatósági határozatokkal, és a perrel érintett számlák hitelessége vagy hiteltelensége kapcsán kellett döntenie, ezért nem képezhettek bírói felülvizsgálat tárgyát a ...Bt., illetveKft. számlái, amelyek tekintetében az alperesi határozat nem tartalmaz érdemi döntést. (Art. 143.§ (1) bekezdése)

Az 1. számú ellenőrzés bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés volt, a 2. számú azonban kizárólag egyes adókötelezettségek teljesítésével kapcsolatos adatok vizsgálatára irányult, és ez utóbbi - a felperes érvelésével ellentétben - nem minősítette, és az ellenőrzés fajtájára tekintettel nem is minősíthette a felperes és a ...Kft. közötti jogviszonyt, gazdasági eseményt, számlákat. Nem helytálló tehát az a felperesi előadás, mely szerint az alperes azonos tényállás ellenére, azonos felek

között eltérő jogkövetkezményeket vont volna le, illetve más - más eredménnyel járó bizonyíték értékelést végzett volna a számla kibocsátó társaságok vagy a felperes tekintetében.

Az alperes és a megyei bíróság - a kapcsolódó vizsgálatok felperes által meg nem cáfolt, ellenbizonyítással meg nem döntött adataira figyelemmel - helyesen állapította meg, hogy az ügylettekkel érintett társaságok nem folytattak tényleges adóköteles tevékenységet, és az általuk kibocsátott számlák mögött nem voltak számla szerinti valós gazdasági események, a perrel érintett termékek kapcsán - okszerű, a logika szabályainak is megfelelő teljes körű bizonyítékértékelés alapján - csak ismeretlen eredetű áruk forgalmazása állapítható meg. A felperes érvelésével ellentétben az analízis bizonyítvány nem bizonyítja a perrel érintett áruk eredetét. Ennek indoka pedig az, hogy ez egy adott cukortermékre vonatkozó minőségi tanúsítvány, ami - jellegénél és tartalmánál fogva - csak azt igazolja, hogy a terméket hol állították elő, a laboratóriumi vizsgálatot hol, mikor végezték, de arra nézve adatokat nem rögzít, hogy a perrel érintett cukor hogyan került Magyarországra, azt a felperes ténylegesen kitől szerezte be, nem igazolja a számlák szerinti, azokban feltüntetett mennyiséget, és ezek eredetét. Ez utóbbi körben nem állnak rendelkezésre szállítási útvonalat, átadást- átvételt igazoló hiteles egyéb számviteli dokumentumok sem. Hangsúlyozza a Legfelsőbb Bíróság, hogy az alperes nem a felperes nevére szóló szabad-forgalomba helyezési határozat hiányára alapította érdemi döntését, hanem - az előzőekben részletezettek mellett - jogi álláspontjának további alátámasztásaként hivatkozott arra, hogy a felperes által állított beszállítók, akik külföldről szereztek volna be az árut, szintén nem rendelkeznek olyan bizonyítékokkal, amelyek a számlák hitelességét alátámaszthatták volna, és a perben vitatott áruk eredetének megismerése tekintetében konkrét adatokat, tényeket, körülményeket szolgáltathattak volna. Az a tény, hogy a számla kibocsátó társaságok némelyike így pl. az...Bt. a perrel érintett bizonylatokat vagy Pl. : a ...Kft. a banki átutalást az analitikájában, nyilvántartásában, könyvelésében szerepeltette a számla szerinti gazdasági események megtörténtének hiánya miatt a felperesi felülvizsgálati kérelmet nem alapozhatja meg. A bizonylatok könyvelésben történő rögzítése illetve bankszámláról történő pénzfelvétel, és annak bevételezése pusztán azt jelenti, hogy ezek feldolgozását a könyvelés tartalmazza. Egy önmagában formailag helyes bizonylat azonban nem elégíti ki az Sztv. szerinti előírásokat, azaz nem biztos hogy megfelel a valódiság, a tartalmi hitelesség követelményének. Az a perben nem volt vitás, hogy a felperes szerzett be és adott is el kristálycukrot, de az adólevonást nem valamilyen (bármiféle) gazdasági esemény alapozza meg, erre alapot csak a tartalmilag hiteles számla szerinti gazdasági esemény adhat, és a perrel érintett számlák - az előzőekben részletezettek folytán, tehát az eredet ismeretlen volta

miatt - tartalmilag hiteltelenek.

Az alperesi határozat 11-13. oldala, továbbá a jogerős ítélet 13. oldal 4 bekezdése - a felperes érveléssel ellentétben ugyancsak okszerű bizonyíték értékeléssel tartalmazza, hogy ...nyilvántartásában szereplő cukor értékesítések miért nem tekinthetők valóságos gazdasági eseménynek.

Az a tény, hogy a felperes a perben vitatott számlákat cégbírószágon bejegyzett társaságoktól fogadta be, nem alkalmas kellően körültekintő magatartás megállapítására, az Áfa tv. 44.§ (5) bekezdése szerinti törvényhely alkalmazására, mert az alperes érdemi döntését nem a társaságok adóalanyiségének hiányára, hanem a számlák szerinti gazdasági események meg nem történtére alapította. A felperes a peres eljárás során sem igazolt olyan magatartást, amely alkalmas lett volna annak megállapítására, hogy tevékenysége nem pusztán a formailag megfelelő számlák befogadására korlátozódott, hiszen még a társaságok nevében eljáró személyek képviseleti jogosultságát illetően sem tájékozódott, mint ahogy nem rendelkezett ismeretekkel arra nézve sem, hogy a társaságok rendelkeznek-e vagy sem a perben vitatott számlák szerinti jelentős értékű és mennyiségű kristálycukor értékesítéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, pl. telephellyel, raktárral, foglalkoznak-e egyáltalán cukorkereskedelemmel...stb. Az alperes és a megyei bíróság nem a felperestől független okok, tehát nem amiatt vitatta el az adólevonási jogot, mert a társaságok nem adtak be adóbevallást, nem fizettek be adót, nem szolgáltatottak iratokat, hanem azért, mert a felperes még az üzleti életben elvárható szokásos magatartást sem tanúsította a perben vitatott adóköteles tényállások kapcsán.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, ezért azt a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A peresztes felperes a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az Illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2011. november 10.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró

