

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Tatár Klára ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Ovárdics János jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Hatósági Főosztály Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 4.K.34.108/2006. számon indított és ugyanezen bíróság 2008. február 6-án kelt 4.K.34.108/2006/24. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 25. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 4.K.34.108/2006/24. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 150.000 /azaz százötvenezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.866.000 /azaz egymilliónyolcszáz-hatvanhatezer/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes ... -én a B. Önkormányzattal /a továbbiakban: Önkormányzat/ adásvételi előszerződést kötött a B.... helyrajzi számú, kivett lakóház, udvar megnevezésű ingatlanokra vonatkozóan. Az előszerződésben a felek kifejezték későbbi adásvételi szerződéskötési szándékukat, a végleges szerződés megkötéséig az ingatlanokon található felépítmények bontását, és telekalakítási eljárás lefolytatásának szükségességét jelölték meg. Az előszerződés alapján az Önkormányzat a ... , ... és ...sorszámú számláit az ingatlanok vételárairól állította ki ...-én, két számlában ...-i teljesítési időponttal.

Az Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Dél-budapesti Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2005. május 3. és szeptember 30. közötti időszakra bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést végzett, amelynek eredményeként a 2006. április 12. napján kelt 6295268105 számú határozatával a felperes terhére ... Ft jogosulatlanul visszaigényelt adót állapított meg, amely után ... Ft adóbírságot szabott ki. Az elsőfokú hatóság az Önkormányzat három számláját

hiteltelen bizonylatnak minősítette, mert a feltüntetett gazdasági esemény nem történt meg, a teljesítés időpontja és a kifizetés jogcíme nem a valóságnak megfelelő. A felperes végleges adásvételi szerződés hiányában csak az előszerződés alapján teljesített, így az csak előlegfizetésnek minősülhetett. Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 17.§-a szerint pedig előlegfizetés esetén a pénzösszeg átvételének napja /és nem az előszerződés megkötésének időpontja/ a teljesítési időpont.

Az elsőfokú hatóság álláspontja szerint továbbá az Önkormányzatnak a számlákat meg kellett volna bontania adómentes és áfát tartalmazó részre.

Az adóbírság összegét az elsőfokú hatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 170.§-ának /1/ bekezdése, 171.§-ának /1/ bekezdése alkalmazásával a kiszabható 50%-os mértéken belül 30%-os mértékben állapította meg, részletezve a felperes javára és terhére értékelte körülményeket.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2006. július 10. napján kelt 8429891283 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az alperes határozatában megállapította, hogy a hatályos Áfa tv. 13.§-ának /1/ bekezdés 21. pontjában foglaltak alapján - az elsőfokú hatóság álláspontjával ellentétben - nem szükséges az áfa szempontjából a számlák megbontása. Az elsőfokú hatóság a teljesítési idő és a kifizetés jogcíme tekintetében azonban helytállóan állapította meg a három számla hiteltelenségét, e kérdésben jogszerűen döntött, ezért határozatának megváltoztatása nem indokolt.

A felperes keresetében a másodfokú határozat megváltoztatását, és az adókülönbözet illetve az adóbírság törlését, másodlagosan az első- és másodfokú határozat hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint eljárásjogi jogszabálysértést követett el az alperes azzal, hogy a fellebbezését nem teljes körűen bírálta el, a számlák alaki hibáinak kijavítására nem hívta fel, az adólevonási jog jogszerű gyakorlására vonatkozóan megfelelő tájékoztatást nem nyújtott. Állította, hogy kizárólag formai hibában szenved a három számla, mivel azokról az előleg szó hiányzott, illetve a teljesítési időpont feltüntetése volt helytelen. Vitatta az adóbírság mértékét is.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolásában az Áfa tv. 17.§-ának /1/ bekezdése, 32.§-ának /1/ bekezdés a/ pontja, 43.§-ának /4/ bekezdése, valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 15.§-ának /3/ bekezdése, 166.§-ának /2/ bekezdése alkalmazásával, a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként megállapította, hogy a számlák nem a valós gazdasági eseményt és nem a valós teljesítési időpontot tartalmazták, ezért azokra jogszerűen adólevonási jog nem

alapítható. Megállapította továbbá, hogy az alperes az Art. 138.§-ának /1/-/2/ bekezdései, 140.§-ának /1/ bekezdése megfelelő alkalmazásával korrigálta az elsőfokú hatóság számlamegbontással kapcsolatos tévedését. Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az alperes határozatában teljes körűen, kellő részletességgel értékelte a felperes fellebbezését, továbbá határozatát megfelelően megindokolta, és helytálló jogszabályi hivatkozással támasztotta alá, eljárása során az Art. 1.§-ának /5/ bekezdése, 129.§-ának /1/ bekezdés d/ pontja alapján a tájékoztatási kötelezettségét sem sértette meg.

Megállapította az elsőfokú bíróság, hogy a másodfokú határozat az adóbírságra még utalást sem tartalmaz, miután azonban az alperes helybenhagyta az elsőfokú határozatot, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 339/B.§-a alapján az adóbírság mellőzésére vagy összegének megváltoztatására csak akkor kerülhetett volna sor, ha a bíróság olyan új tényt vagy körülményt állapít meg, amely a bírság mellőzését vagy összegének módosítását indokolja, azonban ilyet az elsőfokú bíróság nem állapított meg.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és kereseti kérelme teljesítését kérte, amelyet lényegében megismételt, és fenntartott. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság alapjaiban téves alperesi tényállást hagyott jóvá, nem tisztázta a sztornózásokat, megsértette indokolási kötelezettségét, nem megfelelően értékelte a fellebbezés elbírálását, továbbá a számlák alaki hibáit. Nem döntött az előlegszámla áfa tartalmának jogkérdésében, tévedett abban, hogy az alperes a számlák megbontására vonatkozó jogsértés ellenére az elsőfokú határozatot nem helyezte hatályon kívül, továbbá, hogy az adóhatóság a tájékoztatási kötelezettségét teljesítette volna. Az adóhatóság határozati megállapításaival - az Európai Bíróság joggyakorlatával ellentétesen - az adólevonási jogát is korlátozta.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275.§-ának /2/ bekezdése értelmében a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. A Legfelsőbb Bíróság a felperes felülvizsgálati kérelmében foglaltak alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság eljárási jogszabálysértés nélkül hozta meg határozatát. Az elsőfokú bíróság a Pp. 213.§-ának /1/ bekezdése alapján valamennyi kereseti kérelemről döntött, és ítéletét a Pp. 221.§-ának /1/ bekezdésében foglaltak szerint indokolta meg.

Az elsőfokú határozat részletesen tartalmazta az Önkormányzatnak az előszerződésekhöz kapcsolódó számlakibocsátásait, számlaszortírozásait, az egyes számlák felperes általi könyvelését, és végezetül az elsőfokú adóhatóságnak a 3 db számlára alapított megállapításait. Az alperes határozatának indokolása a felperesi fellebbezés rendszere szerint /8 pont/ tagozódott, és mivel a fellebbezés 7. és 8. pontja azonos tárgyú volt, azt az alperes egy pontban, a 7. pontban foglaltan bírálta el.

Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy az alperes eljárási jogszabálysértés nélkül hozta meg határozatát, ugyanis az Art. 138.§-ának /1/ bekezdésében foglaltak alapján az elsőfokú határozatot és az azt megelőző eljárást teljes körűen felülvizsgálta, és az Art. 138.§-ának /2/ bekezdése helytálló alkalmazásával helybenhagyta és nem semmisítette meg az elsőfokú határozatot, mert az elsőfokú hatóságnak a számlák megbontásával kapcsolatos, az ügy érdemi elbírálására - a további jogszerű megállapításai miatt - ki nem ható megállapítását jogszerűen korrigálta.

Az elsőfokú bíróság azt is helytállóan állapította meg, miszerint a per tárgyát felperesnek a felülvizsgálni kért határozatokkal érintett, az Önkormányzat 3 számlájára alapított adólevonási joga gyakorlására vonatkozó adóhatósági döntés jogszerűsége képezte.

Az Áfa tv. 17.§-ának /1/ bekezdése szerint ha a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítését megelőzően az ellenértékbe beszámítható pénzösszeget fizetnek /a továbbiakban: előleg/, a pénzösszeg átvételének napja teljesítési időpontnak tekintendő. Az Áfa tv. 32.§-ának /1/ bekezdés a/ pontja alapján az adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja azt az adóösszeget, melyet a részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás során egy másik adóalany rá áthárított. Az Áfa tv. 35.§-ának /1/ bekezdés a/ pontja értelmében az adólevonási jog kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló számla, egyszerűsített számla. Az Áfa tv. 43.§-ának /5/ bekezdése szerint a számlára, az egyszerűsített számlára az Sztv-nek a számviteli bizonylatra vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni.

Az Sztv. 15.§-ának /3/ bekezdése alapján a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lenniük /a valódiság elve/. Az Sztv. 166.§-ának /2/ bekezdése értelmében a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie.

Az elsőfokú bíróság e jogszabályok megfelelő alkalmazásával, a közigazgatási eljárás és a per teljes anyaga, a felek bizonyítékai és nyilatkozatai értékelésével állapította meg, hogy az alperes határozata az Önkormányzat 3 számlája vonatkozásában jogszerű. Adásvételi szerződés hiányában a felperes vételárat nem fizetett, az előleg megfizetésének feltüntetett időpontja pedig törvénysértő. Az elsőfokú bíróság és az alperes helytállóan állapította meg, hogy a valósággal nem egyező tartalmú számlákra adólevonási jog nem alapítható.

A gazdasági esemény eredezteteti a számla kiállítását, így a számlában nem a valósággal egyező gazdasági esemény feltüntetése tartalmi és nem alaki hiba, ezért az adóhatóság a számla alaki hiányosságának kijavításához kapcsolható tájékoztatási kötelezettségét sem sértette meg. A felperes ellentétes álláspontja téves.

Az alperes határozata az Európai Bíróság felperes által hivatkozott joggyakorlatát sem sérti.

Mindezek folytán a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabályokat nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Legfelsőbb Bíróság a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A Legfelsőbb Bíróság a le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték mértékéről és viseléséről az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, 39.§-ának /1/ bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján határozott.

Budapest, 2009. május 28.

Dr. Madarász Gabriella sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk. előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró