

A MAGYAR KÖZTÁRSASÁG NEVÉBEN !

A Nógrád Megyei Bíróság dr. Györgyi Árpád ügyvéd által képviselt M. Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. „va” ... felperesnek - dr. Cserpák Ibolya jogtanácsos (3530 Miskolc, Kandia u. 12-14.) által képviselt APEH Hatósági Főosztály (1054 Budapest, Széchenyi u. 2.) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében meghozta a következő

í t é l e t e t :

A bíróság a felperes kereseti kérelmét *e l u t a s í t j a*.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 1.000.000.- (Egymillió) forint perköltséget, valamint fizessen meg - az illetékügyben eljáró adóhatóság külön felhívása alapján - 900.000.- (Kilencszázezer) forint feljegyzett kereseti illetéket.

Az ítélet ellen fellebbezésnek nincsen helye.

I n d o k o l á s :

A felperesnél lefolytatott adóellenőrzés megállapította, hogy a felperes 2001., 2002. és 2003. években olyan videó játékokat, elektronikus játékokat, vezérlőkártyákat és játékgépeket szerzett be különböző belföldi szállítóktól, amelyeket azonnal továbbszállított külföldi vevőinek. A beszerzésekre jutó általános forgalmi adót a felperes levonásba helyezte és visszaigényelte.

Az adóellenőrzés során a felperes által beszerzett és exportra továbbértékesített játékgépek értékesítési láncolatának vizsgálata során az nem volt megállapítható, hogy ezek a játékgépek honnan származnak, mert az értékesítési láncolat végén az értékesítést végző társaságok a bejelentett székhelyükön nem voltak megtalálhatók, tevékenységet nem végeztek, időközben külföldi tulajdonosoknak eladásra kerültek.

A felperes export értékesítéséből öt szállítmány esetében pedig, az érintett külföldi adóhatóság és vámszervek közreműködésével, megállapítható volt az, hogy a felperes által kiszállított termékeket a külföldi vevő már jóval alacsonyabb áron értékesítette tovább, mint amilyen árak a felperes által kiállított eladási számlákon szerepeltek.

A felperes által beszerzett és továbbértékesített játékgépek tételes átvételére és átadására egyetlen esetben sem került sor. Az export kiszállítást a vámhatóság is csak szűrőpróbaszerűen, illetve a papírok alapján ellenőrizte.

Mindezekből az adatokból az adóhatóság azt a következtetést vonta le, hogy a felperesnek az általános forgalmi adó levonásához felhasznált számlái nem hiteles bizonylatok, mert azok nem valós gazdasági eseményről kerültek kiállításra, így az általános forgalmi adó levonásának alapjául nem szolgálhatnak. Ennek következtében az APEH Észak-magyarországi Regionális Igazgatóság, mint elsőfokú adóhatóság a 2007. január 22. napján kelt 6302764413 számú határozatával a felperes terhére 120.400.000.- forint általános forgalmi adó különbözetet állapított meg.

Kötelezte a felperest 108.153.000.- forint általános forgalmi adó, 60.200.000.- forint adóbírság és 57.925.000.- forint késedelmi pótlék megfizetésére.

Ezt a határozatot az alperes a 2007. május 31. napján kelt 8990603940 iktatószámú határozatával megváltoztatta, a felperest terhelő általános forgalmi adó különbözet összegét 100.320.000.- forintra leszállította. Ennek következtében a felperest 88.073.000.- forint általános forgalmi adó, 43.758.000.- forint adóbírság és 47.046.000.- forint késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A keresetlevelében a felperes ezeknek a határozatoknak oly módon történő megváltoztatását kérelmezte elsődlegesen, hogy a felperes terhére megállapított általános forgalmi adó különbözet, jogosulatlan visszaigénylés és adóhiány teljes mértékben eltörlésre kerüljön. Másodsorban pedig a határozatok hatályon kívül helyezését kérte.

Jogszabálysértésként jelölte meg, hogy az eljáró adóhatóságok megsértették a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségüket, illetve a megállapított tényállásból téves jogi következtetést vontak le.

A felperes által beszerzett játékgépek tényleges exportját ugyanis bizonyítja a Vám- és Pénzügyőrség Országos Parancsnokság Észak-magyarországi Regionális Parancsnoksága által lefolytatott vizsgálat, amely megállapította, hogy a felperes tíz alkalommal exportált árukat külföldre, amelyeknek kiléptetési okmányait rendbenlévőnek találta és a kiviteli ellenőrzés során szűrőpróbaszerűen elvégzett vámvizsgálatok sem találtak arra utaló jelet, hogy a konténerekben ne a vámokmányokban feltüntetett áruk lettek volna találhatóak.

Az áru exportjának ellenőrzése érdekében megkeresett külföldi vámhatóságok is az áruk kiszállítását igazolták vissza. A felperes és export partnere, a B. C közötti tényleges gazdasági kapcsolatot a felperesi álláspont szerint kimerítően bizonyítják az átvételi elismervények a számlákkal, valamint a termékek továbbfuvarozását bizonyító fuvarokmányok.

Az átvételi elismervények esetleges formai hiányossága nem ad alapot arra a következtetésre, hogy a termékek átvétele ténylegesen nem történt meg.

A felperes export partnere ténylegesen bejegyzett vállalkozás, tevékenységéről azonban ennél többet a jóval nagyobb eszközökkel rendelkező adóhatóság sem volt képes felderíteni. A felperes az áruk beszerzése során az áruk fizikai meglétét és az átadó személyét ellenőrizte. Azt, hogy a beszállítói honnan szerezték be az árut nem, mert ezzel kapcsolatban semmilyen jogszabályi kötelezettség nem terheli. Így a beszerzési láncolatban található esetleges szabálytalanságok semmilyen esetben nem hatnak ki a felperesre. Egyébként is az Art. 130. § alapján az adókötelezettséget érintő jogviszony (szerződés, ügylet) alanyainak ellenőrzése során ugyanazon jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózóként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során. Felperesi tudomás szerint az adóhatóság a felperes beszállítóinál nem állapította meg a felperes felé kibocsátott számlák hiteltelenségét. Azt az adóhatóság sem vitatta, hogy a felperes a játékgépek beszerzéséhez rendelkezett megfelelő pénzügyi fedezettel.

Az adóhatóság jogszabálysértően értékelte a felperes hátrányára a feltáratlanul maradt eseményeket és tényeket. Az Art. ugyanis kimondja, hogy az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni, valamint, hogy a nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.

A perben tartott első tárgyalást követően a felperes jogszabálysértésként jelölte meg továbbá az Art. 1. § (7) és (8) bekezdésében foglalt rendelkezések megsértését is. Egyrészt azzal, hogy a rendelkezésre álló iratokból az adóellenőrzés is megállapíthatta, hogy az általános forgalmi adó visszaigényléséhez felhasznált számlákon szereplő áruk egy része elhagyta az országot, tehát tényleges teljesítésre került sor. Ennek alapján pedig a bizonyított kiszállítások tekintetében a szokásos piaci ár alapulvételével becslési eljárás lett volna lefolytatható az általános forgalmi adó meghatározására. Így ennek elvégzése vagy a bírósági eljárásban, vagy a megismételt eljárásban szükséges.

Az alperes a kereset elutasítását kérelmezte.

A felperes kereseti kérelme az alábbiak miatt nem megalapozott.

Egyrészt a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 335/A. § (1) bekezdése értelmében a felperesi kereset legkésőbb az első tárgyaláson volt megváltoztatható. Ennek következtében az első tárgyalást követően megjelölt jogszabálysértések bírósági értékelésére már nem kerülhetett sor, mert ezek olyan

keresetváltoztatásnak minősülnek, amelyek a fent idézett törvényi rendelkezés értelmében nem figyelembe vehetők.

Másrészt a felperesnek arra történő hivatkozása, hogy az áruk exportálása a vámhatósági okmányokkal és a vámhatóságok ellenőrzéseinek megállapításaival bizonyítható, nem olyan tény, amelynek alapján megállapítható volna, hogy az adóhatósági határozatok jogszabálysértőek.

Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Áfa.tv.) 35. § (1) bekezdésében foglalt rendelkezés alapján ugyanis azt kellett megvizsgálni, hogy a felperes az általános forgalmi adó levonási jogának gyakorlásához az előzetesen felszámított adóösszegét hitelesen igazoló dokumentumot használt-e fel.

Az Áfa.tv.35. § (1) bekezdés a) pontja értelmében ilyen dokumentumnak minősül a felperes által az adólevonáshoz felhasznált számla, amely a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.) 166. § (1) bekezdése szerint számviteli bizonylat. Az Sztv. 166. § (2) bekezdése szerint a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. Akkor tehát, amikor az adóellenőrzés megvizsgálta azt, hogy a felperes által exportált, számlán feltüntetett, árukat a felperes felé értékesítést végző gazdasági társaságok honnan szerezték be, a számlák tartalmi hitelességét ellenőrizte. A hitelesség követelményéből ugyanis az következik, hogy az árut a felperesnek értékesítő gazdasági társaságnak az értékesített és a számlában feltüntetett árukkal ténylegesen rendelkeznie kellett. Ez a követelmény pedig valamennyi, a kérdéses áruk értékesítésében részt vett gazdasági társaságra érvényes. Ugyanis csak az az áru lehetett meg valóságosan a felperesnél, ami az ő eladójánál is megvolt. Az eladónál pedig úgy lehetett meg az valóságosan, ha a részére értékesítő gazdasági társaságnál is megvolt.

Ezzel az ellenőrzési módszerrel az adóhatóságnak szükségszerűen el kellett volna jutnia a termék előállítójához, vagy ahhoz az adóalanyhoz, aki a terméket Magyarországra importálta. Az értékesítési láncolat ellenőrzése azonban azzal a megállapítással volt csak lezárható, hogy a felperes által exportált mindegyik áru olyan gazdasági szereplőtől származik, akinél az áru valóságos megléte, beszerzésének forrása és ténylegessége már nem ellenőrizhető. Ennek következtében viszont okszerű az az adóhatósági következtetés, hogy a felperes által az általános forgalmi adó levonásához felhasznált számla nem hiteles dokumentum, a számla tartalma, az abban szereplő áru nem azonosítható.

Arra helytállóan hivatkozott a felperes, hogy a teljes beszerzési láncolatra nem rendelkezhetett információval Éppen ezért tartalmazza az Áfa.tv. 44. § (5) bekezdése azt a rendelkezést, hogy a bizonylatban vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán az a termékértékesítés körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el. Így tehát az adóellenőrzésnek azt kellett továbbiakban megvizsgálnia, hogy a felperes

javára az adóköteles tényállás kapcsán a termékértékesítés körülményeit figyelembe véve a kellő körültekintés megállapítható-e.

Ennek során pedig megállapította, hogy a felperes (illetve a képviselőjében eljáró alkalmazott) egyetlen egy esetben sem ellenőrizte, hogy az általa megvásárolt és azonnal továbbértékesített áruk a valóságban megvannak-e, így a felperes az Áfa.tv. 44. § (5) bekezdése szerinti kellő körültekintést nem tanúsította.

Alaptalan a felperesnek arra történő hivatkozása, hogy az általa beszerzett és általa továbbértékesített termékek exportálását a vámhatóság igazolta volna. A vámellenőrzés ugyanis papírok alapján, illetve szűrőpróbaszerűen történt meg, tételes ellenőrzést a fogadó ország vámhatóságai sem végeztek, illetve ahol ilyenre sor került, ott az volt megállapítható, hogy a bizonylat adatai és a tényleges helyzet egymástól eltért. (ZB 013436 számú számla tanúsága szerint ugyanis a felperes 40 db. elektronikus játékot exportált, külföldi vámellenőrzésnél viszont a konténerben csak 32 db. játékgép meglétét igazolták).

Az általános forgalmi adó levonása jogszerűségének ellenőrzéséhez az adóhatóságnak csak a már hivatkozott jogszabályi rendelkezések alkalmazása szempontjából releváns tények vizsgálatát kellett elvégeznie. Egyrészt azt, hogy a felperes által az általános forgalmi adó levonásához felhasznált számlák tartalmilag is hitelesek-e, másrészt pedig azt, hogy a felperes az adóköteles tényállás kapcsán a termékértékesítés körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt-e el.

Az ezekre vonatkozó tényeket az adóhatóság az eljárása során feltárta, azt a határozatának indokolásában ismertette és azokból a bíróság álláspontja szerint is okszerű következtetéseket vont le.

Az alperesi határozatból az is megállapítható, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7) bekezdésébe foglalt azt a rendelkezést, hogy a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni, az adóhatóság a határozatának indokolásában kizárólag azzal kapcsolatban hivatkozta meg, hogy miért kellett elvégeznie a felperesnek az általános forgalmi adó levonásához felhasznált beszerzési számláiban szerepelő árukra vonatkozóan a teljes értékesítési láncolat ellenőrzését. Ennek az ellenőrzésnek az eredményeképpen feltárt tényekből vonta azután le azt a következtetést, hogy a felperes által az adólevonáshoz felhasznált számlák tartalmilag nem hitelesek, mert az azokban feltüntetett áruk eredete, tényleges megléte a valóságban nem volt ellenőrizhető.

Ebből következően viszont jogszabálysértés nélkül állapította meg az alperes azt, hogy a felperes az általános forgalmi adó levonásához tárgyi feltételként előírt hiteles bizonylattal nem rendelkezett. A felperes javára továbbá a kellő körültekintés sem

állapítható meg, mert árubeszerzési gyakorlatában a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvénynek a szerződések teljesítése ellenőrzésére vonatkozó előírásait (283. §) is teljesen figyelmen kívül hagyta. Ennek következtében egy olyan láncolat kiépítésében működött közre, amelyben nem ellenőrizhető eredetű áruk után az általános forgalmi adó levonásra, végső soron pedig a felperes által visszaigénylésre került anélkül, hogy ellenőrizhető lenne, hogy ezt a forgalmi adót valaha is megfizették.

Így tehát nem állapítható meg a felperes javára az Áfa.tv. 44. § (5) bekezdésében előírt kellő körültekintés, pedig a tartalmilag nem hiteles számla esetében ez a körülmény biztosítaná a felperes számára az általános forgalmi adó levonhatóságának a jogszabályi lehetőségét.

Mindezek alapján megállapítható volt, hogy a felülvizsgálni kért közigazgatási határozatok a felperesi keresetben megjelölt jogszabálysértéseket nem tartalmazzák, illetve a felperes olyan jogszabálysértésekre hivatkozott, amelyek az ügy elbírálása szempontjából irrelevánsak, ezért nem kerülhetett sor arra, hogy a nem jogszabálysértő közigazgatási határozatokat a bíróság a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 339. § (1) bekezdése alapján hatályon kívül helyezze, ezért a felperes kereseti kérelmét utasította el.

A pervesztes felperest a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperesnél felmerült perköltség megtérítésére. Ezt a perköltséget a bíróság a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM. rendelet 3. § (2) bekezdés b.) pontja alapján állapította meg úgy, hogy azt a 3. § (6) bekezdése alapján mérsékelte, mert az alperes képviselője által ténylegesen elvégzett képviseleti tevékenységgel ezt tartotta összhangban állónak.

A perben feljegyzett kereseti illetéket a felperesnek a Pp. 78. § (2) bekezdése és a 6/1986. (VI. 26.) IM. rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kell megtérítenie.

Az ítélet elleni fellebbezési jogosultság kizárása a Pp. 340. § (1) bekezdésén alapul.

Balassagyarmat, 2008. március 13.

Dr. Takács László sk.
bíró

