

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Tatár Klára ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Bakacsi Mónika jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Dél-alföldi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Békés Megyei Bíróságon 7.K.23.062/2009. számon indított és ugyanezen bíróság 2009. június 23-án kelt 7.K.23.062/2009/15. számú jogerős ítéletével befejezett perében az alperes részéről 18. 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 Békés Megyei Bíróság 7.K.23.062/2009/15. számú ítéletét az indokolás megváltoztatásával hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

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

A felperes 2005, 2006 és 2007 években pulykát nevelt és értékesített a G. Zrt-nek az általuk kötött mezőgazdasági termékértékesítési szerződések alapján. A szerződés 32. pontja szerint a termelő által átadott pulykákért a megrendelő a termelőnek az 1. számú mellékletben feltüntetett alap- és felárat fizeti. A II. osztályú pulyka árát a felek a felvásárlási alapár 90%-ában határozták meg és rögzítették, hogy a 90% feletti teljesítés esetén a kialakult vételár módosulhat felárral vagy árkiegészítéssel. A szerződés rögzítette a végelszámolás határidejét is. A szerződés melléklete szerint megfelelő százalékos teljesítés esetén meghatározott összegű felár kerül kifizetésre (90% alatt nincs felár, 90-92%-ig 12., 92-95%-ig 15., 95% felett 18 a felár). A melléklethez fűzött megjegyzés szerint a százalékos kategóriába sorolás az összes behozatal alapján történik. A felperes a felárról szállításonként önálló áfás számlát állított ki és a fizetendő áfa tartalmát az elszámolás napján elszámolásba állította.

Az első fokú adóhatóság felfogása szerint a felperes a fenti eljárással a pulykák eladási árát utólag növelte, melynek következtében általános forgalmi adófizetési kötelezettsége nőtt. A felárról azonban nem új számlát kellett volna kiállítania, hanem az eredeti szállításonként kiállított számlát kellett volna helyesbítő számlákkal módosítania, a fizetendő adó összegét önellenőrzés keretében módosítania. Ezért a felperes terhére nagyobb összegű folyószámlát nem érintő adókülönbözetet, illetve a folyószámlát ténylegesen érintő 1.082.000 Ft adókülönbözetet is megállapított határozataiban. Adóhiány nem merült fel, ezért adóbírságot nem szabott ki és késedelmi pótlékot sem számított fel.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2009. január 23-i határozataival az első fokú határozatokat helybenhagyta.

A felperes keresetében az alperes határozatainak az első fokú határozatokra kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte.

A megyei bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatait hatályon kívül helyezte, és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte. Ítéletének indokolása szerint a részteljesítések időpontjában a felperes felárat nem számíthatott fel, mert csak később, a végelszámolás időpontjában derült, hogy hány százalékos lett a teljesítés. A felárról azonban önmagában számlát nem állíthatott volna ki. Akkor járt volna el helyesen, ha az utolsó részteljesítésről kibocsátott számlában vagy a végelszámoláskor elkészített végszámlában tünteti fel a fizetendő felárat. A felár vonatkozásában az áfa-fizetési kötelezettség ugyanis akkor keletkezett, amikor a felperes a felár felszámolására jogosulttá vált. A megyei bíróság osztotta az adóhatóság álláspontját a tekintetben, hogy a felárat külön számlában leszám lázni nem lehet, mert önálló gazdasági esemény nem valósult meg. Miután azonban a felár csak az utolsó részteljesítést követően vált esedékessé, a felperest számlahelyesbítési kötelezettség kizárólag az utolsó részteljesítésre kiállított számlák vonatkozásában terhelte. Ezért önellenőrzést kizárólag ezen számlák vonatkozásában kellett volna végeznie.

A megyei bíróság ugyanakkor hangsúlyozta, hogy a felperes nem a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 73. § (3) bekezdése szerint utólag kívánta növelni a pulyka eladási árát, ebben ugyanis a szerződő felek előzetesen a termékértékesítési szerződésben megállapodtak. Utólag felszámított felár hiányában tehát az Sztv. 73. § (3) bekezdése a perbeli esetben nem alkalmazható. Az új eljárásra azt az iránymutatást adta, hogy a felperes terhére adókülönbözet csak akkor állapítható meg, ha a felár felszámítására az utolsó részteljesítési időpontot követő adó-megállapítási időszakban kerül sor.

A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben annak hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének elutasítását kérte. Álláspontja szerint a megyei bíróság tévesen állapította meg, hogy nem az Sztv. 73. § (3) bekezdése szerinti felár utólagos felszámítására került sor. A mezőgazdasági termékértékesítési szerződés tartalmából az alperes álláspontja szerint az következik, hogy a felár valamennyi korábbi részszállításra vonatkozik. Az alperes utalt arra is, hogy a felár összege a szerződő felek közötti egyezkedés tárgya volt. Az alperes álláspontja szerint a jogerős ítélet ellentétes a Pp. 221. § (1) bekezdésében foglaltakkal, mert a bizonyítékok körében nem értékelte a szállítási naplót, amelyből az következik, hogy a felperesnek minden részszámla tekintetében számlahelyesbítési kötelezettsége áll fenn. Vitatta azt az ítéleti megállapítást, hogy a felek a felár összegét a szerződésben előre rögzítették. Hivatkozott arra, hogy a felperes külön kérelem alapján méltányossági alapon is kért és kapott felárat. Álláspontja szerint a felár összegét nem lehet csak az utolsó részteljesítésről szóló számlához hozzászámítani. Hangsúlyozta, hogy a felperes eljárása semmiképpen nem tekinthető szabályosnak, hiszen a felárról önálló számlát bocsátott ki. Hivatkozott továbbá arra, hogy 2005-ben 2004 évi részteljesítésekhez kapcsolódó feláras számla is kibocsátásra került.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte hangsúlyozva, hogy a megrendelő az utolsó részszállítást követően állapította meg a százalékos arányt, amelynek alapján a felár összege kiszámításra került. Sérelmezte azt az alperesi álláspontot, hogy ebben a szerződéses konstrukcióban a felperest mindenképpen önellenőrzési kötelezettség terheli, amelyhez automatikusan önellenőrzési pótlék járul. Hivatkozott az APEH Központi Hivatalától kapott állásfoglalásra, melynek értelmében a felárat az utolsó részteljesítésről kibocsátott számlában kell rögzíteni. Álláspontja szerint az adóhatóság eljárása ellentétes az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 97. § (6) bekezdésében foglaltakkal és a bizalomvédelem elvével.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Sztv. 14. § (1) bekezdése szerint a beszámoló elkészítésekor és a könyvvezetés során a 15-16. §-ban meghatározott alapelveket kell érvényesíteni. A 14. § (2) bekezdése értelmében az alapelvektől csak az Sztv-ben szabályozott módon lehet eltérni. Az Sztv. 16. § (3) bekezdése rögzíti „a tartalom elsődlegessége a formával szemben” számviteli alapelvét. E szerint a beszámolóban és az azt alátámasztó könyvvezetés során a gazdasági eseményeket, ügyleteket a tényleges gazdasági tartalmuknak megfelelően - e törvény

alapelveihez vonatkozó előírásaihoz igazodóan - kell bemutatni, illetve annak megfelelően kell elszámolni. E számviteli alapelv értelmében, az események nyilvántartásánál nem a megfogalmazás, hanem a gazdasági hatás az irányadó. Ehhez az szükséges, hogy a gazdasági eseményeket lényegük és gazdasági valóságtartalmuk alapján számolják el. Az Sztv. 15. § (3) bekezdésében rögzített valódiság elve. A könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeket a valóságos gazdasági eseményekhez kell igazítani. A nyilvántartásnak tehát a tényleges gazdasági eseményt kell követnie.

A Legfelsőbb Bíróság teljes mértékben osztotta a jogerős ítéletben kifejtett azon jogi álláspontot, hogy a szerződő felek által kötött mezőgazdasági termékértékesítési szerződés a felárat előre és összegében egyértelműen meghatározza. A felár kizárólag attól függött, hogy a felperes az egyes részteljesítések során milyen százalékban teljesített. Ennek alapján a szerződésben rögzített felárat az Sztv. 73. § (3) bekezdése szerinti utólag felszámított felárnak tekinteni nem lehet. Ellentmondana a valódiság, illetve a tartalom elsődlegessége a formával szemben számviteli alapelvének az olyan felfogás, amely az ilyen előre meghatározott felár esetében a felperest az egyértelmű szerződéses kikötés ellenére rendszeresen számláinak helyesbítésére és adójogi szankció (önellenőrzési pótlék) fizetésére kényszerítené. A Legfelsőbb Bíróság álláspontja szerint a termékértékesítési szerződés tartalmából következően a felár számlázása nem előzheti meg az arra való jogosultság keletkezését, amely a végelszámolás időpontjában valósul meg. A felperes felárra való jogosultságnak feltételei az egyes részteljesítéskor nem ítélték meg. A teljesítés végső százalékos aránya csak az utolsó részteljesítést követően derül ki. A végelszámolással egyidejűleg történő felár meghatározása tehát olyan önálló gazdasági esemény, amelyről a termékértékesítési szerződés tartalmához igazodóan a végelszámoláskor önálló számla bocsátható ki.

A Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozza, hogy a számla helyesbítése, illetve az önellenőrzés végrehajtása mindig valamely utólag bekövetkezett körülményhez, rendkívüli helyzethez kapcsolódhat. A perbeli esetben azonban a szerződésből, az eredeti megállapodásból, annak jellegéből következően a mennyiségi és minőségi teljesítés, illetve annak ellenértéke elválik egymástól. Ezért a hivatkozott számviteli alapelvekre figyelemmel a felperesre vonatkozóan helyesbítési kötelezettség nem állapítható meg.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítélet indokolását annyiban módosítja, hogy a felperest számlahelyesbítési kötelezettség nem terhelte. A felár az utolsó részteljesítési számlában sem számolható fel, hiszen csak az utolsó részteljesítést követően számítható ki a felárra jogosító teljesítési arány. Ezért

a megismételt eljárásban a felperes által fizetendő általános forgalmi adó összegét úgy kell meghatározni, hogy a felperes a felár számlázására a végelszámolást követő önálló számlával jogosult.

A kifejtettekre tekintettel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján az indokolás megváltoztatásával hatályában fenntartotta. Az eredménytelen felülvizsgálati kérelmet előterjesztő alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján a felperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére kötelezte. A le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket az alperes személyes illetékmentessége folytán az állam viseli (1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontja és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §).

Budapest, 2010. június 10.

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