

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Szajki Zoltán ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Novoth Zoltán jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 4.K.30.471/2009. számon indított és ugyanezen bíróság 2009. augusztus 26-án kelt 4.K.30.471/2009/7. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 8. 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 Fővárosi Bíróság 4.K.30.471/2009/7. számú ítéletét, és az alperes 4007623648 számú határozatát a 2005. december hónapra megállapított 1.610.000 (egymillió-hatszáz tízezer) forint adóhiány és az ahhoz kapcsolódó jogkövetkezmények vonatkozásában hatályon kívül helyezi, és az alperest e körben új eljárás lefolytatására kötelezi. Egyebekben a per fő tárgya tekintetében a Fővárosi Bíróság 4.K.30.471/2009/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 60.000 (hatvanezer) forint elsőfokú, és 30.000 (harmincezer) forint felülvizsgálati részperköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 436.200 (négy százharminchatezer-kétszáz) forint kereseti részilletéket. A 96.600 (kilencvenhatezer-hatszáz) forint kereseti részilletéket az állam viseli.

A 96.600 (kilencvenhatezer-hatszáz) 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 2005. december 30-án gazdaságilag nem független félnek, az I. Kft-nek (továbbiakban Kft.) 14 db varrógépet értékesített 1.050.000 Ft-ért. A varrógépek könyv szerinti értéke 7.491.641 Ft volt az értékesítéskor. A felperes a Kft-től 2006. november és

december hónapban bőrrmaradék, valamint bőrrmaradék jóváírás megnevezéssel számlákat fogadott be. A számlák valójában a korábban a felperes által szállított hibás termékek kijavításához szükséges többlet anyagmennyiséget tartalmazták.

Az adóhatóság 2005 és 2006 évekre vonatkozóan általános forgalmi adóbevallások utólagos vizsgálatára felülellenőrzést végzett a felperesnél. Ennek eredményeként a felperes terhére a varrógép értékesítésekkel összefüggésben 1.610.000 Ft, a bőrrmaradék megnevezésű számlákkal összefüggésben 7.270.000 Ft általános forgalmi adóhiányt állapított meg, adóbírságot és mulasztási bírságot szabott ki, továbbá késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2008. december 17-i határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését kérte.

A Fővárosi Bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Az ítélet indokolása szerint az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 22. § (6) bekezdés a) pontja értelmében a varrógépek esetében az általános forgalmi adó alapja a forgalmi érték volt, melynek megállapítása során az adóhatóság helytállóan indult ki a könyv szerinti értékből. Miután a felperes ezzel szemben nem tárt fel olyan bizonyítékot, amelynek alapján megállapítható lett volna, hogy a gépek forgalmi értéke eltér a könyv szerinti értéktől, és egyéb adat sem állt rendelkezésre, a varrógépek könyv szerinti értékének forgalmi értéként való elfogadása nem volt jogszabálysértő. A bíróság utalt arra, hogy a perben csatolt gyártói nyilatkozat - amely általánosságban szól az ilyen típusú gépek élettartamáról, használhatóságáról és értékéről - a forgalmi érték megállapítására nem alkalmas. A Fővárosi Bíróság nem találta jogellenesnek azt sem, hogy az alperes a forgalmi érték megállapítására nem rendelt ki szakértőt, miután az értékesítéstől számított több mint két év elteltével értékelhető szakvélemény már nem várható.

A bőrrmaradék megnevezésű számlákkal összefüggésben a Fővárosi Bíróság hivatkozott az Áfa tv. 32. § (1) bekezdés a) pontjára, 35. § (1) bekezdésére, 43. § (4) bekezdésére, valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére, 166. § (2) bekezdésére megállapítva, hogy az adólevonási jog gyakorlásának feltétele az alakilag és tartalmilag hiteles, megbízható és helytálló adatokat tartalmazó számla. Hangsúlyozta, hogy számla akkor tekinthető

hitelesnek, ha valamennyi adata helytálló, az abban megjelölt gazdasági eseményt a számla kiállítója a számla szerinti időponttal és tartalommal teljesítette. A Fővárosi Bíróság kiemelte, hogy a bőrmaradék értékesítéssel kapcsolatosan az adóhatóság a tényállást megfelelően tisztázta, a felperes maga is elismerte, hogy a számla szerinti bőrmaradék értékesítés nem történt meg. Ezért a számla az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentumnak nem tekinthető, arra a felperes adólevonási jogot nem alapíthatott.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. A varrógépek értékesítését illetően az Áfa tv. 22. § (6) bekezdés a) pontjára hivatkozással előadta, hogy a mindenkor könyv szerinti érték nem azonosítható a forgalmi értékkel, e körben az adóhatóság az Art. 97. § (6) bekezdésének megfelelően a tényállást nem tisztázta, az adózó javára szolgáló körülményeket nem tárta fel. A bőrmaradék megjelölésű számlákkal összefüggésben azt sérelmezte, hogy az adóhatóság a jogügyletet nem minősítette az Art. 1. § (7) bekezdése alapján valódi tartalma szerint. Hangsúlyozta, hogy a számlák a hibás teljesítésből eredő többletköltség kiszámlázását valósították meg, mely valójában kártalanítás megfizetését jelentette, amelyet, mint áfa-köteles tényállást kellett volna értékelni. A megvalósult gazdasági esemény alapján az adólevonási jog érvényesíthető volt. A felperes az Art. 130. §-ára hivatkozással előadta továbbá, hogy az adóhatóság a Kft.-nél ugyancsak elvégezte a bevallások utólagos vizsgálatát. A Kft. által befizetett áfa vonatkozásában azonban hiányosságot nem tapasztalt. Ez a megállapítás ellentétes a felperes ellenőrzése során tett megállapítással.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte. Előadta, hogy a felperes keresetében nem sérelmezte az Art. 130. §-ával ellentétes adóhatósági eljárást, ezért arra a felülvizsgálati eljárásban már nem hivatkozhat. Felhívta a figyelmet arra, hogy a felperes ügyében az alperesi határozat meghozatalára 2008. december 17-én került sor, míg a Kft. ellenőrzése ezt követően, 2008. december 18-án zárult. Ezért a felperes ellenőrzése során a Kft. ellenőrzésekor tett megállapításokat nem lehetett figyelembe venni. A varrógépek forgalmi értékének megállapítása vonatkozásában hangsúlyozta, hogy a felperes számviteli nyilvántartásával maga szolgáltatott adatot arra, hogy a könyv szerinti érték megegyezik a piaci értékkel, terven felüli értékcsökkenést nem alkalmazott. A bőrmaradék megjelölésű számlákat illetően rámutatott arra, hogy a számlakibocsátó részéről nem történt termékértékesítés a felperes felé, így a számlák tartalmilag nem hitelesek, adólevonási jog azokkal összefüggésben nem érvényesíthető.

A felülvizsgálati kérelem a varrógépek értékesítésével összefüggő 2005. decemberi általános forgalmi adó vonatkozásában alapos, míg a bőrmaradék megjelölésű számlák befogadásához kapcsolódó 2006. novemberi és decemberi megállapítások tekintetében nem alapos.

Az Áfa tv. 22. § (1) bekezdése értelmében az általános forgalmi adó alapja fő szabályként a teljesítés ellenértéke. Ettől eltérően az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjában fennálló forgalmi értéket jelöli meg az Áfa tv. 22. § (6) bekezdés a) pontja az adó alapjaként abban az esetben, ha a gazdasági esemény gazdaságilag nem független felek között valósul meg, és az ellenérték a forgalmi értékhez viszonyítva aránytalanul alacsony. Az Áfa tv. 22. § (6) bekezdés a) pontja az adó alapjaként egyértelműen az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjában fennálló forgalmi értéket határozza meg.

Az adó alapjának helyes megállapítása az ellenőrzés során az Art. 97. § (4) és (6) bekezdése alapján az adóhatóságot terhelte. Miután a felperes vitatta, hogy az megegyezik a forgalmi értékkel és e tekintetben bizonyítékot csatolt, illetve bizonyítási indítványt terjesztett elő, a Fővárosi Bíróság téves jogi álláspontra helyezkedett, amikor úgy ítélte meg, e bizonyítás (miszerint a varrógépek forgalmi értéke a könyv szerinti értéktől eltért) a felperest terhelte. A könyv szerinti értéket ugyanis az Áfa tv. 22. § (6) bekezdés a) pontja nem jelöli meg viszonyítási pontként az adó alapjának megállapítása körében. Miután a felperes az adó alapjának mértékét vitatta, az adóhatóságnak a tényállás tisztázása körében szakértői véleményt kellett volna beszereznie annak igazolására, hogy mennyi az értékesített varrógépek forgalmi értéke.

Ennek hiányában az alperesi határozat jogszabálysértő, ezért a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet e körben a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján az alperes határozatára kiterjedően a Pp. 339. § (1) bekezdésére figyelemmel hatályon kívül helyezte, és az alperesi adóhatóságot e körben új eljárás lefolytatására kötelezte. A megismételt eljárásban a varrógépek adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjában fennállt forgalmi értékét szakértői bizonyítás útján kell megállapítani.

A Legfelsőbb Bíróság nem találta alaposnak a felülvizsgálati kérelmet a bőrmaradék megjelölésű számlákhoz kapcsolódó áfa-kötelezettséget illetően. Az Art. 1. § (7) bekezdése szerint a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható. Az Áfa tv. 35. § (1)

bekezdése szerint az adólevonási jog - ha az adózás rendjéről szóló törvény másként nem rendelkezik - kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Az Sztv. 166. § (2) bekezdése értelmében a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. Az Sztv. 15. § (3) bekezdésében rögzített valódiság elve alapján a Legfelsőbb Bíróság gyakorlata következetes a tekintetben, hogy a valóságban végbement gazdasági eseményekkel nem azonos tartalmú számlára adólevonási jog nem alapítható (Kfv.I.35.371/2008/6.). A Legfelsőbb Bíróság több alkalommal hangsúlyozta, hogy adólevonási jog csak tartalmilag hiteles számla alapján gyakorolható (Kfv.I.35.240/2008/7.).

Az adóhatóság határozatainak indokolásában egyértelműen megállapította, hogy a bőrmaradék megnevezésű számlák alapjául nem bőrmaradék értékesítése, hanem kijavítás során rendelkezésre bocsátott többlet anyagmennyiség ellenértéke szolgált, és ezt a körülményt a felperes is elismerte. Az adóhatóság, illetve a jogerős ítélet indokolása helyesen állapította meg, hogy a tartalmilag nem a megvalósult gazdasági eseményt tükröző számla a felperes adólevonási jogának érvényesítése alapjául nem szolgálhat. A Legfelsőbb Bíróság nem osztotta a felperes felülvizsgálati kérelmében kifejtett azon álláspontját, hogy ebben az esetben az adóhatóságnak az Art. 1. § (7) bekezdése alapján az adólevonási jog érvényesíthetőségét a számla valós tartalma alapján meg kellene állapítania. A tartalmilag hiteltelen számla alapján ugyanis adólevonási jog nem érvényesíthető. Csak a kérdéses gazdasági eseményről kibocsátott formailag és tartalmilag helyes számla alapján élhet a felperes adólevonási jogával.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelmet e körben alaptalannak találta, és a jogerős ítéletet e részében hatályában fenntartotta.

A Legfelsőbb Bíróság érdemben nem bírálhatta el a felperesnek az Art. 130. §-ára alapozott előadását, miután a felperes keresetében az Art. 130. § megsértésére nem hivatkozott. A Pp. 270. § (1) bekezdésére figyelemmel a jogerős ítélet felülvizsgálata csak jogszabálysértésre hivatkozással kérhető. A következetes bírói gyakorlat szerint a jogerős ítélet elleni felülvizsgálati kérelemben az alapeljárásban nem kifogásolt jogszabálysértést nem lehet megjelölni (KGD 2000. 118.).

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján a felek részleges pernyertességére és pervesztességére tekintettel a Pp. 81. § (1) bekezdése alapján úgy rendelkezett, hogy a felperes első fokú és felülvizsgálati részperköltséget köteles fizetni az alperesnek. A

pernyertes részre eső kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állami viseli. A Legfelsőbb Bíróság megállapítja, hogy a felperes felülvizsgálati kérelmén szükségtelenül 533.000 Ft illetéket rótt le, amelyből 96.600 Ft felülvizsgálati eljárási részilletéket az állam visel, tehát a lerótt 533.000 Ft felülvizsgálati illetékből 436.200 Ft-ot a felperes visel, 96.600 Ft illeték visszatérítésére jogosult.

Budapest, 2010. szeptember 30.

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