

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.237/2013/6.szám

A Kúria a dr. Csornai-Kovács Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Csornai Kovács Ákos ügyvéd) által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Juhász Tímea jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Törvényszék 2012. december 12-én kelt 25.K.30.634/2011/20. sorszámú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 21. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 25.K.30.634/2011/20. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 300.000 (háromszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 900.000 (kilencszázezer) forint kereseti és 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes számítástechnikai alkatrészek értékesítéséről fogadott be számlákat a W. Kft-től és a H. Kft-től. Az alperes a lefolytatott bizonyítási eljárás alapján nem találta hitelesnek a számlákat, ezért azok általános forgalmi adótartalmát nem engedte levonni, valamint a vitatott számlákon szereplő áruk Közösség területére történő értékesítését sem fogadta el valósnak. Erre figyelemmel a felperes terhére 53.103.000 Ft adóhiányt állapított meg, az adóhiány után 26.551.000 Ft adóbírságot és 19.727.000 Ft késedelmi pótléket szabott ki.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2010. december 11. napján kelt 3669345301 számú határozatával az első fokú határozatot a rendelkező rész kijavítása mellett helybenhagyta. A rendelkező III. pontjában a késedelmi pótlék számmal kifejezett összegét javította. Kifejtette, hogy eljárása során megkísérelte felkutatni az importáló és az első belföldi forgalomba hozó céget, azonban az

ellenőrzés az értékesítési láncolat végén álló társaságoknál megakadt tekintettel arra, hogy a N. Kft., a S. Kft. és a G. Kft. nem volt fellelhető, illetőleg megállapításra került, hogy tényleges gazdasági tevékenységet nem végeztek. Kiderült továbbá, hogy az E. Kft. és az E. Zrt. között nem volt gazdasági kapcsolat. A K. Kft. pedig valós gazdasági tevékenységet nem végzett, áruval nem rendelkezett, tehát a számlán szereplő áruk ezektől a társaságoktól nem származhattak. A felperes kellő körültekintésének vizsgálata során rögzítette, hogy személyes ismertség útján került kapcsolatba az eladóval, tudott arról, hogy kizárólag azért vonták be őt a számlázási láncolatba, hogy egy másik társaság ne kerüljön visszaigénylői pozícióba. Az ügyvezető nem ellenőrizte, hogy valóban azt az árut szállították-e részére amit megrendelt, az áru átvételénél, átrakodásánál sem ő, sem a társaság részéről más személy nem volt jelen. A szállításhoz kapcsolódó iratokat úgy írta alá és bélyegezte le, hogy az árut nem látta, nem ellenőrizte. A felperes sem eladóival, sem vevőivel nem állt kapcsolatban.

A felperes keresete folytán eljáró Fővárosi Törvényszék a 25.K.30.634/2011/20. számú ítéletével a keresetnek helyt adott, és az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az első fokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Ítéletének indokolásában kiemelte, hogy a bíróság elsődlegesen azt vizsgálta, hogy a korábbi közigazgatási eljárásban született másodfokú adóhatósági határozatnak eleget tett-e az alperes. Az új eljárásra kötelező határozat szerint az alperesnek azt kellett vizsgálnia, hogy az adózó részéről történt-e tényleges értékesítés a Közösség részére. Arra az álláspontra helyezkedett, hogy ezen követelménynek nem tett eleget, mivel csupán a beszállítói oldalon a felperest és a vele közvetlen kapcsolatban álló társaságokat nem érintő, a kereskedői lánc korábbi állomásaiként szereplő vállalkozásokkal kapcsolatos tényekből vont le olyan következtetést, ami szerint az ügyletek tárgyát képező számítástechnikai eszközök nem létezőnek minősülnek. Döntése meghozatalakor figyelembe vette az Európai Bíróság felperes által hivatkozott gyakorlatát, így különösen a C-80/11. és C-142/11. egyesített ügyekben hozott ítéletét. Erre figyelemmel állapította meg, hogy az alperes eljárása során nem tett eleget az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 97. § (4) bekezdésében is szereplő tényállás tisztázási kötelezettségének. Határozatai és eljárása alapján ítéleti bizonyossággal nem volt megállapítható, hogy a felperes tudott vagy tudhatott az értékesítési lánc korábbi vagy akár későbbi szereplőinek adó kijátszására irányuló tevékenységéről. Az alperes terhére róta, hogy nem vette igénybe külföldi jogsegély lehetőségét, hogy a konkrétan vitatott Közösségbe irányuló ügyletek valóságtartalmát nem vizsgálta. Nézete szerint nem indokolták a felperesi adólevonási jog elutasítását a felperessel közvetlenül kapcsolatban nem álló beszállítói hiányosságok, mivel nem áll

rendelkezésre olyan objektív bizonyíték, ami alapján a felperes tudott vagy tudhatott az adókiírátszásra irányuló tevékenységről. Egy adóoptimalizációs gyakorlat pedig önmagában nem minősül adókiírátszásnak.

A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a felperes keresetének elutasítása, másodlagosan a Fővárosi Törvényszék új eljárásra és új határozat hozatalára történő kötelezése érdekében. Álláspontja szerint tévesen értelmezte a bíróság a korábbi megsemmisítő határozatot, nem volt kötelező a nemzetközi megkeresés lefolytatása. Nem vitatott, hogy az új eljárásban vizsgálni kellett a felperes értékesítéseit, de hogy konkrétan milyen módon, azt a megsemmisítő határozat nem fejtette ki. Külföldi megkeresésről a határozat említést sem tett, az értékesítések vizsgálatát az új eljárásban alapvetően a felperes által rendelkezésre bocsátott dokumentumok ellenőrzésével kellett elvégeznie, melynek eleget tett. Hivatkozott a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 50. § (5)-(6) bekezdésére, melynek értelmében az alkalmazandó bizonyítási eszközt a hatóság szabadon választja meg, s ezeket a bizonyítékokat egyenként és összességükben értékeli, és az ezen alapuló meggyőződése szerint állapítja meg a tényállást. Hangsúlyozta, hogy az új eljárásban megvizsgálta a felperes értékesítéseit az általa rendelkezésre bocsátott dokumentumból, így nem kérhető számon az alperestől egy olyan hosszadalmas ellenőrzési cselekmény elvégzése, amire eleve nem volt kötelezve, továbbá a feltárt bizonyítékok függvényében szükségtelennek is mutatkozott. Hangsúlyozta, hogy a felperes egy már meglévő értékesítési láncolatba ékelődött be, méghozzá egy olyan láncolatba, amiről az ellenőrzés során egyértelműen bizonyítást nyert, hogy több fiktív társaság a részese. Ezen túlmenően a felperes nem ellenőrizte a csomagolt áru tartalmát, az átvételnél egyetlen alkalommal sem volt jelen, az áru eredetéről semmit sem tudott. A szállítást nem a felperes, hanem beszállítója (Zs. Gy.) intézte, aki nemcsak a saját beszállítóival, hanem még a felperes külföldi vevőivel is kizárólagos kapcsolattartóként járt el, még a fuvarozót is ő ajánlotta, lényegében a teljes számlázási láncolatot az ellenőrzése alatt tartotta. A felperes semmilyen szerepet nem töltött be a gazdasági esemény során, csak a nevét adta a termékértékesítéshez, tehát abban csupán „papíron” vett részt. Az alperes az adólevonási jog jogszerűsége megállapíthatósága érdekében a számlák tartalmi követelményeit egyaránt megvizsgálta, és jutott arra a jogszerű következtetésre, hogy azok nem valós gazdasági eseményről kerültek kiállításra. Fiktív számlák esetében pedig az Európai Unió Bíróságának ítéletei nem alkalmazhatók. A fentiek alapján szerinte az első fokú bíróság jogerős ítélete megsértette az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 32. § (1) bekezdését, 35. § (1) bekezdését, a számvitelről

szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 15. § (3) bekezdését, 165. § (2) bekezdését, 166. § (2), (3) bekezdéseit.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelme a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

A fentiekben rögzített tényállás és az Áfa tv. 35. § (1) bekezdés, 44. § (5) bekezdése alapján a Kúria az első fokú ítéletben foglaltakkal szemben azt állapította meg, hogy a felperes keresete nem alapos. Az alperes a per tárgyát képező ügyben a tényállást részletesen és tényszerűen feltárta, az adólevonás szempontjából releváns körülményeket okszerűen értékelte, amelyből helyes következtetést vont le, a felperest terhelő adóhiány megállapítása jogszerű. A Kúria úgy ítélte meg, hogy további bizonyítás lefolytatására nem volt szükség az Európai Bíróság tárgykörben született és a felperes által is idézett ítéletei figyelembe vétele mellett sem. Az Európai Unió Bíróságának ítéleti döntéséből kitűnik, hogy az ott irányadó tényállás szerint a gazdasági események ténylegesen megvalósultak, és csupán a számlakibocsátók jogellenes, szabályszerűtlen magatartása következtében tagadta meg az adóhatóság az áfalevonás jogát. Az Európai Unió Bíróságának érvelése szerint ezekért a szabálytalanságokért a számlabefogadó nem tehető felelőssé, és nem kötelezhető arra sem, hogy vizsgálja a számlakibocsátók jogszerű működését. Lényeges különbség tehát, hogy a gazdasági események ténylegesen a valóságban végbementek, míg ezzel szemben jelen esetben ezek tényleges megtörténte nem bizonyított.

Fiktívnek, azaz nem valós számlának az a számla minősül, amely valótlan adatokat tartalmaz az általa dokumentált gazdasági eseményre és/vagy az abban résztvevő felekre vonatkozóan. A fiktív számlák formailag megfelelnek a törvényi követelményeknek, azonban lényeges tartalmi hiányosságok állapíthatók meg. Az alakilag szabályos számla meg nem történt gazdasági eseményt kísérel meg valósként igazolni. Ez a következetes számos legfelsőbb bírósági, kúria ítéletben kifejtett, a fiktív számla fogalmát meghatározó (Kfv.V.35.358/2009/5, Kfv.I.35.443/09/6., Kfv.I.35.023/11/5., Kfv.I.35.308/11/6.) álláspont alapján az adóhatóság jogszerűen járt el, amikor vizsgálta a számlákban rögzített gazdasági események valóságtartalmát. Az alperes vizsgálati módszerei és következtetései nem ütköznek az Európai Bíróság ítéleteinek elveivel. Az alperes feltárta a kapcsolódási pontokat, az ellentmondásokat és a hiányosságokat a számlakibocsátóknál. Az alperes utánajárt a számlakibocsátó cégek gazdasági tevékenységének, igazolta, hogy azok székhelyükön nem találhatók, tényleges gazdasági tevékenység végzése részükről nem igazolt. A felperes a beszállító cégekről bővebb információt nyújtani nem tudott, azokkal kapcsolatban nem állt, kizárólag egy személlyel

tartott kapcsolatot, aki azonban a beszerző társaságokhoz nem köthető. Így a felperesre hárult annak bizonyítása, hogy a jogügyletek mégis a számlákban foglalt módon mentek végbe, ezt viszont a felperes eredményesen nem tudta megtenni. Helytállóan emelte ki az alperes a felperesnek a láncolatban elfoglalt szerepét, azt a körülményt, hogy a felperes semmilyen módon ebben a „gazdasági tevékenységben” nem vett részt. A termékértékesítésekben nem működött közre, azt helyette a számlázásban résztvevő gazdasági társaság képviselője intézte. A felperes általa sem vitatottan nem ellenőrizte üzleti partnereinek eljárását, noha annak jogszerűségének kontrollálása alapkövetelmény a kellő körültekintés megítélése körében. Jelen tényállás alapján tehát nincs olyan törvényes jogcím, ami alapot adhatott a felperesnek az áfa levonásához.

Ebből következően az adóhatóságnak már a Közösségen belüli termékértékesítés vizsgálatát el sem kellett végeznie, hiszen nem létező áru továbbértékesítése nem történhet meg. Így helyesen hivatkozott az alperes arra, hogy jogszabálysértő módon róta terhére a bíróság a külföldi jogsegély igénybevételének elmaradását.

A felperes keresetét a Pp. 164. § (1) bekezdés alapján bizonyítani lett volna köteles. Nem bizonyította az adóhatározatok jogsértő voltát, ezért az első fokú bíróságnak a bizonyítatlan keresetet el kellett volna utasítania.

Mindezek folytán a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdés alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A Kúria a felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes első fokú és felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 39. § (1) bekezdése, 50. § (1) bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2014. január 30.

**Dr. Darák Péter sk. tanácselnök, Dr. Heinemann Csilla sk. előadó bíró,
Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. bíró**