

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Mocsai Zoltán ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Rusznák Ildikó jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály Dél-alföldi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Bács-Kiskun Megyei Bíróság által 2008. június 3. napján hozott 5.K.20.445/2008/8. számú ítélet ellen az alperes által 9. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Bács-Kiskun Megyei Bíróság 5.K.20.445/2008/8. számú ítéletét a per fő tárgya tekintetében - teljesen eltérő indokolással-hatályában fenntartja, ezt meghaladóan hatályon kívül helyezi.

Az elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket a felek maguk viselik.

Kötelezi a felperest, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 78.000 /hetvennyolcezer/ forint kereseti és 78.000 /hetvennyolcezer/ forint felülvizsgálati eljárási részilletéket, az ezt meghaladó 78.000 /hetvennyolcezer/ forint kereseti és 78.000 /hetvennyolcezer/ forint felülvizsgálati eljárási részilletéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2006. január-szeptember hónapig terjedő időszakban a M. W. programban saját szerkesztésben állította elő üzleti partnerei számára a 001-012/2006 sorszámú számlákat, és a 015/2006. sorszámú számlát is. Ezeket a számlákat a számítógépen nem mentette el, a korábban megszerkesztett számla mindig felülírásra került. Az összesen 13 db számla 24.840.000 Ft általános forgalmi adót tartalmazott.

Az adóhatóság a felperesnél 2007. március 19-én megkezdett ellenőrzéssel az egyes adókötelezettségek teljesítését vizsgálta. A revízió eredményeként az adóhatóság - a megismételt eljárásban hozott - elsőfokú határozatban kötelezte a felperest 2.600.000 Ft

mulasztási bírság megfizetésére a számla-kibocsátási kötelezettség elmulasztása miatt.

A felperes fellebbezése alapján eljárta alperes a 3744225353 számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 13.§ /1/ bekezdés 16-17./ és 20./ pontjaiban, 43.§ /1/ bekezdés b/ pontjában, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 165-166.§-aiban, a számla egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról szóló 24/1995. /XI.22./ PM rendelet/ /a továbbiakban: PM.r./ 1.§ /1/-/7/ bekezdéseiben, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 172. § /1/ bekezdés e/ pontjában foglaltakra alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy „a jogszabályban meghatározott szigorú alaki és tartalmi kellékek valamelyikének hiányában a kiállított, illetve előállított bizonylat nem minősül számlának”, ezért a felperes nem teljesítette számlaadási kötelezettségét. A felperes javára szóló körülményt nem tárt fel. A bírság kiszabásánál súlyosító körülménynek tekintette, hogy a szabálytalan számlákat pénzügyi szakember, könyvelő készítette, a felperes a gyakorlatát hosszú időn keresztül több számla tekintetében folytatta, és nagy értékű számlák kapcsán valósította meg, a kibocsátott számlák alkalmasak voltak arra, hogy a vevőket adólevonási jog tekintetében megtévezzék, és ez által a vevők jelentős anyagi hátrányt szenvedjenek.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok megváltoztatását vagy hatályon kívül helyezését kérte. Azzal érvelt, hogy vele szemben a mulasztási bírságot az Art. 172. § /1/ bekezdés f/ pontja alapján kellett volna kiszabni és a mulasztás súlyára tekintettel annak összegét, 100.000 Ft-ban kellett volna megállapítani.

Hivatkozott arra is, hogy az alperes egy másik adózó esetében ugyanilyen tényállás alapján a keresetében foglaltaknak megfelelő szankciót alkalmazott.

A megyei bíróság az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokon eljárta közigazgatási szervet új eljárásra kötelezte.

Ítéletében megállapította, hogy a felperes által szövegszerkesztővel kiállított adóigazgatási azonosításra nem alkalmas „okiratok” nem tekinthetők hiteles számviteli bizonylatnak, ezért ezek alapján adólevonási jog nem gyakorolható. Az alperes azonban tévesen helyezkedett arra a jogi álláspontra, hogy e hiányosság miatt a felperes által kibocsátott „okiratok” elvesztették volna a „számla jellegüket”. A felperessel szemben a mulasztási bírságot nem az Art. 172.§ /1/ bekezdés e/ pontja, hanem 172.§ /1/ bekezdés f/ pontja alapján kellett volna kiszabni. Az új eljárásra előírta, hogy a mulasztási bírság jogalapja az Art. 172.§

/1/ bekezdés f/ pontja lehet és az összecszerűség meghatározásakor az alperesnek mérlegelnie kell „a felperes által enyhítő körülménynek vélt szempontokat is”.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását. A határozatában is nevesített jogszabályhelyekre alapítottnan azzal érvelt, hogy a felperes által szerkesztett nyomtatványok nem tekinthetők számlának, ezért és azért sem szabható ki a mulasztási bírság az Art. 172.§ /1/ bekezdés f/ pontja alapján, mivel nem hibás számláról, nem pótolható hiányosságról, vagy elírásról van szó, hanem a számlához fűződő joghatásokkal nem rendelkező dokumentumokról. Mivel a felperes nem teljesítette számlaadási kötelezettségét valamennyi kibocsátani elmulasztott számla kapcsán külön-külön kellett a terhére előírni a mulasztási bírságot.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte. Hivatkozott egy másik adózó ügyében hozott határozatra is azzal, hogy az alperes azonos tényállásokat adózónként eltérő módon nem értékelhet.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

Az Áfa tv. 43.§ /1/ bekezdés b/ pontja értelmében az adóalany köteles az általa teljesített termékértékesítésről és szolgáltatás-nyújtásról a teljesítéssel egyidejűleg készpénzzel vagy készpénzt helyettesítő eszközzel történő fizetés esetén kérésre a kibocsátó döntésétől függően egyszerűsített számlát, vagy számlát kibocsátani. A számlára vonatkozó előírásokat az Sztv. 165-169.§-ai tartalmazzák, melyek az adózók által kötelezően alkalmazandók.

Az Áfa tv. 13.§ /1/ bekezdésének 16-17./ és 20./ pontjaiban, valamint a PM.r. 1.§-ában meghatározott rendelkezések értelmében a bizonylat (a számla) akkor minősül adóigazgatási azonosításra alkalmasnak, ha beszerzéséről a kibocsátó a PM.r. 1.§ /2/ bekezdése szerinti részletességű számlával rendelkezik, és a bizonylatot kibocsátó, az /5/ bekezdés szerinti szigorú számadású nyomtatványként kezeli. Adóigazgatási azonosításra - a /6/ bekezdés szerinti bizonylatok kivételével - csak a nyomtatott folyamatos sorszámozással ellátott bizonylatok alkalmasak. A PM.r. 1.§ /6/ bekezdés b/ pontja értelmében az /1/ bekezdésben megjelölt bizonylatokon kívül más módon előállított bizonylat lehet a számítógéppel előállított számla, amelynek szigorú számadás alá vonása az /5/ bekezdés szerint megvalósul oly módon, hogy a program - beleértve az alaki hibás, vagy tartalmilag rontott, illetve megsemmisült vagy elveszett számla esetét is - kihagyás és ismétlés

nélkül biztosítja a sorszámozást és a másolatok alapján a hiánytalan elszámolást. Ez utóbbi teljesüléséhez a számla összes példányának egymás utáni nyomtatással történő előállítására esetében a gépi programnak biztosítani kell a példányok sorszámozását, több példányos összeszerelt, előnyomás nélküli számla esetén pedig fel kell tüntetni, hogy a számla hány példányban készült. A bizonylatot a kibocsátónak szigorú számadás alá kell vonnia, arról külön nyilvántartást kell vezetnie, amelynek tartalmaznia kell a jogszabály által előírt adatokat. A gépi számlázás esetén a számla kibocsátójának rendelkeznie kell számlázási programra vonatkozó olyan dokumentációval, amely biztosítja a program működésének ellenőrizhetőségét.

A dokumentációnak tartalmaznia kell részletes leírást a program működésére, felhasználására nézve, valamint a készítő nyilatkozatát a használója részére, mely szerint a program megfelel az adójogszabályokban előírt kötelezettségeknek.

Az előzőekben részletezett jogszabályi feltételeknek a felperes által számítógéppel előállított „okiratok” nyilvánvalóan nem felelnek meg. /Pl: nincs biztosítva a példányok sorszámozása, nem került feltüntetésre az, hogy a programmal készített „okirat” hány példányban került előállításra, a rágépelte sorszám nem alkalmas a speciális programmal automatikusan generált sorszám pótlására, és utólagos javítási lehetőségek kizárására sem... stb/.

Az alperes és a megyei bíróság is helytállóan állapította meg, hogy a felperes által szerkesztett nyomtatványok, „okiratok” nem felelnek meg a számlára vonatkozó Áfa tv-ben és PM.r.-ben rögzített kötelezően alkalmazandó jogszabályi előírásoknak. Ennél fogva ezek nem minősíthetők és nem tekinthetők számlának, ezek kiadásával a felperes nem teljesítette az Áfa tv szerinti számlaadási kötelezettségét, ezt a perbeli esetben 13 alkalommal mulasztotta el, amit az Art. 172.§ /1/ bekezdés e/ pontja alapján kell szankcionálni. A mulasztási bírság kiszabásának jogalapját az alperes a keresettel támadott határozatában jogszerűen jelölte meg.

Hangsúlyozza a Legfelsőbb Bíróság, hogy az adóigazgatási azonosításra nem alkalmas olyan „okirat”-hoz, amely nem felel meg a jogszabályi követelményeknek értelemszerűen nem fűzhető olyan joghatás sem, mint a jogszabályi előírásoknak megfelelő szigorú számadású nyomtatványhoz, a számlához. Ha egy „okirat” nem számla, akkor nincs és nem is lehet „számla jellege” sem. A megyei bíróság egyébként maga sem nevezett meg olyan tényeket, amelyek az „okiratok” „számla jellegét” igazolhatnák. Utal e körben a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy a megyei bíróság is azt állapította meg, hogy a perbeli „okiratok”-ra adólevonási jog nem alapítható, tehát az „okiratok” nem alkalmasak olyan joghatás

kiváltására, mint számla, azt nem helyettesíthetik, azzal nem egyenértékűek, nincs azonos jellemzőjük, illetve jellegük.

Az Art. 172.§ /1/ bekezdés e./ pontja és f./ pontja szerinti megkülönböztetésnek az a lényege, hogy a bizonylatokkal /számlával, nyugtával/ kapcsolatos kisebb hiányosságok, illetve szabálytalanságok kapcsán az úgynevezett általános törvényi tényállást f/ pont tartalmazza. /Pl. címhiba, teljesítési időpont hiba, vevői adószám hiánya, név vagy számelírás, ...stb/. Az f./ pont szerinti szabálytalanság az adót nem érinti, javítható, korrigálható. Nem hagyható figyelmen kívül, hogy az Art, nem egy törvényi tényálláson belül értékeli a számlával és más bizonylattal kapcsolatos jogsértéseket, hanem külön tényállásban nevesíti a számlaadási kötelezettség elmulasztását, a számlának a nem tényleges ellenértékről való kibocsátását /e./ pont/ és a bizonylatok kiállításával, könyvek, nyilvántartások vezetésével kapcsolatos /f./ pont/ szerinti generális törvényi tényállást illetve jogszabályszegést.

Utal ugyanakkor a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy a felperes esetében a mulasztási bírsággal szankcionálható magatartás egy meghatározott időszakra korlátozódott és eltérő áfa összegekhez kapcsolódott. A felperes úgy nyilatkozott, hogy vele szemben korábban mulasztási bírság kiszabására még nem került sor. A mulasztási bírság összegszerűségének vizsgálatánál azonban a Legfelsőbb Bíróság nem tudta értékelni a felperes javára szóló körülményeket, mivel ezekre nézve az adóhatósági határozatok, illetve az iratok konkrét ellenőrizhető adatokat, a súlyosító körülményekkel történő egybevetést nem tartalmaznak, és e körben a megyei bíróság ítélete sem rögzít a Pp. 339/B.§-a alapján felülbírálható döntést. Utal egyben a Legfelsőbb Bíróság arra, hogy a felperes által hivatkozott és más adózó ügyében hozott határozat nem képezhetette jelen per tárgyát, mivel a közigazgatási perekben a bíróság mindig csak a konkrét keresettel támadott határozat jogszerűsége tárgyában dönthet /Pp. 339.§ /1/-/2/ bekezdései, Art. 143.§ /1/ bekezdése/.

Az Art 172.§ /12/ bekezdése értelmében a mulasztási bírság kiszabásánál az adóhatóságnak az eset összes körülményeit mérlegelnie kell, és figyelemmel kell lennie az adózó jogellenes magatartásának /tevékenységének vagy mulasztásának/ súlyára, gyakoriságára, és arra is, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt-e el vagy sem. A körülmények mérlegelése alapján az adóhatóság csak a mulasztás súlyához igazodó az adózási érdeksérelemmel arányos bírságot szabhat ki. E törvényi követelményeknek nem felel meg a kizárólag

súlyosító körülményekre alapított, arányosságot nem tükröző, differenciáltnak nem minősíthető perben vitatott bírságösszeg.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy az alperes határozata a jogalap tekintetében jogszerű döntést tartalmaz, az összecszerűséget illetően azonban nem, ezért ítéletének rendelkező részében foglaltak szerint határozott. /Pp. 275.§ /3/-/4/ bekezdései/

Az új eljárásban a mulasztási bírság összegét az alperesnek az erre irányadó jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően, és a Legfelsőbb Bíróság ítéletében adott iránymutatás szerint kell megvizsgálnia és eldöntenie.

A perköltségre és az illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezések a Pp. 81.§. /1/ bekezdésében, és a 6/1986./VI.26./ IM. rendelet 13.§ /2/ bekezdésében illetve 14.§-ában foglaltakon alapulnak.

Budapest, 2009. október 15.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró,
Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró**