

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Sz. Szabó Sándor ügyvéd által képviselt (felperes címe) felperesnek a dr. Hocz Ágnes jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Kiemelt Ügyek és Adózók Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 13.K.32.530/2008. számon indított és ugyanezen bíróság 2010. február 11-én kelt 13.K.32.530/2008/11. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 12. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 13.K.32.530/2008/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.156.600 (egymillió-százötvenhatezer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2004 évben számítástechnikai termékeket értékesített a horvátországi székhelyű M. nevű vállalkozásnak, amellyel összefüggésben a termékeket az E. Kft-től, az N. Kft-től, illetve az O. Kft-től szerezte be. E kft-k által kibocsátott számlák alapján 2004. októberében 11.284.000 Ft, 2004. novemberében 8.183.000 Ft előzetesen felszámított általános forgalmi adót helyezett levonásba. Az adóhatóság kiutalás előtti általános forgalmi adóellenőrzést végzett a felperesnél a fenti két hónap vonatkozásában. A megismételt eljárásban hozott első fokú adóhatósági határozat a felperes terhére 2004. október hónapra 11.102.000 Ft, november hónapra 8.174.000 Ft általános forgalmi adókülönbözetet állapított meg, és adóbírságot szabott ki.

A felperes fellebbezése folytán eljárta alperes 2007. május 11-én kelt másodfokú határozataival az első fokú határozatokat

helybenhagyta. Megállapította, hogy az értékesítési láncolatban nem volt megtalálható olyan társaság, amely a számítástechnikai alkatrészeket importból vagy az Európai Unióból szerezte volna be. A számlázási láncolat alján elhelyezkedő vállalkozások székhelyükön nem voltak elérhetők, nem működtek, vagy felszámolás alatt álltak, illetve nem rendelkeztek az ügyletre vonatkozó irattanyaggal.

A felperes az alperesi határozatok hatályon kívül helyezését kérte.

A Fővárosi Bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletét az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 44. §-ára, 86. §-ára, 97. §-ára, 130. §-ára, 170. §-ára, 171. §-ára, továbbá az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 32. § (1) bekezdésére, 35. § (1) bekezdésére, 43. §, 44. § (5) bekezdésére alapozta. Ítéletének indokolásában kifejtette, hogy az adóhatóság a bizonylatokban feltüntetett számlakibocsátókat megvizsgálta, a pénzutasítások alapján részletesen feltárta a beszerzési láncot, illetve azokat az értékesítéseket, amelyek alapján a felperes számlakibocsátói az alkatrészeket beszerezték. A bizonylatokban feltüntetett módon történő megvalósulását az értékesítésnek a bizonyítékok - a Fővárosi Bíróság álláspontja szerint - nem támasztották alá. Nincs olyan okirat, amely a felperes és a számlakibocsátók közötti értékesítés megtörténtét, a termékek tényleges átadását hitelt érdemlően igazolná. Az értékesítésről szóló számla, a pénzmozgás, az érintett társaságok képviselőinek nyilatkozata, a raktár analitika és a garancialevél a Fővárosi Bíróság álláspontja szerint nem igazolja, hogy a számlakibocsátók a számlában feltüntetett számítástechnikai eszközöket értékesítették a felperesnek. A felperes azt sem igazolta, hogy az általa exportált termékek megegyeznek a számlákon szereplő, általa beszerzett termékekkel.

A Fővárosi Bíróság hangsúlyozta, hogy az adóhatóság széles körű bizonyítási eljárást folytatott le, a körülményeket helytállóan értékelte, amikor megállapította, hogy a felperes a bizonylatokban feltüntetett árut a fent említett három kft-től nem szerezhetette be. A felperes magatartásának megítélését illetően a Fővárosi Bíróság hangsúlyozta, hogy az Áfa tv. 44. § (5) bekezdése csak akkor alkalmazható, ha a termékértékesítés bizonyítottan megtörtént. A perbeli esetben azonban a számlák szerinti értékesítés nem bizonyított. A Fővárosi Bíróság úgy ítélte meg, hogy az adóhatóság nem sértette meg az Art. 130. §-át, az ügyletek kizárólag a felperesnél minősítette. Az E. Kft. vonatkozásában tett megállapítás nem ellentétes a felperesi ellenőrzés során tett megállapítással.

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 jogszabálysértő, 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 csak vitatni azt, hogy a Kft-ktől 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-k a működéséhez szükséges tárgyi és személyi feltételekkel rendelkeztek, ezt az adóhatóság sem vitatta. Előadta, hogy a Kft-k a számlákban szereplő számítástechnikai árukkal rendelkeztek, 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 adóalanyok állították 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 az 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 haszna kicsi, 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 azonos tulajdonosi körhöz kapcsolódnak, illetve több láncolatban is megjelennek. Azonos székhelyű cégek számláztak egymásnak, könyvelő irodáik, kézbesítési megbízottuk megegyezik, számláikat a .. Banknál vezetik. Az árurendelés módja azonos, a láncolatok alján elhelyezkedő R. Kft. számláiról távol-keleti vállalkozásoknak utaltak, pedig importbeszerzésük nem volt.

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 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 listái, vámokmányok fuvarlevelek, helyszíni szemle jegyzőkönyve, raktár analitika) nem alapozzák meg, mert a számlázott áru számla szerinti értékesítését 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 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