

AVÉ 2014/4-5.

I. El legszámla kibocsátása esetén is vizsgálni kell az alapul szolgáló jogviszony megvalósulását, jelen esetben azt, hogy az eszközök adásvétele ténylegesen a bizonylatok szerinti tartalommal megtörtént-e.

II. A szokásos piaci ár akkor lehet az adó alapja, ha a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása nem független felek között történik. Mivel a felperes és a Kft. független felek, ezért a szokásos piaci ár nem irányadó az adó alapja körében.

[az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 59. § (1) bekezdése, 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdés a) pontja, 159. § (2) bekezdés a) pontja, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdése, 2. § (1) bekezdése, valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdése, 166. § (2) bekezdése]

A perbeli esetben a gépjármű javító-műhelyt üzemeltető felperes a Gazdaságfejlesztés Operatív Programban támogatási szerződést kötött, mely szerint 19 647 950 forint támogatásra jogosult, a beruházás nettó összköltsége 56 137 000 forint, ebből eszköz beszerzésre 55 191 000 forint fordítható. 2010. IV. negyedévében a Kft.-től (a továbbiakban: Kft.) a felperes négy el legszámlát fogadott be, melyek áfatartalma 1 955 250 forint, a kapcsolódó jogügylet 11 berendezés vásárlása. Az el legszámlák ellenértékét a felperes átutalással egyenlítette ki, az általános forgalmi adót levonásba helyezte, azonban a teljesítés nem történt meg. A Kft. a Kft. 2.-től (a továbbiakban: Kft. 2.) kívánta beszerezni az eszközöket, ténylegesen a cégtől csak élvonalzót és tolmácsot vásárolt. A kiszámlázott ellenérték jelentősen meghaladta az eszközök tényleges értékét (21-szeres, 58-szoros, 85-szörös különbség).

Az első fokú adóhatóság a felperesnél 2010. IV. negyedévére áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, pénzeszköz kiutalás eltti ellenőrzést végzett, melynek eredményeként hozott határozatában a felperes terhére 2 314 000 forint adókülönbötést állapított meg, melyből 1 507 000 forint az adóhiány, 1 448 000 forint a jogosulatlan visszaigénylés, 359 000 forint a folyószámlát nem érintő adókülönbötés. Kötelezte a felperest 507 000 forint adóhiány, 1 466 000 forint adóbírság és 26 000 forint késedelmi pótlék megfizetésére, valamint a jogosulatlanul igényelt 1 448 000 forint kiutalását elutasította. Hivatkozott Áfa tv. 120. § a) pontjában, 127. § (1) bekezdés a) pontjában, 59. § (1) bekezdésében, 159. § (2) bekezdés a) pontjában, az Art. 1. § (7) bekezdésében, 2. § (1) bekezdésében, valamint az Sztv. 15. § (3) bekezdésében és 166. § (2) bekezdésében foglaltakra. Megállapította, hogy az el legszámlák hiteltelenek és adólevonásra alkalmatlanok. Az adóhatóság által feltárt hibák nem egyszer könyveléstechnikai problémák, a felperes magatartása az adójogszabályok szándékos kijátszására irányult. A bizonylatok - egy kivételével - olyan időpontban kerültek kiállításra, amikor a felperes nem is fizetett el legett a eszközökre. Nincs indok a magas és többszörös beszerzési árakra, a felek akarata az volt, hogy minél nagyobb összeg áfa elszámolására, illetve támogatás megszerzésére legyen jogosult a felperes.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2011. december 13-án kelt határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Rögzítette, hogy az első fokú hatóság a releváns tényeket és

körülményeket feltárta, azokat egyenként és összességében értékelte, jogszerűen állapította meg, hogy a levonás alapjául szolgáló számlák nem valós gazdasági eseményeket dokumentálnak, az el leg számlák nem felelnek meg a vonatkozó jogszabályi rendelkezéseknek. A felperes a számlák kiállításának időpontjában el lehetett volna a számlakibocsátó részére nem fizetett, így az nem volt jogosult el leg számla kiállítására, a felperes pedig jogszerűen gyakorolta az adólevonási jogot. Ezt alátámasztotta a Kft.-nél végzett kapcsolódó vizsgálat és a Kft. 2. képviselőjének nyilatkozata. A Törvényszék jogerős ítéletével a keresetet elutasította, megállapította, hogy az adóhatóság a releváns tényeket megfelelően feltárta, a rendelkezésre álló bizonyítékokat jogszerűen mérlegelte, helyesen állapította meg, hogy vitatott számviteli bizonylatok hiteltelenek, adólevonásra alkalmatlanok, a bennük feltüntetett gazdasági esemény nem azonos a valóságban történt eseményekkel. Az adólevonási jog csak tartalmilag és alakilag egyaránt hiteles dokumentumok birtokában gyakorolható, csak a tartalmilag hiteles olyan számviteli bizonylat jogosítja fel a levonási jog gyakorlására, amely megbízható és helytálló. A Törvényszék rámutatott arra, hogy az adóhatóság vizsgálta a számlakibocsátó gazdasági tevékenységét, értékelte a valóságban végbemenő gazdasági esemény folyamatát. Ennek adójogi következményeit csak a vizsgált adóalannyal, a felperessel szemben volt jogosult levonni. Az adóhatósági határozatokban felhozott tartalmi hiányosságokra figyelemmel az első fokú bíróság megállapította, hogy a számlák fiktívek. A felperes a többletmunkák elvégzésére vonatkozó kiegészítő megállapodást csak a hatósági eljárás során csatolta pótlólag, az az eredeti szerződésben nem szerepelt, e vonatkozásban a felperes az eljárás során ismételtelen módosította a nyilatkozatát. Az adólevonási jog gyakorlásánál nem releváns a felperes által benyújtott magánszakvélemény.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett el felülvizsgálati kérelmet, elsődlegesen annak hatályon kívül helyezése és a keresetnek való helytadás, másodlagosan a hatályon kívül helyezés mellett az első fokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítása iránt. Álláspontja szerint nem került mérlegelésre az a szempont, hogy adólevonási jogát el leg számlák alapján gyakorolta. Az Áfa tv. 59. §-ában írtaknak megfelelően el leg számlánál kizárólag azt kellett és lehetett az alperesnek, majd a bíróságnak vizsgálnia, hogy a formai szempontból megfelelő számlán feltüntetett pénzmozgásra sor került-e. Az érvényesen létrejött szerződésre figyelemmel történt az el leg számlák kibocsátása, és ennek megfelelően az el leg kiegyenlítése. A Törvényszék olyan körülményeket vont mérlegelési körébe, amelyek az el leg számlák adóügyi minősítése szempontjából irrelevánsak. Így nem lehetett volna vizsgálni azt, hogy a felperes miként fizette ki a vételárat, a szerződéses láncolatban milyen ár alakult ki, miként kerültek a gépek leszállításra és miben állt a Kft. szolgáltatásának komplex jellege. Ezt meghaladóan az el leg számlákhoz kapcsolódó gazdasági események megvalósultak, ezt a tényt támasztja alá az általa csatolt két igazságügyi szakértői vélemény is. Az anyagi fedezet vizsgálata nem tárgya az eljárásnak, a számlák pénzügyi teljesítése átutalással történt. A szokásos piaci ár törvényi feltételeit a bíróság nem vizsgálta, annak mértékét sem az adóhatóság, sem a bíróság nem tárta fel, viszont a bizonyítékok között a lánckereskedelem során kialakult árak bizonyító erejű tulajdonítottak. Jogszerűen kerültek mellőzésre az Áfa tv. 65-69. §-ai. Az ítélet sérti az Áfa tv. 59. §-át, 120. §-át, 127. §-át, az Art. 97. § (4) bekezdését, valamint a Pp. 206. § (1) bekezdését. Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

A Kúria felülvizsgálati eljárása során megállapította, hogy a felülvizsgálati kérelem alaptalan. Ítéletében első sorban hangsúlyozta, hogy a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Pp. 275. § (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján dönt, míg a felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye.

Az első fokú bíróság értékelte a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait, így módon a bizonyítékokat a Pp. 206. § (1) bekezdésére figyelemmel a maguk összességében értékelte és meggyőződése szerint helyesen állapította meg, hogy a kereset nem alapos. Jogszabálysértést a rögzített tényállás irratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen, vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogsértést azonban a Kúria nem állapított meg.

A felülvizsgálati bíróság nem értett egyet azon felperesi állásponttal, mely szerint el legszámla esetén a levonási jog szempontjából kizárólag az vizsgálható, hogy a formai szempontból megfelelő számlán feltüntetett pénzmozgásra sor került-e. El legszámla kibocsátása esetén is vizsgálni kell az alapul szolgáló jogviszony megvalósulását, jelen esetben azt, hogy az eszközök adásvétele ténylegesen a bizonylatok szerinti tartalommal megtörtént-e. Ezt az okfejtést támasztják alá az Áfa tv. 59. § (1) bekezdés, 159. § (2) bekezdés a) pont, (3) bekezdés, és 163. § (1) bekezdés b) pont rendelkezései. Az Áfa levonási jog formai feltételeire vonatkozó szabályokat a hozzáadottérték-adóról szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: Irányelv) 178. cikke és az Áfa tv. 127. §-a, míg a tartalmi feltételekre irányuló rendelkezéseket az Irányelv 168. cikke és az Áfa tv. 120. §-a határozzák meg. Ebben a körben figyelembe veendő az Sztv. 15. § (3) bekezdésének és 165. § (2) bekezdésének szabályai.

Az Európai Unió Bírósága 2012. június 21. napján hozta meg a C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyekben hozott döntését (Mahagében-Dávid ügy). A 2012. szeptember 6-án kelt C-324/11. számú ítéletében döntött az Európai Unió Bírósága a Legfelsőbb Bíróság elzeteles döntéshozatal iránti kérelme tárgyában (Tóth ügy). A magyar ügyekben hozott fenti ítéletek rendelkezései perbeli esetben is irányadóak. A C-324/11. számú ítélet szerint az adóalanyok azon joga, mely szerint az általuk fizetendő adókból levonják az általuk beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő elzetelesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös hozzáadottérték-adórendszer egyik alapelvét képezi. Az adólevonási jog a hozzáadottérték-adórendszer mechanizmusának szerves részét képezi és a szabály szerint nem korlátozható (indoklás 23. pont és 24. pont). A C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyekben hozott ítélet indokolása 50. pontjában kimondja, hogy az Irányelv vonatkozó rendelkezéseivel ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amelyek szerint az adóhatóság megtagadja az adóalany által fizetendő HÉA összegből a számára teljesített szolgáltatások után elzetelesen felszámított adó összegének levonását amiatt, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója, vagy annak valamely alvállalkozója szabálytalanságot követett el, anélkül, hogy ezen adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó, vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt. A 42. pont értelmében ugyanakkor a nemzeti hatóságoknak és a bíróságoknak meg kellett tagadniuk az adólevonás jogát biztosító elnyit, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy a jogra csalárd módon, vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. Az 54. pontra figyelemmel nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőt, hogy tegyen meg minden lehetséges elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. A Kúria figyelemmel a felhívott jogszabályokra és az Európai Unió Bírósága kötelezően alkalmazandó irányadó ítéleteire rögzíti, hogy a jogerős ítélet nem jogszabálysértés. Az adóhatóság eleget tett kötelezettségének, objektív alapú bizonyítékokkal igazolta az el legszámlák hiteltelenségét. A Kft.-nél lefolytatott kapcsolódó vizsgálat alappal állapította meg, hogy a cég a szerződés teljesítésére a megrendelt eszközök tekintetében nem volt képes, azokat a Kft. 2.-től kívánta beszerezni. Ugyanakkor a vizsgált időszakban csak élvonalzót és tolmácsot vásárolt, viszont

valamennyi eszközt leszámolta a felperes felé. A felperes az említett társaságtól szerzett beáránlatot ugyanazon tételekre vonatkozóan, így tisztában volt az eszközök reális ellenértékével, ennek ellenére fogadta be a Kft. nagy összeg el legszámláit és alapozta ezekre adólevonási jogát. A felperes célja a magas összeg áfa levonása és a támogatás maximalizálása volt, az adólevonási jogot visszaélészerűen gyakorolta.

Az Áfa tv. 67. § (1) bekezdésére figyelemmel a szokásos piaci ár akkor lehet az adó alapja, ha a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása nem független felek között történik. Mivel a felperes és a Kft. független felek, ezért a szokásos piaci ár nem irányadó az adó alapja körében.

A Kúria a fentiekre tekintettel megállapította, hogy a felülvizsgálati kérelemmel érintett körben a jogerős ítélet nem jogszabálysért, ezért azt a Pp. 275. § (3) bekezdés alapulvételével hatályában fenntartotta.

[Kúria Kfv.VI.35.647/2012/5. szám; Nyíregyházi Törvényszék 5.K.20.587/2012/7. szám]