

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Dombi Sándor ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Cseh András jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróságon 14.K.20.546/2008. számon indított és ugyanezen bíróság 2008. november 26-án kelt 14.K.20.546/2008/13. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 22. és 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 Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 14.K.20.546/2008/13. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 250.000 (kétszázötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.446.500 (egymillió-négyszáznegyvenhatezer-öttszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az első fokú adóhatóság a felperesnél 2006 évre vonatkozóan általános forgalmi adó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le, melynek eredményeként határozatával a felperes terhére 27.645.500 Ft adókülönbözetet állapított meg, valamint kötelezte adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére. Az alperes 1941357123 számú határozatával az első fokú határozatot megváltoztatta, az adóbírság összegét 5.204.000 Ft-ra, a késedelmi pótlék összegét 1.291.000 Ft-ra szállította le. Az első fokú adóhatóság határozata indokolásának 4. pontja szerint a felperes 2004. április 14-én, mint eladó adásvételi szerződést kötött a B. házaspárral a felperes által építendő tetőtéri lakásra. A vevők 1.500.000 Ft vételárat megfizettek, majd 2004. december 27-én a szerződést felbontották. 2004. október 29-én újabb adásvételi szerződést kötöttek azzal, hogy a fennmaradó vételár-részt a használatbavételi engedély jogerőssé válását követő 5 napon,

illetve 60 napon belül kell megfizetni, ezt követően léphetnek birtokba. Ténylegesen azonban a vevők a teljes vételár megfizetése előtt, 2006. márciusában már a lakásba beköltöztek. Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 6. § (1) bekezdése, (2) bekezdés a) pontja, 16. § (1) és (5) bekezdése alapján a felperes adókötelezettsége keletkezésének időpontja a birtokba adás napja.

Az indokolás 5. pontja szerint a felperes 2004-ben adásvételi szerződést kötött, mint eladó V. R-el, aki 2.400.000 Ft előleget fizetett meg. Az adásvétel azonban meghiúsult, a felperes az előleget visszafizette, de az Áfa tv. 17. § (1) bekezdése, 45. § (1) bekezdés a) pontja, és (3) bekezdésében foglaltak ellenére helyesbítő számla helyett stornó számlát állított ki. Az indokolás 6. pontja a felperes és a ... Kft. (továbbiakban Kft.) közötti jogviszony adójogi következményeit részletezte.

A felperes keresetében az alperes határozatának felülvizsgálatát kérte nevesítve a B. házaspárral, illetve V. R-al kapcsolatos tényállást. Az elsővel kapcsolatban kifejtette, hogy nem részletre történő ingatlanértékesítésre került sor, a teljes vételár a jogerős használatbavételi engedély napját követően került kiegyenlítésre, azt megelőzően birtokbaadás nem történt. V. R-el kapcsolatban elismerte, hogy helyesbítő számlát kellett volna kiállítani, de kérte méltánylást érdemlően figyelembe venni, hogy adólevonási szándékukat 2004 év helyett csak 2006. április hónapban érvényesítették.

Az első fokú bírósági eljárás ideje alatt az alperes 2008. március 5-én a 1941374238 számú határozatával módosította a 1941357123 számú határozatát, melynek alapján az adókülönbözet összegét 24.109.000 Ft-ban, az adóbírságot 3.937.000 Ft-ban, a késedelmi pótlékot 533.000 Ft-ban állapította meg, de ezt később kijavító végzésével 589.000 Ft-ra javította. A módosító határozat a felperes és a Kft. közötti jogviszonyhoz kapcsolódott. A módosított határozatot az alperes 2008. március 19-én kézbesítette.

A felperes a 2008. április 30-i tárgyaláson szóban, majd a 2008. július 2-i tárgyaláson 8/F/1. alatt csatolva már a közte és a Kft. közötti jogviszonnyal kapcsolatos adóhatósági megállapításokat is vitatta.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában a Pp. 335/A. §-ra utalással megállapította, hogy a felperes keresetében a Kft.-vel kapcsolatos adóhatósági megállapításokat nem vitatta. Ezért a 2008. április 30-án szóban, majd július 2-án írásban benyújtott, ezzel kapcsolatos kereset-kiterjesztése tiltott keresetváltoztatásnak minősül. A felperesnek a módosító határozat kézhezvételét követő 30 napon

belül lett volna módja a módosító határozat megállapításaival szemben kereseti kérelmet előterjesztenie, ezt azonban a 30 napos határidőn túl tette meg.

A V. R. részére kiállított stornó számlával kapcsolatban a felperes is elismerte, hogy helyesbítő számlát kellett volna kibocsátania, az alperes az Áfa tv. 17. § (1) bekezdésében, 45. § (1) bekezdés a) pontjában és (3) bekezdésében foglalt jogszabályokat jogszerűen alkalmazta. Nem vehető figyelembe méltánylást érdemlő körülményként, hogy a felperes adólevonási szándékát 2004 év helyett csak 2006. áprilisában érvényesítette.

A lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként az első fokú bíróság megállapította, hogy a felperes és a B. házaspár között létrejött adásvételi szerződés alapján a felperes tulajdonjog fenntartással a vételár részletekben történő fizetésével értékesítette a saját kivitelezésében épülő ingatlant. Az adásvételi szerződésben rögzített birtokbaadástól szóbeli megállapodás alapján közös akarattal eltértek, a vevők 2006. márciusában a lakásba beköltöztek, a közüzemi számlákat saját nevükben fizették.

Az Áfa tv. 6. § (1) bekezdése, (2) bekezdés a) pontja, 16. § (5) bekezdésére figyelemmel a felperes adókötelezettsége keletkezésének időpontját a birtokbaadás tényleges időpontja határozta meg.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet kérve annak megváltoztatását, az adókülönbözet és adóhiány megsemmisítését. Jogi álláspontja szerint tiltott keresetváltoztatás az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 109. § (1) bekezdése, a Pp. 335/A. § (1) bekezdése, 337. § (3) bekezdésére figyelemmel nem történt. A felperes a teljes adóhatározatot vitatta, az indokolás volt hiányos. Keresetét nem kiterjesztette, hanem pontosította. Csak a módosított alperesi határozat rendelkezése tartalmazott különálló határozati rendelkezéseket. A módosító és külön is megtámadható határozatot a felperesnek nem kézbesítették. A jogerős ítélet a B. házaspár adásvétele kapcsán megsértette az Áfa tv. 6. §-át, 13. § (1) bekezdését, 16. § (1), (2) és (5) bekezdéseit. Nem történt részletvétel, hanem használatbavételi engedélyhez igazodó fizetési megállapodásról volt szó, a lakás jogi értelemben nem is létezett. V. R. esetében is igaz, hogy az ítélet az Áfa tv. 178. § 3. pontjába és az Art. 97. § (6) bekezdése ütközik. Vitatta az adóhatóságnak a Kft-vel kapcsolatos megállapításait.

Az alperes a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta azzal, hogy az mind a tiltott keresetváltoztatással, mind a részvétellel, mind a stornó számlával kapcsolatban jogszerű döntést hozott.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felperes a keresetváltozással kapcsolatos felülvizsgálati kérelmében az Art. 109. § (1) bekezdésére hivatkozott, amely a személyi jövedelemadó becsléssel történő megállapítását szabályozza, így jelen perben az erre való hivatkozás értelmezhetetlen. A felperes hivatkozott a Pp. 337. § (3) bekezdésére is, amely az ügyészi óvás vagy a felügyeleti intézkedés folytán hozott új közigazgatási határozathoz kapcsolódik, de a jelen perben felülvizsgált alperesi határozattal kapcsolatban erre nem került sor.

A Pp. 335/A. § (1) bekezdése alapján a felperes keresetét legkésőbb az első tárgyaláson változtathatja meg. A keresetet azonban a közigazgatási határozatnak a keresetlevéllel nem támadott önálló - a határozat egyéb rendelkezéseitől egyértelműen elkülöníthető - rendelkezésére csak a perindításra nyitva álló határidőn belül lehet kiterjeszteni. A jelen per tárgyát képező, a 2006 évre vonatkozó általános forgalmi adóbevallások utólagos ellenőrzése és az ennek alapján meghozott első fokú, majd alperesi határozat jól elkülöníthető tényállásokat vizsgált, amely 2006 éven belül bevallási időszakban is elkülönült. A B. házaspár ingatlaneladás-2006 I. negyedév, V. R. stornó számla - 2006 II. negyedév, Kft-re vonatkozó megállapítások - 2006. szeptember. Az első fokú adóhatósági határozat rendelkező része is tartalmazza időszakonként az adóalapot, adókülönbözetet és adóhiányt. Az alperesi megváltoztató határozat rendelkező része ugyan nem tartalmazza ezt az elkülönítést, de a határozat indokolásából egyértelműen megállapítható a három elkülönült tényállás és a hozzá kapcsolódó adóhatósági megállapítások.

Az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálatára vonatkozó Art. 143. § (1) bekezdése értelmében az adóhatóság másodfokú jogerős határozatát - a fizetési könnyítés engedélyezése tárgyában hozott, illetőleg az első fokú határozat megsemmisítését elrendelő határozat kivételével - a bíróság az adózó kérelmére jogszabálysértés esetén megváltoztatja, vagy hatályon kívül helyezi, és ha szükséges, az adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasítja. Az Art. mögöttes jogszabályaként a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 109. § (1) bekezdése alapján az ügyfél, illetve a kifejezetten rá vonatkozó rendelkezés tekintetében az eljárás egyéb résztvevője a hatóság jogerős határozatának felülvizsgálatát a határozat közlésétől számított 30 napon belül jogszabálysértésre hivatkozással kérheti a közigazgatási ügyekben eljáró illetékes bíróságtól a határozatot hozó hatóság elleni kereset indításával.

A közigazgatási perben a bíróság a keresettel támadott határozatot nem általánosságban vizsgálja felül, hanem a fél által meghatározott körben. A felperes jogszabálysértésre hivatkozással kérheti a határozat felülvizsgálatát, vagyis meg kell jelölnie, hogy a határozat mely részét és mely okból tartja jogszabálysértőnek. A bíróság csak a felperes által meghatározott jogszabálysértés körében vizsgálhatja felül a közigazgatási határozatot. Amennyiben a keresettel támadott határozatnak önálló, egymástól egyértelműen elkülöníthető rendelkezései, részei vannak, akkor csak azokat vizsgálhatja a közigazgatási bíróság, amelyekre a felperes hivatkozott, és amelyek tekintetében jogszabálysértést jelölt meg.

A perbeli esetben a felperest terhelő adófizetési kötelezettséget három egymástól jól elkülöníthető időszak és tényállás alapján állapította meg az adóhatóság. A felperes az alperesi határozat ellen benyújtott keresetében megjelölte a 1941357123 számú másodfokú határozatot (erre a Pp. 330. § (1) bekezdés a) pontja értelmében köteles volt), de csak a B. házaspár, illetve V. R-el kapcsolatos adóhatósági megállapításokat részletezte és vitatta. A Kft-re és az ezzel kapcsolatos adóhatósági megállapításokra még érintőlegesen sem utalt. A Kft-vel kapcsolatban semmiféle jogszabálysértést (sem tartalmában, sem §-ra hivatkozással) nem jelölt meg keresetében, így az alperes határozatának ezzel kapcsolatos része nem volt a közigazgatási per tárgya.

A fentiekre figyelemmel az első fokú bíróság helyesen állapította meg, hogy amikor a felperes 2008. április 30-án, majd július 2-án már a Kft-vel kapcsolatos adóhatósági megállapításokat is vitatni kívánta, az a Pp. 335/A. § (1) bekezdése alapján tiltott keresetváltoztatásnak minősült.

Az alperes 1941374238 számú határozatával módosította a 1941357123 számú határozatát a Kft-vel kapcsolatos tényállás körében. Ezen módosító határozattal kapcsolatban a felperesnek módja lett volna az általános szabályok szerint a határozat kézhezvételét követő 30 napon belül kereseti kérelmet előterjesztenie. Mivel az alap alperesi határozat felülvizsgálata iránt már bírósági eljárás volt folyamatban - melyben a felperest ügyvéd képviselte -, az alperes jogszerűen kézbesítette ugyanezen ügyvéd részére a módosító határozatot is, amelyet 2008. március 19-én vett át. Ehhez képest a keresetindításra nyitva álló 30 nap eltelt, amikor a felperes a 2008. április 30-i tárgyaláson először szóban vitatta a Kft-vel kapcsolatos adóhatósági megállapításokat. A fentiekre tekintettel a Legfelsőbb Bíróság jogszerűnek ítélte az első fokú bíróság jogértelmezését és azon döntését, hogy érdemben nem vizsgálhatta felül az alperesnek a Kft-vel kapcsolatos megállapításait. Erre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság sem vizsgálhatta érdemben az ezzel kapcsolatos felperesi felülvizsgálati kérelemben kifejtetteket.

A közigazgatási eljárás iratai és az első fokú bírósági eljárás során lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként az első fokú bíróság jogszerűen jutott arra a következtetésre, hogy a felperes és a B. házaspár között tulajdonjog-fenntartással, a vételár részletekben történő fizetésével adásvételi szerződés jött létre. A felek a 2004. december 29-én kötött szerződés 7. pontjában meghatározott birtokbaadáshoz képest közös akarattal eltértek, és a vevők ténylegesen már 2006. márciusában beköltöztek. A felperes nem hivatkozhatott alappal arra, hogy ez nem tudtával és engedélyével történt, hiszen a kulcsokat a felperes képviselője adta át a vevők részére.

Az Áfa tv. 6. § (2) bekezdés a) pontja értelmében az (1) bekezdés alkalmazásában termékértékesítésnek minősül különösen a termék átadása olyan okirat alapján, amely a termék határozott időre szóló bérletéről vagy részletvétéléről azzal a kikötéssel rendelkezik, hogy a bérlő vagy a vevő a tulajdonjogot legkésőbb az utoljára esedékes bérleti díj vagy részlet kiegyenlítésével, illetve a szerződés lejártával szerzi meg. Az Áfa tv. 16. § (5) bekezdése értelmében a 6. § (2) bekezdésének a) pontjában meghatározott termékértékesítésnél a teljesítés időpontja az a nap, melytől kezdve a bérlő vagy a vevő tulajdonosként való rendelkezésre jogosultságot szerez, illetve - ha az korábban történik - a terméket birtokba veszi. Mivel a vevők ténylegesen 2006. márciusában a lakást birtokba vették, a teljesítés ezen időponthoz kapcsolódott, így a felperes adófizetési kötelezettsége is ehhez az időponthoz kapcsolódott. A felperes áfa-fizetési kötelezettsége szempontjából irreleváns a használatbavételi engedély beszerzése, vagy az ingatlan-nyilvántartásba való bejegyzés.

A felperes felülvizsgálati kérelmében mind a B. házaspárral, mind V. R-el kapcsolatban hivatkozott az Áfa tv. 178. § (3) bekezdésére, azonban az Áfa tv-nek ilyen számú rendelkezése nincs. A felperes feltehetően az Art. 178. § (3) bekezdésére kívánt hivatkozni, amely az adókülönbözet fogalom-meghatározatását tartalmazza.

Az első fokú bíróság a V. R-el kapcsolatos tényállás körében is helytálló döntést hozott. Az Áfa tv. 17. § (1) bekezdése értelmében, ha a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítését megelőzően az ellenértékbe beszámítható pénzüsszegeket fizetnek (előleg), a pénzüsszeg átvételének (jóváírásának) napja teljesítési időpontnak tekintendő. A felperes és V. R. között létrejött adásvételi szerződés alapján V. R. vételár-előleget fizetett.

Az Áfa tv. 45. § (1) bekezdés a) pontja alapján, ha a számla, egyszerűsített számla kibocsátását követően az adóalany az áthárított adó összegét, illetve az annak meghatározásához

szükséges tételeket módosítja, erről helyesbítő számlát, egyszerűsített számlát köteles kibocsátani. A (3) bekezdés értelmében a helyesbítést az adóalany a helyesbítő számla, egyszerűsített számla kibocsátásának napját tartalmazó adó-megállapítási időszakban köteles figyelembe venni. A felperes sem vitatta, hogy helyesbítő számla helyett stornó számlát alkalmazott, azonban az általa hivatkozottak méltánylást érdemlő körülményként nem értékelhetők.

A fentiekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles az államnak megfizetni.

Budapest, 2010. február 4.

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