

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Szóts József ügyvéd és a dr. Eiter Sándor ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Tarnai István jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Baranya Megyei Bíróságon 7.K.20.902/2006. számon indított és ugyanezen bíróság 2006. november 29-én kelt 7.K.20.902/2006/8. számú jogerős ítéletével befejezett perében az alperes részéről 9. 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 Baranya Megyei Bíróság 7.K.20.902/2006/8. számú ítéletét - részben eltérő indokolással - hatályában fenntartja.

A felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket a felek maguk viselik.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 437.000 (négy százharminchétezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket, az ezt meghaladó 437.000 (négy százharminchétezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél 2001-2003 évekre vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett az alperes által elrendelt új eljárás keretében. A revízió eredményeként hozott első fokú határozatban az adóhatóság kötelezte a felperest általános forgalmi adó (továbbiakban áfa) adónemben 22.449.000 Ft adókülönbözet, 2.245.000 Ft adóbírság, 2.326.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 8429883372 számú határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta. Az alperes a következőket állapította meg:

A felperes vadászatokat értékesített különféle programok keretében elsősorban külföldi vadászok számára, standard vadászat és pauschal (átalánydíjas vadászat) keretében. A két vadászati mód között

csupán elszámolási különbség volt. A felperes esetenként ún. bérvadászati szerződést is alkalmazott. Az alperesnek az volt a jogi álláspontja, hogy az ügyletek során a felperes vadászati szolgáltatásnyújtást és trófeaértékesítést, mint egymástól elválasztható, különböző ügyleteket valósított meg. A felperes számlázási gyakorlata nem felelt meg az 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 13. § (1) bekezdésében, 15. § (4) bekezdésében, 28. § (1) bekezdésében, 43. § (4) bekezdésében, a 2000. évi C. törvény 165. § (2) bekezdésében foglaltaknak. A felperes ugyanis számláiban nem bontotta meg az áfát a vadászati szolgáltatás és trófeaértékesítés tekintetében, a vadászatot a valós gazdasági eseménnyel ellentétben trófeaértékesítésnek minősítette, és külföldi vendégvadász esetén - függetlenül attól, hogy saját jogon vagy bizományosként értékesített -, mint termékexportot, 0 %-os áfa-kulccsal jelenítette meg.

Az alperes becslést alkalmazott a 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 108. §-a alapján arra alapítottnak, hogy a felperes analitikái, nyilvántartása nem alkalmas a külföldi vadásztatás szolgáltatási hányadának pontos meghatározására, és statisztikai szakértőt vett igénybe, akinek véleményét elfogadva határozta meg a vadászati szolgáltatás adóalapját és az azt 25 %-os adókulccsal terhelő áfa-összeget.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte.

A megyei bíróság ítéletében azt állapította meg, hogy a felperes a valós gazdasági eseményeknek megfelelő számlázást végzett, ezért becslés alkalmazására nem kerülhetett volna sor, ezért az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az első fokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Az új eljárásra nézve előírta, hogy az adóhatóságnak tételesen meg kell vizsgálnia valamennyi külföldi vadász esetében kiállított számlát, párosítani kell hozzá az egyéni lőjegyzékeket, kísérőjelentéseket, fattúrákat és meg kell vizsgálni, hogy az igénybevett szolgáltatások a német, illetőleg magyar nyelvű számlákban tükröződnek-e. Amennyiben ezek a számlákban megjelennek, becslésre nem kerülhet sor. Ha felperes iratai beazonosításra alkalmatlanok, a becslés alkalmazható, de nem statisztikus szakértő igénybevételével és nem az általa meghatározott módszerrel, célszerű vadászati szakértő igénybevétele. Abban az esetben, ha minden külföldi vadászatnál két számla került kibocsátásra, akkor az adóhatóság csak az áfa adókülönbség előírására jogosult.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását. Az alperes azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Art. 2. § (2) bekezdésében, 108. § (1)-(4)

bekezdéseiben foglaltaknak, az első fokú bíróság tévesen állapította meg, hogy a becslésre jogalap nélkül került sor, és, hogy ennek módszere jogszabálysértő volt. Az alperes hivatkozott arra is, hogy a felperes a perben nem bizonyította határozata jogszabálysértő voltát.

A felperes ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem részben, az alábbiak szerint alapos:

Mindenekelőtt rögzíti a Legfelsőbb Bíróság, hogy jogi álláspontjának kialakításakor annak megismétlése nélkül irányadónak tekinti a felek által is hivatkozott Kfv.I.35.047/2005/10. számú (EBH.2005/1/1261) határozatban foglaltakat a trófea, illetve termékértékesítés és vadászati szolgáltatás fogalmára, a valós gazdasági eseményeknek megfelelő jogszerű számlázásra vonatkozóan.

Az alperes helytállóan hivatkozott arra, hogy az első fokú bíróság ítéletében tévesen állapította meg, hogy a felperes a valós gazdasági eseményeknek megfelelő számlázást végzett, és hogy a felperes bizonylatai teljes körűen tartalmazzák a vadászati szolgáltatást is. Ennek indokai az iratokból megállapíthatóan a következők:

Sem az alperes, sem a felperes nem végezte el az egyes adott ügyletekhez kapcsolódóan a számlák tételes vizsgálatát. Az adóigazgatási és peres eljárás során is mindkét fél csupán egymástól eltérő jogi álláspontjának alátámasztására emelt ki dokumentumokat és bizonylatokat, amelyek ebből következően egymásnak ellentmondó tartalmúak. Nincs olyan hiteles adat, amely kétséget kizáróan igazolná, hogy minden egyes külföldi vadászat esetén két számla került volna kiállításra, egy a trófeaértékesítésről, a másik pedig a vadászati szolgáltatásról.

A felperesi álláspontként értékelhető szakvélemény is csupán "az esetek döntő többségét érintően" hivatkozik erre. Helytelen számlázási gyakorlatra utal a felperesi vélemény 6. számú melléklete szerint vadászati ügyletekhez kapcsolódó összes szolgáltatásról készített kimutatás is, amely tartalmazza a "vadászati lehetőség"-et, mint szolgáltatást, ilyen azonban a rendelkezésre álló iratok szerint nem került kiszámlázásra, noha összesen közel 60 millió forint értékű. A 6. számú melléklet továbbá kizárólag a szolgáltatások fajta és évek szerinti összesítését tartalmazza, amiből nem állapítható meg még az sem, hogy milyen számviteli nyilvántartásból került kigyűjtésre.

A felperes a revízió során maga is csupán a számlák összesítéseit készítette el tanúsítvány formájában (8. számú melléklet), és ebben az általa kiállított számlákban feltüntetett adóalapokat áfa-kulcsenként bontotta meg. Ennél fogva ebből sem állapítható meg,

hogy mely szolgáltatások kapcsolhatók a külföldi vendégvadászokhoz, és nem állapítható meg a vadászati szolgáltatás összes eleme, aránya, az adott ügyletkez kapcsolódó, perben vitatott mértéke sem.

Abból a tényből, hogy egyes számlákon állategészségügyi díj és szervezési díj is szerepel, még nem vonható le okszerűen az a következtetés, hogy a szervezési díj tartalmazza a vadászati szolgáltatást. A szervezési díj ugyanis - az eddig feltárt adatok szerint - kizárólag külföldi vadászok felé került kiszámlázásra, belföldi vadászok felé nem. Téves az a megállapítás is, mely szerint az állategészségügyi díj összege ténylegesen vadászati szolgáltatásnyújtás ellenértéke, csak helytelen áfa-kulccsal került kiszámlázásra. Az iratok között fellelhető számlák szerint ugyanis az állategészségügyi díj és szervezési díj egymás mellett ugyanazon számlán, azonos ügyletben és azonos külföldi vadászt érintően is felmerül; a kettő továbbá nem egymást kizáró szolgáltatás. A számlákban feltüntetett állategészségügyi díjat nem lehet kétséget kizáróan a szervezési díjjal és a vadászati szolgáltatással azonosítani. Az állategészségügyi díj ugyanis, amit a 46/1999. (V. 19.) FVM rendelet szabályoz, eredményes trófeás vadászat során mindig felmerül, és az Áfa tv. 1. számú melléklet I/2/86. pontja értelmében 12 %-os adókulcsú szolgáltatás SZJ 85201 számon és a csatolt, felperes által hivatkozott számlák is ezt az SZJ számot tartalmazzák.

Utal egyben a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy ha és amennyiben a felperes számlázási gyakorlata megfelelt volna a valós gazdasági eseményeknek, jogszabályi rendelkezéseknek akkor eleve szükségtelen lenne az új eljárás elrendelése. Egyetért ugyanakkor a Legfelsőbb Bíróság azzal az első fokú bírósági ítéleti állásponttal, hogy széleskörű bizonyítási eljárás lefolytatása szükséges a megalapozott és jogszerű adóhatósági határozat meghozatala érdekében, ezért indokolt az új eljárás lefolytatása. Ennek keretében elsősorban azt kell tisztázni, hogy a határozatokkal érintett körben, azaz a külföldi vadászok tekintetében a felperes könyvelése, analitikája és bizonylatai alkalmasak-e vagy sem (ha nem mely okoknál fogva) az adó alapjának elkülönítésére a vadászati szolgáltatás és trófeaértékesítés kapcsán, és, hogy a felperes a valós gazdasági eseményeknek megfelelő számlázást végzett-e a vagy sem (ha nem, akkor ez mire alapítottan állapítható meg). E körben az első fokú bíróság helytállóan írta elő, hogy becslésre csak akkor kerülhet sor, ha a felperes nyilvántartása, könyvelése, analitikája nem megfelelő, és ha a szolgáltatások a számlákban nem jelennek meg. Az első fokú bíróság helytállóan mutatott rá arra is, hogy a becslés esetén az adóhatóság által alkalmazott statisztikus szakértő igénybevételére és módszerének alkalmazására nem kerülhet sor.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet - részben eltérő indokolással - a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 81. § (1) bekezdése alapján határozott a perköltség viseléséről. A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés a 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében és 14. §-ában foglaltakon alapul.

Budapest, 2007. december 12.

Dr. Madarász Gabriella sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Danziger Éva sk. bíró