Beszerzés igazolása belföldi ügyletnél

EBH2013. K.37

a az adóhatóság a beszerzést és nem az értékesítést vitatja, akkor az áru útjának követésére az egyszerűsített vámáru nyilatkozat nem megfelelő bizonyíték, mivel csak azt igazolja, hogy értékesítés után a felperestől hova került az áru, de nem alkalmas annak igazolására, hogy a felperes kitől szerezte be az árut (2003. évi XCII. törvény 44. §, 97. §, 55. §, 119. §, 127. §).

Felperesi társaság bejelentett és bejegyzett fő tevékenysége ingatlanforgalmazás és saját tulajdonú ingatlan adásvétele, továbbá a fő tevékenységén kívül vegyes termékek, azon belül főként textil- és ruhanemű értékesítését végzi. A felperesi társaságnak, mint bérlőnek a 2008. április-júniusi időszakban két bérleti szerződése állt fenn a .... Kft.-vel, mint bérbeadóval ....., illetve .... területén található két ingatlan bérbevételéről. A bérleti szerződések tárgyát képező két ingatlan bérleti jogát a felperesi társaság, mint bérbeadó továbbadta az .....-nek, mint bérlőnek, azonban a bérleti díjat általános forgalmi adó felszámítása nélkül számlázta. A felperesi társaság 2008. április-június hónapokban három számlát bocsátott ki, összesen 864 000 forint adóalapot képező összegben, amelyre az általános forgalmi adót nem számolta fel. Felperesi társaság ugyanebben az időszakban a fő tevékenységi körén kívül eső vegyes termék (szerkesztő ceruza, golyóstoll, garázsnyitó berendezés, rizs, ... rizses csoki) értékesítést számlázott a tárolásra, raktározásra saját vagy bérelt ingatlannal nem rendelkező ..... Kft. részére. Az értékesítést terhelő 4 976 000 forint adóalap után az általános forgalmi adó összege 995 000 forint. A 2008. április-júniusi időszakban a felperesi társaság a fő tevékenységi körén kívül eső ruhanemű, textil és vegyes termék értékesítés tevékenységi körben a Közösség területén kívül eső termékértékesítést végzett a ..... területén lévő vállalkozásnak. Az árukat (melyek többségében ruhanemű, de kis tételben például szemüveg, esernyő, karóra és sakk is volt) a felperesi társaság megbízásából a .... szállítmányozó vállalkozás fuvarozta Magyarországról ..... területére. A felperesi társaság kereskedelmi tevékenységével összefüggésben a beszerzések területén a fő beszállító partner a .... Kft. volt. A felperesi társaság és a .... Kft. között 2008. január 2-án árubeszerzési szerződés jött létre, amely kívül esik az épületbontás és földmunka területén működő cég tevékenységi körén. A 2008. április-júniusi időszakban a .... Kft. által kibocsátott 24 db számla alapján a felperesi társaság adólevonási jogot kívánt érvényesíteni.

Az elsőfokú adóhatóság bevallások utólagos vizsgálatára irányuló általános forgalmi adó ellenőrzést folytatott a 2008. április-június időszakra vonatkozóan, s a 2011. február 18-án kelt 4041932180 számú határozatában, általános forgalmi adó adónemben, a 2008. április-június időszakra, a felperes terhére 34 723 000 forint adókülönbözetet állapított meg, ebből 24 199 000 forintot adóhiánynak, 10 158 000 forintot folyószámlát nem érintő (bírságalapot nem képező) adókülönbözetnek, továbbá 366 000 forintot adóhiánynak nem minősülő adókülönbözetnek minősített. Indokolásában megállapította, hogy a fiktív gazdasági események célja az értékesítői oldalon az általános forgalmi adó befizetésének elmaradása, a beszerzői oldalon a levonási jog érvényesítése volt, továbbá, hogy a felek utólag készített dokumentumokkal kívánták a fiktív ügyleteket valósnak, érvényesnek feltüntetni.

Fellebbezés folytán eljáró alperes a 2011. július 12-én kelt 4045585111 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú határozatot. Indokolásában utalt a revízió által folytatott széles körű bizonyítási eljárásra, továbbá arra, hogy a számlák tartalmi hitelességét csak dokumentumokkal lehet igazolni. Az alperes a fellebbezésben kifejtetteket nem találta megalapozottnak. Megállapította, hogy a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően járt el az elsőfokú adóhatóság, amikor a számlák hiteltelensége miatt az adólevonási jog gyakorlását elutasította. A másodfokú határozat kifejtette, hogy a .... Kft.-vel fennálló jogviszony tisztázása érdekében széles körű bizonyítási eljárás lefolytatására került sor, ugyanakkor hangsúlyozta, hogy az összes körülmény értékelésével az eljáró adóhatóság eldöntheti azt is, hogy csak az egyik mérlegelendő körülmény nyer jelentőséget, különösen akkor, ha a bizonyítékok egy irányba mutatnak, s az adóhatóság nincs kötve az ügyfelek bizonyítási indítványához. Az alperes elfogadta az elsőfokú adóhatóságnak a pénzmozgások körében tapasztalt ellentmondásokra vonatkozó megállapításait, s nem adott helyt a fellebbezés azon kifogásának, hogy az áru útja az exportszerződés alapján követhető.

Felperes keresetében jogszabálysértésre hivatkozással kérte, hogy a bíróság bizonyítási eljárást követően a másodfokú határozatot helyezze hatályon kívül és az alperest kötelezze új eljárás lefolytatására. A felperes - a fellebbezésében foglaltakkal egyezően - kereseti kérelmében előadta, hogy a másodfokú határozat szerinti tényállás több szempontból sem megalapozott, s az ellenőrzés lefolytatása és az adóügyi határozatok meghozatala során nem érvényesültek a 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) alapelvei, továbbá az Art. 97. § (5) bekezdésében meghatározott bizonyítási kötelezettség során az alperes saját célszerűségi szempontjait alkalmazta. Kifogásolta a felperes az adóhatóság által alkalmazott bizonyítást, amely véleménye szerint több szempontból is alkalmatlan a valós tényállás bizonyítására. Felperes keresetlevelében leírta saját szemszögéből a .... Kft.-vel fennálló jogviszonyra vonatkozó tényállást. Hangsúlyozta, hogy nem felelős azért, hogy a .... Kft. mikor, kitől és hogyan szerezte be az ügyletet érintő árut, valamint miként tett eleget adózási kötelezettségének. A kereseti kérelemben hivatkozott arra, hogy bizonyítani tudja, hogy részére a kérdéses mennyiséget az eladó leszállította. A felperes keresetlevelében hivatkozott továbbá arra, hogy az Art. 44. § (1) és (2) bekezdésében foglaltakat a felperesi társaság nem sértette meg, s a 2000. évi C. törvény 165. § (2) bekezdésében foglaltak sem állnak fenn a felperesi társasággal szemben. Felperes állítása szerint a bizonylat alaki és tartalmi szempontokból is megfelel a jogszabályi követelményeknek. A felperes a 2007. évi CXXVII. tv. 160. § (1) bekezdésében, 55. § (1) és (2) bekezdésében, 119. § (1) és (2) bekezdésében és 127. § (1) bekezdésében foglalt rendelkezésekre hivatkozva állította, hogy adólevonási joga fennáll. Felperes a törvényi rendelkezések mellett hivatkozott a Nemzetgazdasági Minisztérium 3632/7/2010. ügyiratszámú határozatára, valamint a Baranya Megyei Bíróság 7. K. 21.519/2010/8. számú, előzetes döntéshozatal céljából az Európai Bírósághoz terjesztett kérdéseket tartalmazó végzésére, különösen annak 1. és 3. pontjára. A másodfokú határozattal kapcsolatban kijelentette, hogy téves megítélés a felperesi társaság és az ..... közötti jogügylet vizsgálatának mellőzése, mert az bizonyíthatta volna, hogy a kérdéses árunak mi lett a további sorsa. Felperes álláspontja szerint téves következtetés, hogy az áru útja nem követhető. Utalt arra, hogy az áru további sorsát az egyszerűsített vámellenőrzés is igazolja. Hangsúlyozta a banki átutalással történt pénzügyi teljesítést, továbbá kifogásolta, hogy a szakértő által megállapítottak is csak feltételezések.

Alperes ellenkérelmében a kereset elutasítását, az első-, valamint másodfokú határozatok hatályában fenntartását, továbbá a felperes perköltségben marasztalását kérte. Alperes előadta, hogy a tényállást feltárta, annak érdekében széles körű bizonyítást folytatott, határozata nem sért jogszabályt, sem az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlatát. A .... Kft. által kiállított 24 db számla

adóösszegének levonásba helyezését azért tagadta meg, mert azok igazolására a felperesi társaság hiteles dokumentummal nem rendelkezett. Hangsúlyozta, hogy az adólevonási jog gyakorlására nem bármely gazdasági esemény és számla jogosít, hanem csak az alakilag és tartalmilag megfelelő, hiteles számla megléte. A Kfv. I. 35.114/2006/5. sz. eseti döntésre utalva kifejtette, hogy amennyiben kétség merül fel a számla alaki vagy tartalmi hitelességével kapcsolatban és ezt a kétséget az adóhatóság valószínűsíti, úgy az adózóra hárul a számla valós tartalmának bizonyítása. Hivatkozott arra, hogy az elsőfokú adóhatóság részére az ellenőrzés során átadott számlák a PM rendeletben meghatározott követelményeknek nem felelnek meg, az igazságügyi szakértő hamisításra utaló körülményt tárt fel, a .... Kft. cégeladása pedig - a nemzetközi jogsegély eredménye alapján - az átadott iratok szerinti módon nem történt meg, a gazdasági eseményekben az iratok szerint közreműködők lényeges körülményről nem tudtak nyilatkozni vagy ellentmondásos adatokat szolgáltattak. Kifejtette, hogy a tényállást a szükséges mértékben tisztázta és bizonyította, a bizonyítékokat egyenként és összességükben mérlegelte, megfelelő jogszabályi hivatkozások alapján megalapozottan utasította el az adólevonási jognak a .... Kft. számlái alapján történő gyakorlását. Az alperesi nyilatkozat kiemelte, hogy mivel a feltárt tényállás szerint nem igazolt, hogy a számlakibocsátó társaság rendelkezett a számla szerinti áruval, ezért nem igazolt, hogy a felperes a számlakibocsátótól szerezte be az árut, emiatt a számla tartalmi szempontból kifogásolható, így nem minősülhet adólevonásra alkalmas hiteles bizonylatnak. Alperes a szakértői véleménnyel kapcsolatos kifogásokkal összefüggésben hivatkozott az Art. 97. § (5) bekezdésére, ami alapján a szakértői vélemény is bizonyítéknak minősül, így az abban foglaltak a számla alaki, illetve tartalmi hitelességével kapcsolatos kétséget valószínűsítik. A felperes nyilatkozatokkal való bizonyítási indítványát jogszerűen utasíthatta el, mert a bizonylati elvből és a bizonylati fegyelemből következően csak dokumentumokkal igazolható a számlák tartalmi hitelessége, tanúvallomásokkal, nyilatkozatokkal nem. A bankszámlakivonatokkal igazolt kifizetés tekintetében hangsúlyozta, hogy a bankszámla önmagában csak a pénzmozgást tanúsítja, a számla szerinti gazdasági eseményt nem. A felperes által hivatkozott vámellenőrzéssel összefüggésben rámutatott arra, hogy az adóhatóság nem az értékesítés, hanem a beszerzés vonatkozásában tette a keresettel vitatott megállapítást, az áru beszerzése, eredete nem igazolható az értékesítéssel.

A bíróság felperes keresetét elutasította, az alperes jogszerűen döntött, amikor a felperes által befogadott, jelen perrel érintett számlákban foglalt általános forgalmi adó levonását megtagadta.

A bíróság először azt vizsgálta, hogy az adóigazgatási eljárás során érvényesültek-e a felperes által kifogásolt jogelvek, és megállapította, hogy az alperes határozata az alapelvi szintű rendelkezéseknek megfelel, különös tekintettel arra, hogy a tényállás megállapítása során az alperes az Art. 1. § (3) és (7) bekezdésében és 2. §-ában foglalt rendelkezéseket maradéktalanul betartva, valódi tartalma szerint minősítette a felperes szerződéseit és ügyleteit, megkülönböztetés nélkül, törvényesen járt el, jogait rendeltetésszerűen gyakorolta.

Ezt követően a bíróság - a kereseti kérelem korlátai között - vizsgálat tárgyává tette az alperes által lefolytatott bizonyítási eljárást. A bíróság megállapította, hogy a szakértői vélemény bizonyítékként való felhasználása törvényes volt, a szakértő kirendelésével kapcsolatban jogszabálysértés nem történt, a vizsgálandó bizonylatok körét tartalmazó végzést felperes megkapta, szakértőként pedig az Igazságügyi és Rendészeti Minisztérium Igazságügyi Szakértők Adatbázisában a találati listán szereplő első budapesti című nyomdaipari szakértő járt el. A bíróság rámutatott arra, hogy az alperes széles körű bizonyítást folytatott, ezáltal a releváns tényeket feltárta, tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett. A bíróság elfogadta azt az alperesi hivatkozást, hogy a számlák alaki és tartalmi hitelességével kapcsolatosan felmerülő kétségeket a szakértői vélemény kellő mértékben valószínűsíti. Ha a számla alaki vagy tartalmi

hitelességéhez kétség fér és a lefolytatott bizonyítási eljárás nem vezet eredményre, a számla hitelességét nem támasztja alá, ennek következményeit a felperes köteles viselni.

A bíróság nem adott helyt a felperes azon kifogásainak, hogy az ..... boszniai társaság és a felperes közötti jogügylet nem része a tényállásnak, továbbá, hogy az egyszerűsített vámáru nyilatkozat bizonyítja az áru útját. A felperes megállapítása kizárólag annyiban helytálló, hogy az ....-nal fennálló jogviszony és a vámokmány képes bizonyítani, hogy a felperes által értékesített áru a felperestől hova került. Az alperes által lefolytatott széles körű bizonyítás alapján megállapított tényállás nem igazolta, hogy a számlakibocsátó társaság rendelkezett a számla szerinti áruval, ezért nem igazolt, hogy a felperes a számlakibocsátótól szerezte be az árut. Az alperes nem az értékesítés, hanem a beszerzés tekintetében tette a keresettel vitatott megállapításokat. A .... Kft. által kibocsátott számlák hitelessége tekintetében annak van érdemi jelentősége, hogy a .... Kft. és a felperes között milyen árumozgás történt, azonban ennek bizonyítására nem alkalmas az ....-nal fennálló jogviszony tartalma és az egyszerűsített vámáru-nyilatkozat sem.

A bizonylati elvből és bizonylati fegyelemből az következik, hogy a számlák tartalmi hitelességét dokumentumokkal kell alátámasztani, csak dokumentumokkal igazolhatja a felperes a számlák tartalmi hitelességét. Erre figyelemmel sem befolyásolja a másodfokú határozat jogszerűségét az, hogy az alperes elutasította a nyilatkozatokkal történő bizonyítási indítványt. A bíróság a pénzmozgásokkal összefüggésben osztotta az alperes megállapítását, miszerint a bankszámla csak a pénzmozgást tanúsítja, de a számla szerinti gazdasági eseményt nem, ezért nem alkalmas annak bizonyítására, hogy a vitatott beszerzés a számlában feltüntetett felek között jött létre. Alperes a tényállás-tisztázási kötelezettségének maradéktalanul eleget tett, valamennyi, az ügy szempontjából lényeges tényt, körülményt felderített, a szükséges bizonyítékokat beszerezte, azokat okszerűen, az ésszerűség és a logika követelményeinek megfelelően értékelte.

Ezt követően a bíróság a felperesnek az alperes adóigazgatási eljárásban elkövetett jogszabálysértésre alapított további okfejtését vizsgálta, amelyet szintén nem tartott megalapozottnak, mivel a felperes által a keresetlevélben hivatkozott jogszabályi rendelkezések nem támasztják alá sem azt, hogy a felperes adólevonási joga - az alperesi határozatban foglaltak ellenére - fennállt, sem pedig azt, hogy az alperes határozata jogszabálysértő. Az adólevonási jog gyakorlására nem bármely gazdasági esemény és számla jogosít, hanem az alakilag és tartalmilag megfelelő, hiteles számla megléte. Az adólevonási jog gyakorlásának elsődleges feltétele olyan termékértékesítés, amelyről alakilag és tartalmilag hiteles, megbízható és helytálló adatokat tartalmazó számlát állítanak ki. A számla csak akkor hiteles bizonylat, ha valamennyi adata helytálló. A számlán feltüntetett adatok bármelyikének valótlansága megdönti a számla hitelességét. A számla hitelessége tekintetében közömbös, hogy annak melyik adata milyen okból nem valós. Az alperes megalapozottan vonta le azt a következtetést, hogy a felperes által a termékek beszerzésével kapcsolatban benyújtott számlák nem felelnek meg a törvényi kritériumoknak. A bíróság nem adott helyt a Nemzetgazdasági Minisztérium 3632/7/2010. ügyiratszámú határozatára, valamint a Baranya Megyei Bíróság 7. K. 21.519/2010/8. számú, előzetes döntéshozatal céljából az Európai Bírósághoz terjesztett kérdéseket tartalmazó végzésére történő felperesi hivatkozásnak, mivel a perbeli esetben az adólevonás objektív feltételeinek teljesülése nem bizonyosodott be, ezáltal a felperes adólevonási jogot az előzetes döntéshozatali eljárástól függetlenül nem gyakorolhat. A bíróság e körben elfogadta az alperes hivatkozását a Legfelsőbb Bíróság Kfv. V. 35 070/2011/11. számú ítéletére, amelyben rámutatott arra, hogy fiktív számlák esetében egyáltalán nem is merülhet fel olyan elem, amely igényelné az előzetes döntéshozatali eljárás lefolytatását, mivel az ügy érdemének elbírálása nem közösségi jogi norma értelmezésétől függ. Mindezek alapján a bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogszerűen

állapította meg az alperes, hogy hiteltelen számlák alapján nem lehet adólevonási jogot gyakorolni. *(Fővárosi Törvényszék 26. K. 33.957/2011.)*