

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Budai Béla ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Farkas Sándor jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Veszprém Megyei Bíróság 2006. május 24-én kelt 6.K.21.001/2005/13. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 14. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Veszprém Megyei Bíróság 6.K.21.001/2005/13. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 100.000 (egyszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél általános forgalmi adó (továbbiakban áfa) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott első fokú határozatban az adóhatóság 2001. III. negyedévre, 2002. I-IV. negyedévre, 2003. III. negyedévre a felperes terhére összesen 83.378.000 Ft adókülönbözetet, míg javára összesen 83.378.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyből adóhiánynak minősített 13.540.000 Ft-ot. Kötelezte a felperest az adóhiánynak minősülő összeg után 3.385.000 Ft adóbírság, 2.918.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

Az alperes a 1228867295 számú határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta.

Az adóhatósági határozatok tényállása szerint a felperes szennyvízcsatorna-hálózat beruházásához kapcsolódóan előlegekről számlát helyettesítő okmányokat bocsátott ki, amelyekben feltüntetett áfát a teljesítés időpontjában elmulasztott elszámolni és költségei között bevallani, adókötelezettségét a kibocsátott

végszámla alapján kívánta teljesíteni. A felperes 2003. szeptember 30-i teljesítési időponttal szennyvízcsatorna-hálózat megnevezéssel két számlát bocsátott ki, amelyek áfa-tartalmát a 2003. III. negyedévi áfa-analitikájában és bevallásában, mint értékesítés utáni kötelezettséget szerepeltette. A felperes a két számla ellenértékét az előlegszámlák beszámításával megfizetettnek tekintette.

Az alperesnek az 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 40. § (6) bekezdésében és 48. § (1) bekezdésében foglalt rendelkezésekre alapítottnak az volt a jogi álláspontja, hogy a felperesnek az áfa-fizetési kötelezettsége a számlát helyettesítő okmányokon dokumentált elszámolási időszakban keletkezett. A felperes - bár két évvel későbbi időszakban tett eleget adófizetési kötelezettségének - a körülményekből megállapíthatóan tőle elvárható körülményekkel járt el.

A felperes a perben fenntartott módosított keresetében az adóhatósági határozatok 2001. III. negyedévre vonatkozó, és ehhez kapcsolódó előírásainak (adókülönbözet, adóhiány, adóbírság és pótlék) törlésével történő megváltoztatását kérte akként, hogy az áfa adókülönbözet a felperes terhére és javára egyaránt - 21.982.000 Ft törlésével - összesen 61.396.000 Ft-ra, az adóhiány összege 13.540.000 Ft törlésével 0 Ft-ra változik, és az adóbírság, késedelmi pótlék hatályon kívül helyezésre kerül. Azzal érvelt, hogy az alperes határozata megalapozatlan és jogszabálysértő.

Az első fokú bíróság a felperes érvelését nem fogadta el, keresetét elutasította.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, módosított kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát, vagy annak megfelelő tartalommal az alperes határozatának hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet és az alperes határozata nem felel meg az Áfa tv. 17. §-ában, 40. § (6) bekezdésében foglaltaknak. „Az első fokú bíróság nem a per tárgyát képező alperesi határozat jogszabálysértésének tárgyában döntött, hanem a felperes terhére állapított meg új, a felülvizsgált határozatban nem szereplő adó-jogszabálysértést”, „nem bizonyított, valótlan tényállításokon alapuló adóalapra figyelemmel hagyta változatlan összegben a felperes terhére megállapított adókülönbözetet (és jogkövetkezményeit)”. A jogerős ítélet ezért nem felel meg a Pp. 215. §-ában foglaltaknak sem.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye. A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. Ha a felülvizsgálni kért határozat a jogszabályoknak megfelel, vagy olyan eljárási szabálysértés történt, amelynek az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatása nem volt, a Legfelsőbb Bíróság a megtámadott határozatot hatályában fenntartja (Pp. 275. §).

A közigazgatási bíráskodás funkciója a közigazgatási határozatok törvényességének ellenőrzése. Egy határozat törvényessége úgy ítélt meg, ha a bíróság azt a meghozatala időpontjában hatályos jogszabályokkal veti össze, illetve az eljárás megindításakor, az eljárás alapjául szolgáló tényálláshoz viszonyítva ítéli meg. Az idő múlása, a jogszabályok módosulása és a körülmények változása nem tehet egy határozatot jogszerűvé vagy jogsértővé (Pp. 339/A. §).

Az iratokból a Legfelsőbb Bíróság a következőket állapította meg: A felperes a szennyvíz-csatorna hálózat beruházáshoz kapcsolódóan elnevezését, formáját és tartalmát is tekintve áfát tartalmazó „számlát helyettesítő okmányt” bocsátott ki „előleg elszámolás”-okról az alperesi határozatokban megjelölt időpontokban, amelyek a fizetendő összeget „0” Ft-ban rögzítették. A számlát helyettesítő okmányokat, amelyek számviteli bizonylatnak minősülnek a felperes képviselője hitelesítette, és a vizsgált anyaggal együtt az adóhatóságnak átadta, az a jegyzőkönyv mellékletét képezi. A számlát helyettesítő bizonylatokon feltüntetett áfát a felperes bevallásaiban nem szerepeltette, azokat az iratok között ugyancsak fellelhető végszámla alapján kívánta elszámolni. A végszámlák kifejezetten utalnak az előlegre és annak ellenértékbe történő betudására, a két végszámla áfa-tartalmát a felperes áfa analitikájában és bevallásában, mint értékesítés utáni kötelezettséget szerepeltette, a két végszámla ellenértékének megfizettségét az előlegek beszámításával tekintette megfizetettnek (előleg elszámolásról szóló számlát helyettesítő okmányok és A 1108654 és A 1108656 számlák).

A felperes az adóigazgatási eljárás során nem vitatta a gazdasági esemény megvalósulását, a számviteli bizonylatok kibocsátását - észrevételében - formai hibára, részteljesítésre hivatkozott, fellebbezésében és fellebbezés kiegészítésében pedig rontott bizonylatra és ennél fogva kétszeres elszámolásra alapítottan vont a kétségbe az adóhatósági megállapítást.

Az alperes a felperes érvelését nem fogadta el és érdemi döntését az Áfa tv. 40. § (6) bekezdésében, 48. § (1) bekezdésében foglaltakra alapította, - az előzőekben részletezett tényállás alapján - megalapozottan és törvényesen, az Áfa tv. 17. § (1)

bekezdésében, 43. § (4) bekezdésében foglaltaknak is megfelelően a következők miatt:

Ha a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítését megelőzően az ellenértékbe beszámítható pénzösszeget, előleget fizetnek, a pénzösszeg átvételének (jóváírásának) napja teljesítési időpontnak tekintendő (Áfa tv. 17. § (1) bekezdése). Előleg esetén a számviteli bizonylatnak minősülő számlát helyettesítő okmányt kell kibocsátani (Áfa tv. 43. § (3)-(4) bekezdései). Adó megfizetésére kötelezett az is, aki (amely) adóösszeget és/vagy adómértéket, illetve a 44. § (2) bekezdésében meghatározott százaléértéket tartalmazó bizonylatot bocsát ki (Áfa tv. 40. § (6) bekezdése). Az adó-megállapítási időszakban keletkezett adófizetési kötelezettségeket összesíteni kell (Áfa tv. 48. § (1) bekezdése).

A felperes keresetében a közigazgatási eljáráshoz képest eltérő jogalapra és eltérő tényállásra alapította érvelését, amikor arra hivatkozott, hogy nem bocsátott ki az Áfa tv. 40. § (6) bekezdése szerinti bizonylatot, mivel a tévesen kiállított bizonylatot nem továbbította, illetve azokat a címzettektől visszakarta. A felperes előadása a perben az volt, hogy „a közös beruházásban megvalósított csatornafejlesztés kivitelezője részszámlákat nyújtott be a felperessel szemben. A felperes, mint fővállalkozási jelleggel a beruházást lebonyolító pedig részszámlák kibocsátására volt jogosult és köteles a két másik önkormányzat viszonylatában”.

A kifejtettekből következően az első fokú bíróságnak ahhoz, hogy a Pp. 215., 206. és 221. § (1) bekezdése szerinti eljárási szabályoknak megfelelő döntést hozzon részletesen kellett foglalkoznia a felperes kereseti érvelésének, előkészítő iratainak valamennyi elemével, amelynek a határozat indokolásából megállapíthatóan eleget is tett. Az első fokú bíróság a felperes érvelésével ellentétben - indokát is adva - kifejezetten rögzítette, hogy az alperes a perben érdemi döntését nem változtatta meg (ítélet 6. oldal utolsó bekezdése, 7. oldal első bekezdése), és részletezte azt is, hogy a felperes jogi álláspontját miért nem fogadja el. Az ez utóbbi körben kifejtett érvelést a felperes tévesen minősíti felülvizsgálati kérelmében a Pp. 339. § (3) bekezdése szerinti határozatnak.

Nem osztja a Legfelsőbb Bíróság a felperes jogi álláspontját a tekintetben sem, hogy az első fokú ítélet indokolása iratellenes, nyilvánvalóan téves vagy okszerűtlen ténymegállapításokat ténybeli és jogkövetkeztetéseket tartalmaz. Iratszerű ugyanis annak rögzítése, hogy a számlát helyettesítő okmányokat, amelyek „rontott” minősítést nem tartalmaznak, a felperes bocsátotta a revízió rendelkezésére és ezeket a felperes a címzetteknek is megküldte, majd visszakérte, illetve, hogy a felperes érvelését az eljárás különböző szakaszaiban eltérően terjesztette elő.

Iratszerűek a számlát helyettesítő okmányok formájára, tartalmára, elszámolására vonatkozó megállapítások is.

Kiemeli e körben a Legfelsőbb Bíróság, hogy a felperes a keresetében maga nyilatkozott úgy, hogy a számlát helyettesítő okmányokon előlegként azokat az összegeket tüntették fel, amelyekhez állami támogatásként társulatoktól átvett pénzeszközként hozzájutott, illetve, hogy az ellenértékként „betudott összeg” a számlát helyettesítő okmányokon szereplő összeggel egyezik meg, hogy az előlegként történő elszámolás tartalmilag a „felperes jóváírása volt a két önkormányzatnak”. Ezért az e körben tett első fokú ítéleti megállapításokat a rendkívüli jogorvoslati eljárásban utóbb alappal nem vitathatja.

Megjegyzi e körben a Legfelsőbb Bíróság azt is, hogy előlegfizetés esetén a számlát helyettesítő okmány kibocsátása kötelesség, tehát az adózó adókötelezettsége alól nem mentesülhet arra hivatkozással, hogy elmulasztotta a számviteli bizonylat kibocsátását, illetve azt nem kibocsátotta, hanem csupán kiállította, megküldte, majd visszakérte.

A felperes érvelésével ellentétben az e perbeli jogvita eldöntésére nincs kihatása annak, hogy a számlát helyettesítő okmányokban vevőként feltüntetett adóalanyok hogyan jártak el, mivel a felperes elszámolására nézve az Áfa tv. 40. § (6) bekezdése szerinti speciális szabály az irányadó. E szerint pedig adó-megfizetésre kötelezett az is, aki olyan bizonylatot bocsát ki, amely adóösszeget és/vagy adómértéket, illetve a 44. § (2) bekezdésében meghatározott százaléértéket tartalmaz.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a jogszabályoknak megfelel, ezért azt a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére vonatkozó ítéleti rendelkezés az 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontjában és a 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-ában foglaltakon alapul.

Budapest, 2007. szeptember hó 27. napján

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró