

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Gémes Gábor ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a Tamásné dr. Kajati Zsuzsanna jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Békés Megyei Bíróságon 1.K.23.199/2008. számon indított és ugyanezen bíróság 2009. január 15-én kelt 1.K.23.199/2008/5. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 7. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Békés Megyei Bíróság 1.K.23.199/2008/5. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 1.000.000 (egymillió) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.500.000 (kétmillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az első fokú adóhatóság 2000-2004 évekre vonatkozó bevallások utólagos vizsgálatát végezte a felperesnél. Ennek eredményeként 2006. június 9-i határozatában a felperes terhére 529.369.000 Ft általános forgalmi adókülönbözetet, míg társasági adónemben a felperes javára 659.000 Ft adókülönbözet állapított meg. A felperes terhére adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel, valamint a nyilvántartások előírásoktól eltérő vezetése miatt 200.000 Ft mulasztási bírsággal sújtotta.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2006. október 19-i határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta. A felperes keresetében az alperes határozatának bírósági felülvizsgálatát kérte.

A megyei bíróság a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.219/2007/5. számú végzésében elrendelt új eljárásban hozott jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Az ítélet indokolása szerint a

bíróság azt vizsgálta, hogy a felperest megillette-e adólevonási jog a S. Kft. és a D. Kft. által kibocsátott számlák alapján. Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 6. § (1) bekezdés, 32. § (1) bekezdés a) pontja, 35. § (1) bekezdés, 36. § (1) bekezdés, 44. § (5) bekezdés, továbbá az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 97. §-a alapján hangsúlyozta, hogy az adólevonási jog gyakorlásának feltétele a gazdasági eseményt és az általános forgalmi adó áthárítását hitelesen tükröző számla, amelynek mind alakai, mind tartalmi szempontból hitelesnek kell lennie. A tartalmi hitelesség vizsgálatához hozzátartozik annak tisztázása, hogy a gazdasági esemény a valóságban végbement-e, annak ellenértékét a vevő megfizette-e, illetve sor kerülhetett-e az adó áthárítására.

A megyei bíróság kiemelte, hogy az adóhatóság eljárása során széles körű bizonyítást folytatott le, melynek keretében azt is vizsgálta, hogy a gazdasági esemény a valóságban a számlát kiállító és befogadó fél között valósult-e meg. A megyei bíróságnak az alperessel egyező álláspontja szerint sem a felperes, sem a célvizsgálatok nem igazolták, hogy a felperes a S. Kft.-től és a D. Kft.-től a számlákban feltüntetett mennyiségű árut beszerezte. A S. Kft. adóvizsgálata során megállapítást nyert, hogy a cég a felperes felé továbbértékesített árut az M. Kft.-től nem vásárolhatta, az áru eredetét igazoló bizonyítékok nem álltak rendelkezésre. A megyei bíróság kifejtette, hogy a felperes és a S. Kft. közötti kereskedelmi szerződés szerint az eladót terhelte a megrendelt áruk vevőhöz való szállításának kötelezettsége. A S. Kft. azonban fuvarszövegyel nem rendelkezett és fuvar költséget nem könyvelt. Hangsúlyozta továbbá, hogy a S. Kft. és a D. Kft. beszállítójának a H. Kft. vizsgálata során megállapították, hogy a beszállító nagy mennyiségű áru kezelésének, tárolásának és szállításának feltételeivel nem rendelkezett.

A fentiekhez hasonlóan ítélte meg a D. Kft. beszerzéseinek valóságát utalva arra, hogy e kft. beszállítóinak vizsgálati megállapításait az iratok részletesen tartalmazzák. A megyei bíróság hangsúlyozta, hogy az adóhatóság jogszerűen vizsgálta, hogy a számlakibocsátók személyi és tárgyi feltételeik alapján képesek voltak-e a számlákban rögzített gazdasági esemény teljesítésére. Úgy ítélte meg, hogy miután a felperes az általa nagykereskedelmi forgalomba hozott áruk eredetéről semmilyen információval nem rendelkezett, nem állapítható meg, hogy kellő körültekintéssel járt el. Álláspontja szerint a kellő körültekintés hiányát nem befolyásolja az a körülmény, hogy a felperes résztvett a Sulinet Express programban, illetve a Kiemelt Adózók Igazgatósága illetékességébe tartozott. A keresetlevélhez csatolt dokumentumokat úgy minősítette, hogy azok a perbeli számlákban feltüntetett áruk eredetét hitelesen nem igazolják. A kifejtettekre figyelemmel a

megyei bíróság a keresetet sem az adókülönbözet, sem az adóbírság, sem a késedelmi pótlék vonatkozásában nem találta megalapozottnak. Utalt azonban arra, hogy a felperes tényleges befizetésekor figyelembe veheti az adott adónemben fennálló túlfizetését.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben elsődlegesen annak hatályon kívül helyezését, másodlagosan az első fokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. A felperesi álláspont szerint a jogerős ítélet tényállása hiányos, ellentétes a Pp. 213. § (1) bekezdésében, 215. §-ában, 220. § (1) bekezdés d) pontjában, 221. § (1) bekezdésében foglaltakkal. Sérelmezte, hogy az ítélet nem tett említést a felperes által hivatkozott európai bírósági gyakorlatról, nem értékelte az áruk eredetére vonatkozó D. Kft-től származó nyilatkozatot és az ahhoz kapcsolódó, a kereset 2. számú mellékletében csatolt igazolást, illetve a gyártó vállalkozás termékigazolását. Kifogásolta a felperesi bizonyítási indítvány elutasítását, továbbá, hogy a bíróság figyelmen kívül hagyta a szállítói nyilatkozatokat; az adóhatóság a perbeli időszakra vonatkozóan a beszállítóknál más időszakra végzett ellenőrzési megállapítások alapján vont le következtetést. A felperes hibásnak ítélte a jogerős ítélet jogi indokolását is hangsúlyozva, hogy az adólevonási jog vizsgálatának értelmezési tartománya ellentétben áll az Európai Bíróság gyakorlatával. Hangsúlyozta, hogy az adólevonási jog nem tagadható meg olyan körülményekre hivatkozással, amelyekre a felperes ráhatással nem lehetett, illetve amelyekről nem tudhatott. Sérelmezte, hogy az adóhatóság a jogszabályok által nem definiált jogi kategóriát alkotott az „igazolatlan eredetű áru” fogalmának használatával. Utalt arra, hogy ennek ellenére az adóhatósági vizsgálat a leltár során igazolatlan eredetű árut a felperesnél nem talált. A felperes állította, hogy az adólevonási jog a kérdéses beszerzésekkel összefüggésben megillette, a számlák alakilag és tartalmilag hitelesek, a gazdasági esemény valós, azokat megfelelően igazolták a számlák, könyvelése, nyilvántartásai és pénzforgalma, a szerződő felek nyilatkozatai, az áru átadás-átvételiéről készült felvételek. Hivatkozott az Európai Bíróság C-354., 355. és 484/03. számú egyesített ügyében hozott határozatban foglaltakra, amelyek értelmében a felperes adólevonási jogát nem befolyásolja, ha az ügyletet megelőző vagy követő más ügylet hozzáadott értékadó kijátszást valósít meg. Sérelmezte, hogy a bíróság ítéletében számos bizonyítékot meg sem említett és tévesen sorolta a kellő körütekintés körébe az áru eredetének felperes részéről történő vizsgálatát.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte. Álláspontja szerint a tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, az ügy szempontjából jelentős tényeket feltárta. Ezzel szemben a felperes nem tudta bizonyítani, hogy a vitatott gazdasági események a számlán szereplő

felek között, a számlában foglalt tartalommal megtörténtek. Hivatkozott arra, hogy az adóhatóság megállapítását a kapcsolódó vizsgálatok és nyilatkozatok is alátámasztották utalva az Európai Bíróság C-493. és 440/04. számú egyesített ügyében (továbbiakban Kittel ügy) tett megállapításokra. Állította, hogy az adóhatóság, illetve a bíróság jogértelmezése az Európai Bíróság gyakorlatának megfelel, továbbá, hogy a gazdasági esemény hiánya az adólevonási jog megtagadását megalapozza. Kifejtette, hogy a felperestől, mint vevőtől elvárható, hogy ellenőrizze és dokumentálja az általa nagykereskedelmi forgalomba hozott áru eredetét. A felperes azért mulasztott, mert az általa vásárolt áru eredetéről semmilyen információval nem rendelkezett.

A felperes előkészítő iratában az alperes felülvizsgálati ellenkérelmének ismeretében is fenntartotta felülvizsgálati előadását kiemelve, hogy a megyei bíróság eljárásjogi szabálysértése önmagában elégséges az ítélet hatályon kívül helyezéséhez.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Áfa tv. 35. § (1) bekezdése szerint az adólevonási jog - ha az adózás rendjéről szóló törvény másként nem rendelkezik - kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Az Sztv. 166. § (2) bekezdése értelmében a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. Az Sztv. 15. § (3) bekezdésében rögzített valódiság elve alapján a Legfelsőbb Bíróság gyakorlata következetes a tekintetben, hogy a valóságban végbement gazdasági eseményekkel nem azonos tartalmú számlára adólevonási jog nem alapítható (Kfv.I.35.371/2008/6.). A Legfelsőbb Bíróság több alkalommal hangsúlyozta, hogy adólevonási jog csak tartalmilag hiteles számla alapján gyakorolható (Kfv.I.35.240/2008/7.).

A perbeli ügyben a jogerős ítéletnek lényegében a tekintetben kellett állást foglalnia, hogy meddig terjed a számlabefogadó felelőssége a számla tartalmi helyességéért. Teljesítési láncolat esetében az áthárításnak a láncolat egyes teljesítési szintjein is meg kell valósulnia, azonban a számlabefogadó adózón nyilvánvalóan nem lehet számon kérni olyan körülményeket, amelyekre ráhatása nem lehetett. Ezt az elvet fogalmazta meg az Európai Bíróság az Axel-Kittel kontra Etat Belge és az Etat Belge kontra Recolta Recycling SPRL C-439/04. és a C-440/04. számú egyesített ügyben az alábbiak szerint:

Az adóköteles tevékenységeket meghatározó fogalmak objektív jellegűek és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandók (továbbiakban Kittel ügy - 44. pont). Az

adóhatóságnak az adóalany szándékai kiderítésére irányuló vizsgálata lefolytatására vonatkozó kötelezettsége ellentétes lenne az áfa közös rendszerének a jogbiztonság szavatolásához, valamint ahhoz fűződő céljával, hogy az érintett ügyletek objektív jellegének figyelembevételével meg kell könnyíteni az áfával kapcsolatos intézkedések alkalmazását (Kittel ügy - 42. pont). Még inkább ellentétes lenne az említett célokkal az adóhatóság arra vonatkozó kötelezettsége, hogy valamely adott ügyletnek az adóalany által teljesített termékértékesítésként, illetve gazdasági tevékenységként történő minősítése során figyelembe vegye az ugyanazon értékesítési láncban résztvevő, az érintett adóalanytól eltérő kereskedő szándékát és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző, vagy követő másik ügylet csalárd jellegét, amelyről ezen adóalany nem tudott és nem tudhatott (Kittel ügy - 43. pont). Azon ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg áfa-kijátszást, az adóalany által teljesített termékértékesítésnek, illetve gazdasági tevékenységnek minősülnek, mivel teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket függetlenül az ugyanazon értékesítési láncban résztvevő, az érintett adóalanytól eltérő kereskedő szándékától és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző, vagy azt követő másik ügylet csalárd jellegétől, amelyről ezen adóalany nem tudott és nem tudhatott (Kittel ügy - 44. pont). Az ilyen ügyleteket végző adóalanyoknak az előzetesen felszámított áfa levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy - anélkül, hogy ezt az adóalany tudná, illetve tudhatná - az ezen ügyletekből felépülő értékesítési láncban az általa teljesített ügyletet megelőző, vagy követő másik ügylet áfa-kijátszást valósít-e meg (Kittel ügy - 45. pont). Abban az esetben is erre a megállapításra kell jutni, ha ezen ügyleteket az eladó által elkövetett adókijátszás keretében teljesítik, anélkül, hogy azt az adóalany tudná vagy tudhatná (Kittel ügy - 46. pont). Az adólevonási jog ugyanis az áfa mechanizmusának szerves részét képezi és elvben nem korlátozható. E mechanizmus a teljesített beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (Kittel ügy - 47. pont). Az a körülmény, hogy az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítéseit terhelő áfát befizették-e az államkincstárba vagy sem, nem érinti az adóalanyoknak az előzetesen felszámított áfa levonásához való jogát (Kittel ügy - 49. pont). Azon kereskedőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg - akár az áfa, akár más adó tekintetében elkövetett - adókijátszást, annak kockázata nélkül kell megbízniuk ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítenék az előzetesen felszámított áfa levonásához való jogukat (Kittel ügy - 51. pont). Ezzel szemben az adóalany által teljesített termékértékesítés, illetve a gazdasági tevékenység fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételek nem teljesülnek az adóalany által elkövetett adókijátszás esetén (Kittel ügy - 53.

pont). Ha az adóhatóság megállapítja, hogy az adólevonási jogot visszaélésszerűen gyakorolták, visszamenőlegesen követelheti a levont összegek visszafizetését (Kittel ügy - 55. pont). Hasonlóképpen azt az adóalanyt, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy beszerzésével az áfa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, szükségképpen ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni függetlenül attól, hogy a termék továbbértékesítéséből nyeresége származik-e, vagy sem (Kittel ügy - 56. pont). A nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik az adólevonás kedvezményének megtagadása abban az esetben, ha objektív körülmények alapján megállapításra kerül, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével az áfa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, még abban az esetben is, ha a szóban forgó ügylet teljesíti az adóalany által végzett termékértékesítés, illetve a gazdasági tevékenység fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételeket (Kittel ügy - 59. pont).

Az Európai Bíróság fent kifejtett jogi álláspontjának megfelelően az adóhatóságnak, illetve az adóhatározat felülvizsgálatát végző bíróságnak objektív körülmények alapján kellett megállapítania, hogy a felperes tudta-e, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével áfa-kijátszást megvalósító ügyletben vesz részt.

A Legfelsőbb Bíróság kiemeli a jogerős ítélet indokolásának azt a részét, amely rögzíti, hogy a felperesnél, illetve a számlakibocsátóknál lefolytatott célvizsgálatok nem igazolták a számlákban feltüntetett mennyiségű áru beszerzését. A S. Kft. a felperes felé továbbértékesített árut az M. Kft.-től sem vásárolhatta meg. A termékértékesítés tényleges megvalósulása ellen szól az az objektív körülmény, hogy a felperes és a S. Kft. közötti kereskedelmi szerződés szerint az eladót terhelte a megrendelt áruk vevőkhöz szállításának kötelezettsége, azonban a S. Kft. saját fuvarszöveggel nem rendelkezett, fuvarköltséget nem számolt. Ugyancsak alátámasztotta a jogerős ítélet végkövetkeztetését az a körülmény, hogy a S. Kft. és a D. Kft. beszállítója a H. Kft. nem rendelkezett az áru kezelésének, tárolásának, szállításának feltételeivel, illetve az E. Bt. továbbértékesítési céllal árut nem szerzett be (jogerős ítélet indokolása 6. oldal utolsó, 7. oldal 2. bekezdése).

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint az adóellenőrzés, illetve a megyei bíróság olyan objektív körülményeket tárt fel, amelyek az Európai Bíróság határozataiban kifejtett módon is megalapozták az adólevonási jog gyakorlásának megtagadását. A jogerős ítélet indokolása a fent hivatkozott lényeges körülményeket pontosan és részletesen tartalmazza. A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint ezért a jogerős ítélet nem ellentétes a Pp. 213. § (1) bekezdés, 215. §, 221. § (1) bekezdés d) pontja, 221. § (1) bekezdésében foglaltakkal, az ítélet érdemi

indokolása az Európai Bíróság egyes határozatainak említése nélkül is megfelel az azokban kifejtett elveknek. Az ítélet jogszerűségét nem érinti az a körülmény, hogy egyedi módon nem tett említést a felperes keresetének 2. és 3. számú mellékletében foglalt okiratoktól. A kereset 2. számú melléklete olyan gyártói igazolás, amely igazolja, hogy a felperes meghatározott gyártmányú termékek meghatalmazott forgalmazója. A 3. számú melléklet meghatározott számítástechnikai termékek garancia jegyéről szóló kimutatást foglal magában, ami önmagában nem igazolja, hogy a számlázott termékek azokkal megegyeznek.

A Legfelsőbb Bíróság osztotta a megyei bíróság álláspontját a tekintetben, hogy a felperes által felajánlott tanúbizonyítástól, illetve videofelvétel megtekintésétől olyan bizonyíték nem volt várható, amely a rendelkezésre álló vizsgálati megállapításokat megalapozatlanná tenné. A felülvizsgálati kérelemben előadottakkal szemben a jogerős ítélet értékelte a szállítói nyilatkozatokat és azokat az áru eredetét hitelesen igazoló bizonylatként nem fogadta el (jogerős ítélet indokolása 8. oldal 1. bekezdése).

Ugyancsak nem tette megalapozatlanná a jogerős ítéletet az a körülmény, hogy a felperesnél, illetve a beszállítóknál végzett ellenőrzés nem feltétlenül ugyanarra az időszakra vonatkozott. Az ítélet indokolásából kitűnően a S. Kft.-vel szemben 1998. júliusától 2001. decemberéig, majd a felszámolás kezdő időpontjától 2002. január 1-től 2004. augusztus 11-ig terjedő időszakra vonatkozóan folytatott le ellenőrzést, ami lefedte a felperesnél a 2000-2004 évekre tett megállapítások időszakát.

A felperes felülvizsgálati kérelmének II. III. és IV. részében kifejtettekkel összefüggésben a Legfelsőbb Bíróság utal arra, hogy a számlákban feltüntetett áru adásvétele tényleges megtörtént. A lefolytatott kapcsolódó vizsgálatok adataival szemben a felperes a befogadott számlák tartalmi hitelessége körében nem bizonyította a beszerzés valós megtörténtét, ami önmagában olyan objektív körülmény, amelynek alapján az adólevonási jog elismerése az adóhatóság részéről megtagadható.

A Legfelsőbb Bíróság kiemeli, hogy a Kittel ügyben hozott európai bírósági ítélet tényállási alapja az a bizonyított tény volt, hogy a termékértékesítési láncolatban eladott áru átruházására a valóságban sor került. Ennek hiányában ugyanis nem teljesül az adóalany által végzett termékértékesítés, illetve gazdasági tevékenység fogalmának alapjául szolgáló objektív feltétel (Kittel ügyben hozott ítélet 59. pontja). A termékértékesítés tényleges megtörténté bizonyítása hiányában a felperes nem hivatkozhat az Áfa tv. 44. § (5) bekezdésében szabályozott kellő körültekintésre sem, ezért a megyei bíróság helyesen jutott arra a következtetésre, hogy

az adóhatóság által kiszabott adóbírság és felszámított késedelmi pótlék sem jogszabálysértő.

A kifejtettekre tekintettel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta és az eredménytelen felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján az alperes felülvizsgálati perköltségének, valamint az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése alapján a le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére kötelezte (6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése).

Budapest, 2010. január 7.

Dr. Madarász Gabriella sk. tanácselnök, Dr. Darák Péter sk. előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró