

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Nagy Márta (.....) ügyvéd által képviselt felperes neve (.....felperesnek a dr. Auth Mária jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (.....) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Baranya Megyei Bíróság 2010. szeptember 20. napján kelt 7.K.20.728/2009/13. sorszámú jogerős ítélete ellen az alperes által 15. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Legfelsőbb Bíróság a Baranya Megyei Bíróság 7.K.20.728/2009/13. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 200.000 (kettőszázezer) forint elsőfokú és 100.000 (egyszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 264.000 (kettőszázhatvannégyezer) forint kereseti és 264.000 (kettőszázhatvannégyezer) felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2006. évben március-május havi könyvelésében, általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) analitikáiban és bevételeiben levonható adóként vette figyelembe a ... Bt. (a továbbiakban: Bt.) nevében kibocsátott kézpénzfizetési számlák 28.223.000 forint adóalapja után felszámított 4.388.000 forint áfa tartalmát. A bizonylatok akác-, dió-, kőris, nyárfarönkök, akácoszlopok, keménytűzifa értékesítéséről kerültek kiállításra.

Az adóhatóság a felperesnél 2006. évre áfa adónemben bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban kötelezte a felperest 4.388.000 forint adóhiánynak minősülő áfa adókülönbség megfizetésére, adóbírsággal sújtotta, késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2009. április 10. napján kelt számú határozatában az elsőfokú határozatot - helyes indokaira tekintettel- helybenhagyta. Az alperes határozata a következőket tartalmazza:

A Bt. által kibocsátott számlák hiteltelenek, a felperes nem járt el kellő körültekintéssel, ezért a számlák nem alkalmasak adólevonásra. Nem állapítható meg, hogy a Bt. rendelkezett-e a felperes felé leszámlázott faanyaggal, a rendelkezésre álló adatok, körülmények nem támasztják alá a számlakibocsátóként megjelölt Bt-től történő beszerzés tényleges megtörténtét, a számlák szerinti gazdasági esemény valós voltát, a felperes által levonási joggal érintett bizonylatok a kiállítás és a teljesítés időpontját nem a valóságnak megfelelően tartalmazzák, és a felperes maga sem rendelkezik olyan dokumentumokkal, amellyel igazolhatná, hogy a számlákon szereplő faanyagot a Bt-től vásárolta volna meg.

Az alperes érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló többször módosított 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa.tv.) 6.§-ára, 32.§ (1) bekezdésére, 35.§ (1) bekezdésére, 44.§ (5) bekezdésére, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 166.§ (2) bekezdésére, a Polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 117.§ (1) bekezdésére alapította.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Azzal érvelt, hogy az alperes által kifogásolt számlák tartalmilag hitelesek, a Bt-től történő vásárlást követően a faanyagot továbbértékesítette a Kft. a Kft-nek, ami igazolja, hogy a Bt-től történő vásárlásaira ténylegesen sor került, és a számlák szerinti gazdasági események valósak voltak. Kérte, hogy a bíróság kötelezze az alperest a Bt-nél, illetve a Kft-nél lefolytatott ellenőrzések iratanyagának, illetve az ennek eredményeként hozott határozatoknak a becsatolására, és hallgassa meg tanúként a Kft-é ügyvezetőjét, mely utóbbi bizonyítási indítványától később elállt.

Az alperes becsatolta a felperes által kért iratokat, és a határozatában foglaltakat fenntartva a felperes keresetének elutasítását kérte.

A megyei bíróság a felperes keresetét alaposnak találta, és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte. Jogi álláspontja a következő volt:

A Bt-nél lefolytatott adóvizsgálat során az adóhatóság - becslési eljárás keretében - arra hivatkozva, hogy a Bt. igazolatlan eredetű árut forgalmazott áfa adóhiányt állapított meg, de az értékesítési oldalon elfogadta a felperes által kibocsátott számlákat. Az adóhatóság a Kft-nél lefolytatott vizsgálatot során elfogadta a felperes által értékesített áfát, és ebben az ellenőrzésben hiteles dokumentumnak tekintette a felperes által kibocsátott

faértékesítésről szóló számlákat. Mindezekből, továbbá az Art. 130.§ (1) bekezdése szerinti szabályozásból következően „egyértelműen igazolást nyert, hogy a felperes által értékesített famennyiség beszerzésre került, méghozzá a Bt-től. A gazdasági esemény a felek között létrejött a számlákban foglaltak alapján”. A gazdasági esemény hiányának megállapításánál az alperes által felperes terhére értékelt körülmények nem vehetők figyelembe, mert a felperes még az Áfa.tv. 44.§ (5) bekezdése szerinti kellő körültekintés esetén sem bizonyosodhatott volna meg arról, hogy a számlatömbök megvételére mely gazdasági társaság részéről került sor, a számlák kiállításakor továbbá a Bt. létező gazdasági társaság volt, erről a felperes megbizonyosodott, a vételárat is megfizette, és a terméket a Kft. megbízásából a Kft. részére be is szállította. Mindezek miatt a gazdasági események tekintetében fennáll egy olyan zárt láncolat, amely során a felperes a Bt-től szerezte be a faanyagot, amit a Kft. részére értékesített, amely ezt a Kft-nek szállította be. A felperes esetében tehát egyrésztől bebizonyosodott a kapcsolódó vizsgálatok határozatai alapján, hogy a termékértékesítés létrejött, másrésztől a Kft-nél az adóhatóság a felperes által kiállított értékesítésről szóló számlákat hitelesnek fogadta el. A Bt. oldalán megállapított hiányosságok (bevallási, befizetési, számlakezelési) nem róhatók a felperes terhére, és az áfa levonás során az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata értelmében sem vehetők figyelembe, ezért a felperes esetében az adólevonási jog megtagadására jogszerűtlenül került sor. Az Art. 130.§ (1) bekezdésének megsértése miatt és az Európai Unió Bírósága által hozott ítéletekből következő jogértelmezés folytán a felperesnek nem kellett a számlán kívül egyéb dokumentációkkal rendelkeznie, ezért az alperes tévesen róta felperes terhére a fuvarlevelek, szállítólevelek és más dokumentumok hiányát. A felperes és a Bt. között ezért a számla szerinti gazdasági események létrejöttek, a fa megvétele megtörtént, és ez került továbbszállításra hiánytalanul a Kft. részére, amely azt továbbértékesítette a Kft-nek.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte ennek hatályon kívül helyezését, felperes keresetének elutasítását. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164.§ (1) bekezdésében, az Áfa.tv. 35.§ (1) bekezdésében, 44.§ (5) bekezdésében, Sztv. 15.§ (3) bekezdésében, 166.§ (2) bekezdésében, az Art. 130. §(3) bekezdésében foglaltaknak. Álláspontja szerint a megyei bíróság okszerűtlen, téves ténybeli és jogkövetkeztetések alapján állapította meg határozata megalapozatlan és jogszabálysértő voltát. Kifejtette, hogy határozata és az abba foglalt jogszabályi rendelkezések megfelelnek a közösségi jog szabályainak, valamint az Európai Unió Bírósága által több határozatban kifejtett jogértelmezésnek is.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte. Álláspontja szerint a megyei bíróság helytálló következtetést vont le arra nézve, hogy közte és a Bt. között a számlákban foglalt tartalommal jött létre a gazdasági esemény. Hangsúlyozta, hogy az alperes olyan tényeket, körülményeket ró terhére, amelyek nem az ő. hanem a számlakibocsátó jogszerűtlen magatartásai, és ennek jogkövetkezményeit nem nála, hanem a számlakibocsátónál kellett volna levonni.

Az alperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak miatt alapos.

Az Áfa.tv. 35.§ (1) bekezdése szerint az adólevonási jog kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható, ilyennek minősül az egyszerűsített számla. E törvényhely értelmében tehát nem önmagában valamilyen számla, hanem a hiteles számla jogosít az adólevonási jog gyakorlására, ezért az adólevonási jog csak akkor gyakorolható, ha a számla megfelel az Áfa.tv. 32.§ (1) bekezdésében, 35.§ (1) bekezdésében, az Sztv. 15.§ (3) bekezdésében, 165.§ (2) bekezdésében, 166.§ (2), (3) bekezdéseiben, tehát alakilag, tartalmilag hiteles, megbízható, helytálló.

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275.§ (1) és (2) bekezdései alapján eljárva a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján a következőket állapította meg:

A felperes a Bt-től az adóhatóság által kifogásolt következő sorszámú számlákat fogadta be: Je706067-706071, KB33205312, KB3305314-KB3305317 és BC4377643-BC4377647. A Je számlákat tartalmazó számlatömböt aBt., a BC kézpénzfizetési számlákat pedig a Bt. vásárolta meg, tehát a felperes felé ezeket a számlákat a Bt. nem bocsáthatta volna ki, mert ezek nem képezték tulajdonát, és ezzel ellentétes bizonyíték a Bt. kapcsolódó vizsgálata során a közigazgatási eljárásban és a perben sem merült fel. A KB kézpénzfizetési számla pedig a perben vitatott számlák kiállítását követően került megvásárlásra, tehát a perrel érintett számlákon feltüntetett időpontokban ezek a bizonylatok még nem álltak a számlakibocsátó rendelkezésére. A Bt. által kibocsátott 15 számla közül 13 azután került kiállításra, hogy ezeken szereplő árut a felperes a Kft.-é felé értékesítette.

Az Áfa.tv. 6.§-a szerinti termékértékesítés meghatározásából, továbbá a Ptk. 117.§ (1) bekezdéséből következően a termékértékesítéshez az is szükséges, hogy az eladó tulajdonosként rendelkezzen az átadott dolog felett. Egy adózó tehát, így a Bt. sem adhat el olyan termékeket, amelyek nincsenek a birtokában, és nem állíthat ki számlákat, ha nem történt meg a termékértékesítés. Amennyiben a faanyag értékesítése megelőzi beszerzésének

időpontját, a kiállított bizonylat nem a valóságot tükrözi, és nem felel meg az Áfa.tv. rendelkezéseinek. Abban az esetben pedig, ha a kézpénzfizetési számlákon nem a tényleges teljesítési időpontok vannak feltüntetve, hanem annál korábbiak, akkor a bizonylatok a kiállítás és a teljesítés időpontját tekintve nem a valóságot tartalmazzák.

Az Áfa.tv. 16.§ (3) bekezdése egyértelműen kimondja, hogy az egyszerűsített számla kibocsátása esetén a teljesítés időpontja a kibocsátás napja. A perrel érintett egyszerűsített kézpénzfizetési számlák e törvényhely által felállított követelménynek nem felelnek meg. Mindezek mellett nyilvánvalóan értékelnie kell az adóhatóságnak és a bíróságnak is, hogy a felperesnek nincs olyan hitelt érdemlő dokumentuma, amellyel alátámaszthatná az előzőekben részletezett körülményekkel, tényekkel, adatokkal szemben, hogy az adólevonási jog alapjául szolgáló számlák szerinti faanyagot ténylegesen, valóságosan a Bt-től vásárolta volna meg, hiszen bizonylatait a felperes - állítása szerint - elveszítette.

Tévesen hagyta figyelmen kívül a megyei bíróság azt is, hogy mivel a Je és BC számlatömböket nem a felperes felé számlakibocsátóként szereplő Bt. vásárolta meg, az ezeket tartalmazó számlatömbök a Bt-nél lefolytatott becslési eljárás során nem képezték vizsgálat és becslés alapját. Az (alperes által perben becsatolt Bt-vel szemben hozott első- és másodfokú határozatok részletesen, névvel, számmal, időponttal megjelölve tartalmazzák a becslés alapjául szolgáló adatokat, és ezek egyértelműen és nyilvánvalóan nem azonosak a jelen ügyben érintettekkel)

Mindezekből pedig az következik, hogy a megyei bíróság tévesen hivatkozott e körben az Art. 130.§ (3) bekezdésében foglaltak megsértésére, hiszen nem ugyanazon értékesítésekről, jogviszonyokról, bizonylatokról van szó, és ugyanez vonatkozik a Kft-nél folytatott ellenőrzésre is. Hangsúlyozza a Legfelsőbb Bíróság, hogy az alperes azt nem vitatta, hogy a felperes értékesített fát a Kft-nek. A rendelkezésre álló adatok alapján azonban- megalapozottan és jogszerűen - azt nem látta bizonyítottnak, hogy ezt a fát a felperes a Bt-től szerezte volna be. Jelen ügyben az alperes a számlák hiteltelenségét a felperes és a Bt. viszonylatában állapította meg, amely nem azonosítható a felperes és a Kft. közötti jogviszonnyal, így - a megyei bíróság ítélete szerinti - azonos jogviszony eltérő minősítése fel sem merülhet. Rögzíti e körben a Legfelsőbb Bíróság azt is, hogy az Áfa.tv. 40.§ (6) bekezdése egyébként is kimondja, hogy adómegfizetésre kötelezett az is, aki, amely számlán adóösszeget és/vagy adómértéket, illetve 44.§ (2) bekezdése szerinti százalékkértéket tüntet fel, tehát önmagában az áthárított adót tartalmazó számla kibocsátása a számla kibocsátójánál adófizetési kötelezettséget keletkeztet függetlenül attól, hogy a számla

befogadója jogosult-e vagy sem az adó levonására. Az alperes továbbá nem azt a tényt vitatta, hogy a felperes rendelkezett e vagy sem az általa eladott mennyiséggel, mivel azt valakitől nyilvánvalóan megvásárolta. Az alperes a határozatában azt állapította meg, hogy a felperes az általa továbbértékesített árut nem a Bt-től vásárolta meg. Ezt a megállapítását pedig az alperes megalapozottan tette meg az előzőekben részletezettekre, valamint arra figyelemmel, hogy sem a Bt., sem a Bt. felszámolója nem tudott átadni iratanyagot, és a felperes sem bocsátott - még a közigazgatási perben sem - rendelkezésre olyan dokumentumokat, amelyekkel az előzőekben részletezettekkel szemben igazolhatta volna, hogy a számlán szereplő faanyagot ténylegesen a Bt. értékesítette volna részére, mégpedig a számlák szerinti időben, módon.

Azon felperesi érvelés kapcsán, mely szerint pénzügyi forrás hiányában előbb állította ki számláit a Horváth Kft-nek, mint ahogy a faanyagot megvásárolta volna a Legfelsőbb Bíróság rámutat arra, hogy az adózó csak a tulajdonában lévő árut értékesítheti. A beszerzés időpontját nem előzheti meg a továbbértékesítés, ezért a perrel érintett számlák ezen oknál fogva sem a valós ügyleteknek megfelelően kerültek kiállításra. Amennyiben az áru átadására, tovább értékesítésére valójában nem került sor, és a felperesi érvelés elfogadva ... Kft. részéről csak teljesítést megelőző fizetés valósult volna meg, ez esetben a számlát az előlegfizetésre vonatkozó szabályoknak megfelelően kellett volna kiállítani, tehát a felperesi érvelés e körben sem bizonyított, hanem kizárólag annak megállapítására alkalmas, hogy a számlák nem felelnek meg a valós gazdasági eseménynek, és nem az Áfa.tv. előírásai szerint kerültek kibocsátásra.

Alappal hivatkozott az alperes arra is, hogy a tagállami és a közösségi jogi szabályozás is a teljesítés időpontját, mint a számla kötelező tartalmi elemét határozza meg, és a teljesítés időpontjában engedi meg a felszámított adó levonását. A számla szerinti időpontnak nem megfelelő teljesítés, illetve kellő körültekintés hiányában adólevonási jog nem gyakorolható tekintettel arra, hogy a Bt. a készfizetési számlákon szereplő teljesítés időpontban fával, az előzőekben részletezettekben következően bizonyítottan nem rendelkezett. A számlákon feltüntetett események bizonyítottan nem azonosak azzal, amelyek a valóságban lezajlottak. A felperes az áruk számla szerinti eredetét, ténylegesen számlakibocsátótól származó voltát az adóigazgatási és a peres eljárásban nem tudta hitelt érdemlően bizonyítani, a perben bizonyítást nem is ajánlott fel, tehát fel sem merülhet az Áfa.tv. 44.§ (5) bekezdése szerinti kellő körültekintés tanúsítása. Utal ez utóbbi körben a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy ennek hiánya állapítható meg a felperes nyilatkozatából is, mely szerint semmiféle ismerettel, érdemi

információval nem rendelkezett üzleti partneréről, képviselőjében eljáró személyekről, még a nevüket sem tudta, noha 32.611.000 forintot fizetett ki, és a számlák szerinti termék, áru átadása-átvétele céljából legalább 15 alkalommal találkozniuk is kellett.

Önmagában abból a tényből, hogy a Bt. folytatott tényleges gazdasági tevékenységet is, nem következik okszerűen, hogy a perben vitatott konkrét ügyletek a perben vitatott számlák szerinti módon a felperes és a Bt. között a valóságban is végbe mentek volna a készfizetési számlák szerinti felek között és az ezek szerinti időben és módon, hiszen a számlák dátumát tekintve - a felperes semmivel alá nem támasztott előadásával ellentétben - az az okszerű ténybeli és jogkövetkeztetés vonható le, hogy a felperes nem a számlák szerint beszerzett árut értékesítette tovább.

Tévesen állapította meg tehát a megyei bíróság az előzőekben részletezettekre figyelemmel, hogy az alperes kizárólag a számlakibocsátó személyében rejlő okok miatt vont volna le a felperes esetében téves ténybeli és jogkövetkeztetéseket. A számlák szerinti felek között ténylegesen végbement teljesítés hiányában, amit az alperes megalapozottan, okszerű bizonyítékértékeléssel állapított meg az adólevonási jog nem gyakorolható.

Mindezek miatt a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

A pervesztes felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles elsőfokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A kereseti- és felülvizsgálati eljárási illetékekre vonatkozó ítéleti rendelkezések a 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésében foglaltakon alapulnak.

Budapest, 2011. október 13.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő