

A MAGYAR KÖZTÁRSASÁG NEVÉBEN !

A Nógrád Megyei Bíróság a Szentmiklósi és Társa Ügyvédi Iroda (... , ügyintéző: Dr. Szentmiklósi Péter ügyvéd) által képviselt PG. (... felperesnek - dr. Cserpák Ibolya jogtanácsos által képviselt APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (3530 Miskolc, Kandia u. 12-14.) 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 kérelmeit *e l u t a s í t j a***.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 200.000.- (Kettőszázezer) forint perköltséget, valamint az illetékügyben eljáró adóhatóság külön felhívása alapján fizessen meg 440.580.- (Négyszáznegyvenezer-ötszáznyolcvan) forint feljegyzett kereseti illetéket.

Az ítélet ellen fellebbezésnek nincsen helye.

I n d o k o l á s :

Az APEH Észak-magyarországi Regionális Igazgatósága Általános Forgalmi Adó Ellenőrzési Osztálya 4., mint elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2004., 2005., 2006. évekre és 2007. január, február, hónapjára vonatkozóan, a benyújtott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le.

Ennek során azt állapította meg, hogy az érintett bevallási időszakban a K.Bt., a Sz.Kft. és a B.S. Kft. által kibocsátott számlák alapján a felperes az általános forgalmi adó levonására nem volt jogosult, mert ezek a számlák nem tekinthetők az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltételeként hiteles bizonylatnak. Ezen túlmenően a számlákkal kapcsolatosan a felperes javára a kellő körültekintés sem állapítható meg. Ennek következményeként az elsőfokú adóhatóság a számlák általános forgalmi adó összegét a felperes terhére általános forgalmi adó különbözetként megállapította.

Általános forgalmi adó különbözet került továbbá megállapításra a felperes terhére 3 db szállítói számla helytelen könyveléséből, továbbá a befogadott számlák általános forgalmi adó tartalmának kétszeres levonásba helyezéséből is.

Mindezek alapján a felperes terhére a 2008. február 8. napján kelt 2918326164 iktatószámú határozatával az elsőfokú adóhatóság összesen 6.765.000.- forint adókülönbözetet állapított meg, és kötelezte ennek az összegnek, valamint 3.365.000.- forint adóbírságnak és 1.320.000.- forint késedelmi pótléknak a megfizetésére.

Ezt a határozatot az alperes a 2008. május 28. napján kelt 1941769850 iktatószámú határozatával helybenhagyta.

A keresetlevelében a felperes ezeknek a határozatoknak a hatályon kívül helyezését kérte. Jogszabálysértésként az Áfa.tv. 35. § (1) bekezdésébe, 44. § (5) bekezdésébe és az Art. 170 - 171. §-aiba foglalt rendelkezések megsértését jelölte meg.

A felperes ugyanis meggyőződött arról, hogy az alvállalkozói rendelkeznek a munka elvégzéséhez szükséges személyzettel. Ennél többet tenni álláspontja szerint nem tudott volna. Ugyanis a személyes adatok védelméről és a közérdekű adatok nyilvánosságáról szóló 1992. évi LXIII. törvény rendelkezései nem teszik lehetővé, hogy az alvállalkozók által foglalkoztatottak személyi adatait, különösen az arra vonatkozó adatokat, hogy utánuk a társadalombiztosítási járulékot megfizették-e, bekérje. A társadalombiztosítási szervtől sem lett volna módja a felperesnek az 1997. évi LXXX. törvény alapján adatok beszerzésére.

A felperes alvállalkozói úgy nyilatkoztak, hogy a dolgozóikat un. kiskönyvvvel foglalkoztatták, abba a bélyeget beragasztották. A felperesnek nincsen jogszabályi lehetősége arra, hogy ezt az állítást ellenőrizze, az illetékes hatóság pedig adatvédelmi okokra hivatkozva az adatszolgáltatást megtagadja. Így az ebben a helyzetben kellően gondos eljárás a felperes részéről az, hogy a munkavégzést személyesen ellenőrizte és azt rendben találta.

A számlák kifizetéséhez a felperes családi kölcsönöket is igénybe vett, ezekkel a kölcsönökkel kapcsolatos könyvelési hiányosságok nem eredményezhetik annak megállapítását, hogy ilyen kölcsönök nem is voltak, az erre vonatkozóan felajánlott felperesi bizonyítással azonban az adóhatóságok érdemben nem foglalkoztak.

Az építési naplók esetleges szabálytalan vezetéséből a felperes álláspontja szerint adójogi konzekvenciák nem vonhatók le. Az a kérdés pedig, hogy a felperes megrendelője tudott-e arról, hogy az alperes a vállalása teljesítéséhez alvállalkozókat vett igénybe, a felperes és a megrendelő közötti polgári jogviszonyra tartozik. Az a tény pedig, hogy a megrendelő írásban nem járult hozzá a felperesi alvállalkozók

igénybevételéhez, még nem jelenti egyúttal azt is, hogy a megrendelő ne tudott volna az alvállalkozók igénybevételéről.

Az a körülmény, hogy a alvállalkozók iratait az adóhatóság nem volt képes fellelni nem eshet a felperes terhére.

Felperesi álláspont szerint az alvállalkozók számláinak fiktív nyilvánításához nincsenek meg a feltételek a 7012/1997. (AEÉ 13.) APEH irányelvben foglaltak szerint sem. És megalapozatlan az is, hogy az adóhatóság a Polgári Törvénykönyv vállalkozói felelősségi szabályait, azaz a polgári jogviszonyokra vonatkozó szabályokat, az adójogi szabályok közé keverte.

A polgári jogi szabályoknak pedig semmi közük nincs ahhoz, hogy a felperesnek, mint vállalkozónak azt kellene ellenőriznie, hogy az alvállalkozói személyzet be van-e jelentve vagy sem.

Ezen túlmenően az adóbírság tekintetében a határozatok azért is jogszabálysértőek, mert az Art. 171. § (1) bekezdése lehetőséget teremt arra, hogy az adóhatóság az adóbírság mértékét mérsékelje, adott esetben mellőzze. Erről a kérdésről mérlegeléssel kell határoznia az adóhatóságnak, a meghozott határozatokból azonban a mérlegelés körülményei egyáltalán nem állapíthatók meg.

A felperesnél adóellenőrzés lefolytatására került sor 2007. március hónapjára vonatkozóan is, bevallások utólagos vizsgálata keretében pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzésként. Ennek során az elsőfokú adóhatóság azt állapította meg, hogy a B.S. Kft. által kibocsátott számlák a felperesnél az általános forgalmi adó levonás tárgyi feltételül nem szolgálhatnak, mert ezek a számlák nem tekinthetők hiteles bizonylatnak, így a felperes ezekre a számlákra alapított általános forgalmi adó visszaigénylése jogosulatlan igénylés. A felperes részére a számlák befogadása kapcsán a kellő körütekintés sem állapítható meg. Ezért az elsőfokú adóhatóság a 2008. február 8. napján kelt 291832601 iktatószámú határozatával a felperes terhére 578.000.- forint általános forgalmi adó különbözetet állapított meg, amelyből 547.000.- forintot minősített jogosulatlan igénylésnek. A felperest 31.000.- általános forgalmi adó különbözet, 273.000.- forint adóbírság megfizetésére kötelezte.

Ezt a határozatot az alperes a 2008. május 28. napján kelt 1941769982 iktatószámú határozatával helybenhagyta.

A keresetlevelében a felperes ezeknek a határozatoknak a hatályon kívül helyzését kérte. Jogszabálysértésként az Áfa.tv. 35. § (1) bekezdésében, 44. § (5) bekezdésében és az Art. 171. §-ában foglalt jogszabályi rendelkezések megsértését jelölte meg ugyanazokkal az indokokkal, mint az alperes 1941769850 iktatószámú határozatának hatályon kívül helyzésére irányuló kereseti kérelmében.

Az alperes mindkét keresetlevél alapján a felperesi keresetek elutasítását kérte.

A bíróság a kereseti kérelmeket egyesítést követően egy perben bírálta el.

A felperes kereseti kérelmei az alábbiak miatt nem megalapozottak.

Az ellenőrzéssel érintett időszakban hatályban volt és az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Áfa.tv.) 32. § (1) bekezdés a.) pontja értelmében az adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja azt az adóösszeget, amelyet a részére teljesített szolgáltatásnyújtás során egy másik adóalany rá áthárított.

Ennek az adólevonási jog gyakorlásának a tárgyi feltétele az Áfa.tv. 35. § (1) bekezdés a.) pontja értelmében az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtoklása. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló számla.

Ezek a jogszabályi rendelkezések tették tehát lehetővé azt, hogy a felperes az alvállalkozói által kibocsátott számlák általános forgalmi adó tartalmát levonásba helyezze.

Az Áfa.tv. 35. § (1) bekezdés a.) pontja szerinti feltételek meglétét azonban az adóellenőrzés során az adóhatóság jogosult és egyben köteles volt ellenőrizni. Vizsgálnia kellett tehát azt, hogy a felperes által az általános forgalmi adó levonásához felhasznált alvállalkozói számlák az adó összegét hitelesen igazoló dokumentumnak minősülnek-e. Ehhez az ellenőrzéshez a számvitelről szóló 2000. évi C. törvénynek a számviteli bizonylatra vonatkozó rendelkezései alapján kellett értékelnie a felperes által az adólevonáshoz felhasznált alvállalkozói számlákat.

A Számviteli törvény 166. § (1) bekezdése értelmében a számla számviteli bizonylat. Ennek a bizonylatnak a Számviteli törvény 166. § (2) bekezdése értelmében alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie.

A 165. § (2) bekezdése értelmében pedig az a bizonylat szabályszerű, amely az adott gazdasági műveletre vonatkozóan a könyvvitelben rögzítendő és a más jogszabályban előírt adatokat a valóságnak megfelelően hiánytalanul tartalmazza, megfelel a bizonylat általános alakai és tartalmi követelményeinek.

A Számviteli törvény 15. § (3) bekezdése értelmében pedig a könyvvitelben rögzített számviteli bizonylattal is alátámasztott tételnek a valóságban is megtalálhatónak, bizonyíthatónak és kívülállók által is megállapíthatónak kell lennie.

Ezeknek a jogszabályi rendelkezéseknek az alapján kellett tehát az adóellenőrzés során megvizsgálnia az adóhatóságnak azt, hogy a felperesi alvállalkozói számlák alakilag hitelesek-e és tartalmuk szerint pedig valós gazdasági eseményt rögzítenek.

A K. Bt. esetében a számlák alaki hitelessége is hiányzott, mert azokat olyan személy állította ki, aki az adott gazdasági társaság képviselőjére a cégnyilvántartás szerint nem volt jogosult.

Ezen túlmenően pedig valamennyi alvállalkozói számla tartalmi hiteltelensége volt megállapítható annak következtében, hogy a rendelkezésre álló adatok szerint az alvállalkozók a munka elvégzéséhez szükséges dolgozói létszámmal nem rendelkeztek. Ezeknek a gazdasági társaságoknak ugyanis a számlák szerinti teljesítési időszakban nem volt olyan bejelentett alkalmazottjuk, akivel a felperes részére a számla szerinti szolgáltatást nyújthatták volna. Az ilyen alkalmazottak lehettek volna, akár alkalmi munkavállalók is, ha az alkalmazásuk az erre vonatkozó törvényi előírásoknak megfelel. Azonban az adóellenőrzés során arra vonatkozó adat sem volt fellelhető, hogy ezek a számlakibocsátók alkalmi munkavállalókat foglalkoztattak volna.

Ennek alapján tehát okszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy a felperes által az általános forgalmi adó levonásához felhasznált számlákban szereplő gazdasági események a valóságban nem bizonyíthatóak, a kívülálló adóhatóság által nem megtagadhatóak.

A felperes könyvvitelében szereplő alvállalkozói számlák alaki és tartalmi hitelességének az ellenőrzése keretében ezen túlmenően az adóhatóságok azt is tényszerűen állapították meg, hogy a felperes az egyes számlák pénzügyi teljesítésére a könyvvitele szerint nem rendelkezett pénzügyi fedezettel, és azt is, hogy a felperes alvállalkozói közreműködést igénybevevő magatartása nem minden esetben felelt meg a megrendelőjével kötött szerződés feltételeinek. Ez utóbbi megállapításokhoz kapcsolódóan azonban közömbös az a tény, hogy a felperes, a könyvvezetésében foglalt adatok ellenére, az alvállalkozói számlák kiegyenlítésére, nem könyvelt hozzátartozói készpénz juttatásokból, képes volt, és az is, hogy a megrendelői tudomással bírtak-e arról, hogy a felperes az elvállalt munka teljesítéséhez alvállalkozókat vesz igénybe.

Az alvállalkozói számlák közül a K. Bt. által kiállítottak alaki hiteltelensége annak következtében megállapítható volt ugyanis, hogy ezeket a számlákat a társaság képviselőjére nem jogosult személy állította ki, valamennyi számla tartalmi hiteltelensége pedig annak következtében, hogy az alvállalkozók az elvállalt szolgáltatás teljesítéséhez semmilyen feltétellel nem rendelkeztek. Így a saját nevükben a számlák szerinti szolgáltatást a felperes részére ők nem is nyújthatták.

Mindezek alapján a bíróság álláspontja szerint az ügyben eljáró adóhatóságok jogszabálysértés nélkül állapították meg azt, hogy a K.Bt., a Sz. Kft. és a B S. Kft. által kiállított számlák az általános forgalmi adó levonásához az Áfa.tv. 35. § (1) bekezdés a.) pontja szerint tárgyi feltételül nem szolgálhatnak, mert azok nem hiteles dokumentumok.

Az általános forgalmi adó levonás tárgyi feltételének hiányában is lehetővé teszi azonban az Áfa.tv. 44. § (5) bekezdés második mondatába foglalt rendelkezés a adólevonási jog gyakorlását, mert rögzíti, hogy a bizonylatban vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán az a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el.

Az Áfa.tv. 44. § (5) bekezdés második mondatába és a 35. § (1) bekezdés a.) pontjában rögzített, az általános forgalmi adó levonási jog gyakorlásának feltételeit előíró jogszabályi rendelkezésekből levonható az a következtetés, hogy a jogalkotó a levonási jog gyakorlásának feltételéül állította egyrészt a levonási jogot gyakorló felé, hogy a levonási jogának gyakorlása előtt vizsgálja meg, hogy a levonáshoz felhasználni kívánt számlák az adóösszeget hitelesen igazoló dokumentumok-e. Másrészt pedig, az adott tényállás kapcsán a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve járjon el kellő körültekintéssel. Ennek a körültekintésnek tehát minősített formáját követeli meg a jogalkotó az adólevonási jogot gyakorlótól.

Ennek a kellő körültekintésnek az értelmezésére irányuló bírói gyakorlat egyértelmű abban a tekintetben, hogy nem tanúsít kellő körültekintést az, aki nem győződik meg arról, hogy a vele szerződő gazdasági társaság képviselőjére jogosult személlyel köti-e meg a szerződést, és a képviseltre nem jogosult által kiállított számla alapján kívánja az adólevonási jogot gyakorolni.

A kellő körültekintés körébe tartozik továbbá, a bírói jogértelmezés szerint annak ellenőrzése is, hogy az adóalany tájékozódjék arról, hogy az alvállalkozója az elvállalt munka elvégzésére képes-e, nála a szerződés teljesítésének törvényes feltételei adottak-e.

Téves ebben a körben a felperesnek arra történő hivatkozása, hogy azon túlmenően, hogy az alvállalkozóját nyilatkoztatja ezekről a kérdésekről, nincsen törvényes lehetősége egyéb ellenőrzés elvégzésére. Ezt a lehetőséget ugyanis éppen hogy a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvényben (Ptk.) a szerződési szabadság kimondását tartalmazó rendelkezések biztosítják. Ahhoz, hogy a felperes az adólevonási jogosultságát az Áfa.tv. 35. § (1) bekezdés a.) pontja és 44. § (5) bekezdés második mondata értelmében gyakorolni tudja, az alvállalkozójával kötendő szerződésben megkövetelheti annak igazolását, hogy az alvállalkozó törvényesen alkalmazott dolgozókkal teljesíti a szolgáltatást. Tehát alkalmi munkavállalók esetében azt, hogy az ő alkalmazásuk megfelel az erre vonatkozó törvény előírásainak, a szükséges nyilvántartásokat ezzel kapcsolatosan az alvállalkozó elkészíti, és igazolja, hogy az ezzel kapcsolatos bejelentési kötelezettségének is eleget tesz.

A gazdasági életben az ilyen szerződési kikötések ma már egyáltalán nem ismeretlenek, a megrendelők nem egy esetben olyan feltételek igazolását kívánják a vállalkozóiktól, amely adatokhoz egyébként valóban nem juthatnának másként hozzá, de amennyiben a szerződésben ezeknek az adatoknak a szolgáltatási kötelezettségét a vállalkozó részére kikötik, akkor lehetőségük van annak ellenőrzésére, hogy a feléjük nyújtott szolgáltatás az minden tekintetben jogszerű.

Amennyiben viszont az adóalany a megrendelt szolgáltatása teljesítésének a feltételei meglétét nem ellenőrzi, hanem elfogadja az alvállalkozója erre vonatkozó szóbeli vagy írásbeli nyilatkozatát, akkor viselnie kell azt a kockázatot, hogy az adóellenőrzés egyrészt azt állapítja meg, hogy az általános forgalmi adó levonásához felhasznált számlák alakilag és tartalmilag nem hitelesek, ezért a levonás tárgyi feltételül nem szolgálhatnak, és azt is, hogy amennyiben az alvállalkozónak az a nyilatkozata, hogy a jogszabályokban előírt feltételek szerint működve teljesíti az elvállalt szolgáltatást nem teljesül, akkor a feltételek kellő körültekintés keretében való ellenőrzésének elmulasztása miatt az adóalany az általános forgalmi adó levonásának jogosultságától végképp elesik.

Mindezek alapján tehát a bíróság is arra a következtetésre jutott, hogy a felperesnél a szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve a kellő körültekintés az adóköteles tényállás kapcsán nem állapítható meg, mert a felperes a megrendelése jogszerű teljesítésének a feltételeit az alvállalkozóinál nem ellenőrizte, így az általános forgalmi adó levonásának a jogosultsága a felperest az Áfa.tv. 44. § (5) bekezdés második mondatába foglalt rendelkezés alapján sem illeti meg.

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 171. § (1) bekezdése lehetővé teszi az adóbírság mértékének kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból, vagy kérelemre történő mérséklését, illetve a kiszabása mellőzését, ha a körülményekből megállapítható, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt el.

Eszerint tehát az adóbírság kivételes mérséklése vagy kiszabása mellőzése feltétele, hogy az adózó javára az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintés megállapítható legyen.

A perbeli esetben azonban az Áfa.tv. 44. § (5) bekezdés második mondatába foglalt rendelkezés alkalmazása során az adóhatóság éppen, hogy azt állapította meg, hogy a felperes javára a kellő körültekintés nem állapítható meg. Az általános forgalmi adó levonási jogának gyakorlásához ugyanis a jogalkotó által elvárt körültekintés a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembevevő kellő körültekintés volna. A fentebb kifejtettek értelmében az alperes a jogszabálysértés nélkül állapította meg, hogy a felperes az általános forgalmi adó levonásához a kellő

körültekintést a szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve nem teljesítette, ebből pedig egyenesen következik, hogy nem állapítható meg javára az Art. 171. § (1) bekezdésében az adóbírság kivételes mérséklésének feltételül szolgáló elvárható körültekintés sem.

Az adóbírság kivételes mérséklésnek törvényi feltétele hiányában már nem kerülhetett sor annak a vizsgálatára sem, hogy mérséklés alkalmazása esetén az Art. 170. § (1) bekezdés második mondata alapján az adóhatóságnak milyen körülményeket kellene megvizsgálnia.

Nem jogszabálysértő tehát az alperesi határozat annak következtében, hogy az adóbírság mérséklésénél figyelembe vehető körülményeket nem mérlegelte, hiszen az adóbírság kivételes mérséklésének törvényi feltétele, a felperesnél megállapítható elvárható körültekintés, hiányzott.

A mindezek alapján nem jogszabálysértő közigazgatási határozatokat ezért a bíróság az Art. 143. § (1) bekezdése alapján nem helyezhette hatályon kívül, így a felperes kereseti kérelmeit kellett elutasítania.

E szerint a törvényi rendelkezés szerint a bíróság jogszabálysértés fennállásának a vizsgálatára van feljogosítva, a felperesi keresetlevélben megjelölt 7012/1997. (AEÉ 13.) APEH irányelv viszont nem jogszabály, jogértelmezései pedig sok tekintetben meghaladottakká váltak.

A pereszes felperes a Polgári Perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 78. § (1) bekezdése alapján köteles az alperesnek a perindítással felmerült perköltsége megtérítésére.

Ennek a perköltségnek az összegét a bíróság a 32/2003. (VIII. 22.) IM. rendelet 3. § (2) bekezdés a.) pontja és 3. § (6) bekezdése alapján állapította meg.

A perben az együttes pertárgyérték 7.343.000.- forint volt, ez alapján az IM. rendelet szerinti alperesi perköltség 367.100.- forint lehetett volna, ezt azonban a bíróság az alperesi képviselő által elvégzett munkával arányban állóan mérsékelte.

A perben a pertárgyérték alapján összesen 440.580.- forint kereseti illeték került feljegyzésre, amelynek megtérítésére a felperes a Pp. 78. § (2) bekezdése és a 6/1986. (VI. 26.) IM. rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles.

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

Balassagyarmat, 2009. január 15.

Dr. Takács László sk.
bíró