

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Molnár-Szili Zoltán ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Ovárdics János jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal jogutódja az Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Kiemelt Ügyek és Adózók Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 13.K.31.314/2008. számon indított és ugyanezen bíróság 2009. október 13-án kelt 13.K.31.314/2008/14. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 15. 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 Fővárosi Bíróság 13.K.31.314/2008/14. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 720.500 (hétszázhúszezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság megismételt eljárásában a felperes 2005. januári kiutalás előtti általános forgalmi adóellenőrzését végezte. A felperes a vizsgált időszakban különböző számítástechnikai termékeket szerzett be a ... Kft-től (továbbiakban Kft.) és az eszközöket az M. nevű horvát vállalkozásnak értékesítette, amellyel összefüggésben 1.761.000 Ft előzetesen felszámított adót helyezett levonásba. Ugyancsak megismételt eljárásban vizsgálta az adóhatóság a felperes 2005. februári kiutalás előtti általános forgalmi adóját, amellyel összefüggésben 8.233.000 Ft előzetesen felszámított adóként való levonásának helyességét vizsgálta. Megismételt eljárásban végzett kiutalás előtti általános forgalmi adóellenőrzést az adóhatóság 2005. március hónapra, amikor a felperes 1.246.000 Ft előzetesen felszámított adót állított be bevallásába. A felperes 2005. áprilisában 768.000 Ft előzetesen felszámított adót vallott be, amelyet az adóhatóság szintén ellenőrzés alá vont. Az ellenőrzések során az adóhatóság azt

állapította meg, hogy az értékesítési láncolat vizsgálatából kitűnően a számlázási láncolat alján elhelyezkedő cégek székhelyükön nem érhetők el, nem működnek, vagy felszámolás alatt állnak. Az értékesítésben résztvevő társaságok nem rendelkeznek a tevékenységükhöz szükséges tárgyi és személyi feltételekkel, iratanyaggal. A megállapítás alapján az első fokú adóhatóság a fenti összegnek megfelelő adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére.

A határozatok ellen benyújtott felperesi fellebbezést elbírálva az alperes 2008. januárjában hozott határozataival az első fokú határozatokat helybenhagyta. Álláspontja szerint a Kft. számlái hiteltelenek, az értékesítési láncolatban megjelenő áruk eredete nem ismert.

A felperes keresetlevelében az alperes határozatainak hatályon kívül helyezését kérte. Előadta, hogy az értékesítésben részt vett cégek képviselőinek nyilatkozata a termékek exportjára és az export során keletkezett iratokra, a garanciális okból visszaküldött termékek kimutatására, a raktár analitikára és a garancialevelekre alapozva a Kft. számláit hitelesnek kell tekinteni.

A Fővárosi Bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletét az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 44., 86., 97., 130., 170., 171. §-aira, továbbá az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 32. § (1) bekezdésére, 35. § (1) bekezdésére, 43. §-ára, 44. § (5) bekezdéseire alapozta. Ítéletének indokolásában megállapította, hogy az adóhatóság a beszerzési láncot részletesen megvizsgálta, és annak alapján állapította meg, hogy a Kft. értékesítése során a termékértékesítés objektív feltételei nem valósultak meg. Álláspontja szerint az alperes által lefolytatott széles körű eljárás alapot adott annak megállapítására, hogy a vitatott számlák hiteltelenek. Miután a gazdasági események megtörténtét hitelt érdemlő dokumentumok nem támasztották alá, a feltárt adatokból és tényekből nem volt megállapítható, hogy a számlakibocsátó ténylegesen rendelkezett a felperesnek számlázott áruval. Az ítélet indokolása rögzítette, hogy a Kft. egy vizsgált időszak kivételével az .S Kft.-től vásárolt számítástechnikai termékeket, azonban a termékértékesítést, az áruk tényleges birtokba vételét semmivel nem igazolta. Az áru átadás-átvétele helyszínként megjelölt címen nem volt ismert, az értékesítésben résztvevő egyéb vállalkozások semmilyen tárgyi feltétellel nem rendelkeztek, gazdasági tevékenység végzésére nem voltak képesek.

A Fővárosi Bíróság úgy értékelte, hogy a számla, a banki átutalási bizonylat, illetve a beszerző-értékesítő társaság képviselőjének nyilatkozata, a raktár analitika, a garancialevél és a továbbértékesítés nem igazolja, hogy a Kft. a számlákban feltüntetett számítástechnikai eszközöket értékesítette a felperesnek, mert ezek a bizonyítékok nem támasztják alá, hogy a számlakibocsátó ténylegesen rendelkezett a beszerzési láncolatban szereplő eszközökkel, és ezek tulajdonjogát a felperesnek átengedte. Hangsúlyozta, hogy miután a termékértékesítés objektív feltételei nem voltak megállapíthatók, az Áfa tv. 32. § (1) bekezdés a) pontjának megfelelően az annak során áthárított adó levonására sincs lehetőség. Az Áfa tv. 44. § (5) bekezdése szerinti körülmények között eljárás körében arra mutatott rá, hogy a kellő gondosság megállapítására csak akkor kerülhet sor, ha a számla hiteltelensége olyan okból következik be, amelyről a számlabefogadónak nem volt tudomása, illetve nem szerezhett tudomást, azt fel sem ismerhette, arra ráhatása sem volt. Ezért a kellő körülmények feltételeit mindig a konkrét adóköteles tényállás alapján kell vizsgálni.

A Fővárosi Bíróság megítélése szerint a felperes az Áfa tv. 44. § (5) bekezdése alapján sem vált jogosulttá az adólevonásra, miután a perbeli termékértékesítés bizonyítottnak nem történt meg. Valós ügylet hiányában az előzetesen felszámított általános forgalmi adó sem vonható le. Az Art. 130. §-ával összefüggésben utalt arra, hogy a gazdasági eseményt az adóhatóság kizárólag a felperesnél minősítette.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben elsődlegesen annak hatályon kívül helyezését és a keresetnek helyt adó döntés meghozatalát, másodlagosan a hatályon kívül helyezés mellett a Fővárosi Bíróság új eljárásra utasítását, míg harmadlagosan az adóbírság kiszabásának mellőzését kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet teljes egészében jogsabálysértő, a hibásan megállapított tényállás és az abból levont helytelen jogi következtetés miatt. Vitatta az ítélet azon megállapítását, hogy az adólevonás alapjául szolgáló számlák hiteltelenek. Ezzel összefüggésben rámutatott arra, hogy az ügyletekben szereplő áru létezését az első fokú adóhatóság elismerte. A perben kezdte el csak vitatni azt, hogy a Kft.-től történő árubeszerzések ténylegesen megtörténtek-e. A felperes álláspontja szerint a beszerzések tényleges megtörténtét széles körből származó bizonyítékok támasztják alá, így: garancialevelek, áru-analitika, az exporthoz kapcsolódó vámokmányok, fuvarlevelek, adóhatósági helyszíni szemléről felvett jegyzőkönyv; ezen túlmenően a vételár megfizetését igazoló banki átutalások, raktár analitika, valamint az érintett vállalkozások képviselőinek nyilatkozatai, tanúvallomásai. Kiemelte továbbá, hogy a Kft. a működéséhez

szükséges tárgyi és személyi feltételekkel rendelkezett, ezt az adóhatóság sem vitatta. Előadta, hogy a Kft. a számlákban szereplő számítástechnikai árukkal rendelkezett, az áruk eredetének kérdése a felperes adólevonási jogát nem befolyásolhatja. A felperes ugyanis az Európai Bíróság gyakorlatában megnevezett jóhiszeműen eljáró adózónak minősül, ezért őt nem érheti hátrány a láncban megelőzően történt esetleges csalások, jogsértések miatt. Hangsúlyozta, hogy az adólevonási jog konjunktív feltételei maradéktalanul megvalósultak. A számlát az adóalany állította ki, az alakilag és tartalmilag megfelelő hiteles, valóságos gazdasági eseményt tükröznek, az általános forgalmi adó áthárítása megtörtént, az ellenértéket a felperes megfizette.

A felperes álláspontja szerint az adóhatóság hosszú eljárása alatt sem tárt fel olyan körülményt, amivel azt bizonyította volna, hogy a felperes tudott vagy tudhatott az értékesítési lánc korábbi elemeiben történt esetleges visszaélésekről. Nem bizonyított tény pedig az Art. 97. § (6) bekezdése értelmében a felperesi adózó hátrányára nem értékelhető.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte. Hangsúlyozta, hogy a felperes által megjelölt nyilatkozatok és tanúvallomások nem helyettesíthetik az áru meglétét igazoló okirati bizonyítékokat.

A felperes által hivatkozott vámokmányok, fuvarlevelek csak az áru felperes által megvalósított exportját hivatottak igazolni, azt azonban nem bizonyítják, hogy azokat a felperes a számlákkal dokumentált módon szerezte be. A felperesi társaság beszerzési vonalának vizsgálata alapján tehát a beszerzés számláknak megfelelő megvalósulása nem igazolható. Az adóhatóság kiemelte, hogy a Szlovákiából, illetve távol-keletről származó áruk Magyarországon való törvényes forgalomba kerülése hitelt érdemlően nem igazolt, a láncolatokban nincs olyan társaság, amely az árut importból vagy a Közösségen belülről szerezte volna be annak ellenére, hogy a leszámlázott számítástechnikai termékek nem Magyarországon készültek.

A láncolatban szereplő vállalkozások jelentős forgalmuk ellenére rendkívül kismértékű befizetendő adót vallottak, és arra vonatkozó fizetési kötelezettségüket sem teljesítették. A láncolatok alján elhelyezkedő cégek képviselőjükön keresztül elérhetetlenek, székhelyükön nem működtek. A társaságok egy része nem rendelkezett a tevékenység folytatásához szükséges személyi és tárgyi feltételekkel. Egyes társaságok képviselőjében változás történt, az új ügyvezető nem tud nyilatkozni az előző időszak tevékenységéről.

A láncolat egyik elemének teljes iratanyagát eltulajdonították, a láncolat alján lévő társaság ellen felszámolási eljárás indult.

A társaság korábbi ügyvezetője a felszámoló biztosnak iratanyagot nem adott át, a kereskedelmi tevékenység folytatásához szükséges raktárhelyiséggel, üzlethelyiséggel, szállítóeszközzel nem rendelkeztek. Az adóhatóság álláspontja szerint alappal feltételezhető, hogy ismeretlen személyek vám-és adófizetési kötelezettségüket megkerülve hoztak be a távol-keletről számítástechnikai termékeket, és azokat a belföldi forgalomban több cég közbeiktatásával próbálták meg értékesíteni, megnehezítve az áru tényleges eredetének felderítését. A láncolat szereplői - bár áfa-bevallásaikban, számláikban adót feltüntettek - általános forgalmi adót nem fizettek. Az áru fiktív számlázási láncolat segítségével került a láncolatok magyarországi csúcsán álló felperesi Kft-hez. Ezért a felperes annak ellenére sem jogosult az áfa levonására, hogy a számítástechnikai termékek kivitelét igazolni tudta.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az első fokú bíróság a tényállást teljes körűen feltárta. Részletesen ismertette és értékelte az ügyben alkalmazandó jogszabályokat, amelyek alapján az alábbiak figyelembevételével jogszerű döntést hozott.

Az általános forgalmi adó visszaigénylésével kapcsolatban a vonatkozó jogszabályok és a közigazgatási bíróságok által kialakított és töretlenül alkalmazott ítélkezési gyakorlat szerint csak az alakilag és tartalmilag hiteles számla alapján gyakorolható jogszerűen az áfa-visszaigénylési jogosultság.

A számlák tartalmi vizsgálata körében a felperes hivatkozott a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. egyesített ügyekre (Optigen ügy), de hasonló a C-439/04. és C-440/04. számú egyesített ügy is (Kittel ügy). Ezekben az ügyekben az Európai Bíróság az ún. láncszerződésekkel (a jogi terminológia szerint körhintaszerződésekkel) foglalkozott. Az Európai Bíróság kifejtette, azok az ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg hozzáadott értékadó kijátszást, adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek minősülnek a módosított Hatodik irányelv (77/388/EGK. Irányelv) 2. cikkének 1. pontja, 4. cikke és 5. cikkének (1) bekezdése értelmében, mivel teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket függetlenül az ugyanazon értékesítési láncban érintett más kereskedő szándékától, és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik

ügylet esetleges csalárd jellegétől, amelyről ezen adóalany nem tudott és nem tudhatott.

A másik ítélet szerint, ha a termékértékesítés olyan adóalany részére történik, aki nem tudta és nem tudhatta, hogy a szóban forgó ügylet az eladó által elkövetett adókijátszás részét képezi, a módosított Hatodik tanácsi irányelv 17. cikkét akként kell értelmezni, hogy e cikkel ellentétes a nemzeti jog azon szabálya, amely szerint az adásvételi szerződések valamely belső polgári jogi - az eladó által elérni kívánt cél jogellenessége miatt közérdekbe ütköző szerződéshez, a semmisség jogkövetkezményét fűző - rendelkezés folytán fennálló érvénytelensége következtében ezen adóalany elveszíti az általa megfizetett HÉA levonásához való jogát.

Ezzel szemben, ha objektív körülmények alapján megállapításra kerül, hogy az értékesítés olyan adóalany részére történik, aki tudta, vagy tudnia kellett, hogy beszerzésével a HÉA kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik az adólevonás következményének ezen adóalanytól történő megtagadása.

A fentiekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság megerősíti a már korábban kifejtett jogi álláspontját (BH 2007/7/250.), melynek értelmében az alperes a tényállás teljes körű feltárása érdekében jogosult volt vizsgálni nemcsak a vitatott számlák kiadójának és befogadójának gazdasági kapcsolatát, hanem az ezt megelőző gazdasági eseményeket is. Ennek adójogi következményeit pedig a vizsgált adóalannal, vagyis a felperessel szemben volt jogosult levonni. A számla tartalmi feltételének vizsgálatánál mind az alperes, mind az első fokú bíróság jogszerűen vizsgálta a számlák mögötti gazdasági események valóságos megtörténtét vagy annak hiányát.

Az alperes - a felperes hivatkozásával ellentétben - a tényállást teljes körűen feltárta, széleskörű bizonyítási eljárást folytatott le a többszereplős gazdasági ügyletek valós tartalmának felderítése érdekében. A számlakibocsátókkal szemben ellenőrzést folytatott le és az ott megismert adatokat, bizonyítékokat is figyelembe vette a felperes vizsgálatánál. Ebből mind az alperes, mind az első fokú bíróság jogszerűen vonta le azt a következtetést, hogy a felperes - a beszerzési láncolatot illetően - gyakorlatilag a számlákon és a banki átutalási bizonylatokon kívül semmilyen más olyan hitelt érdemlő dokumentumot nem tudott rendelkezésre bocsátani, amely bizonyította volna a gazdasági események megtörténtét. Az áru eredetét igazoló bizonyítékok nem álltak rendelkezésre.

Az első fokú bíróság is - helytállóan - azt vizsgálta az alperes határozata alapján, hogy a valóságban végbementek-e azok a gazdasági események, amelyekre a felperes áfa-levonási jogát gyakorolni kívánta. E körben megfelelően értékelte az értékesítési láncolatban szereplő gazdasági társaságok létrejöttének, tulajdonosváltásának, illetve a gazdasági életből való eltűnésének körülményeit; az áru szállításának, eredetének hiányát és bizonytalanságának körülményeit. A felülvizsgálati kérelemben előadottak szemben az adólevonási jogot a képviselők nyilatkozatai és a hivatkozott további okiratok (garancialevelek, ár-analitika, vámokmányok fuvarlevelek, helyszíni szemle jegyzőkönyve, raktár analitika) nem alapozzák meg, mert a számlázott áru számla szerinti beszerzését nem igazolják.

A bíróság mindezekből jogszerűen vonta le azt a következtetést, hogy a felperes sem a közigazgatási eljárásban, sem a közigazgatási perben nem tudta bizonyítani, hogy ezek a gazdasági események valóban megtörténtek, a számlában szereplő gazdálkodó szervezetek között valósultak meg és olyan volumenben, ahogyan azt a számlák tartalmazták. A gazdasági esemény hiányában a felperes nem gyakorolhatta jogszerűen a formailag megfelelő számlák alapján általános forgalmi adólevonási jogát. A felperes hivatkozásával szemben a Legfelsőbb Bíróság a bizonyítékok értékelése körében kiemelkedően okszerűtlen mérlegelést nem tapasztalt.

Az adóhatóság a tényállást teljes körűen feltárta, figyelembe vette a felperes javára szolgáló tényeket is, amelyek azonban a gazdasági esemény hiányára tekintettel nem alapozhatták meg az áfa-visszaigénylést. Az Áfa tv. 44. § (5) bekezdésével kapcsolatban a felperes nem tudta bizonyítani kellő körültekintését. Az alperes ellenkérelmében helyesen mutatott rá a beszerzési láncolat valós voltának igazolatlanságára, illetve a láncolat adófizetésének teljes hiányára, amely a felperes részéről a körültekintő magatartás megállapíthatóságát kizárja.

Mindezekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket (1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdés) a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles az államnak megfizetni.

Budapest, 2010. november 18.

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