

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Szepesi Ügyvédi Iroda ügyintéző: dr. Szepesi Dóra ügyvéd, által képviselt felperesnek a dr. Farkas Sándor jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Közép-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály Fejér Megyei Részlege jogutódja Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fejér Megyei Bíróságon K.22.160/2005. számon indított és ugyanezen bíróság 2006. december 20-án kelt K.22.160/2005/28. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 30. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Fejér Megyei Bíróság K.22.160/2005/28. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 20.000 (húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 43.800 (negyvenháromezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél - 1997-1998. évekre vonatkozóan - általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben ellenőrzést végzett.

A revízió eredményeként az adóhatóság három vállalkozástól befogadott számlákhoz kapcsolódóan a felperes terhére adókülönbözetet írt elő és kötelezte adóbírság, valamint késedelmi pótlék megfizetésére.

Az első fokú határozatot helybenhagyó 2002. december 30. napján hozott 1225985642. számú határozat ellen a felperes keresetet nyújtott be. A Fejér Megyei Bíróság a Kp.20.161/2003/15. számú, 2004. április 8. napján hozott jogerős ítéletében az adóhatósági

határozatokat hatályon kívül helyezte és az első fokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.

A megismételt eljárás eredményeként hozott első fokú határozatban az adóhatóság - 1997. IV. negyedévére és 1998. IV. negyedévére vonatkozóan - kötelezte a felperest 730.000 Ft áfa adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 365.000 Ft adóbírság, 609.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2005. február 2. napján hozott 2972211196 számú határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta, megállapítva hogy a felperes 1998. november 21-i keltezéssel a Sz. Bt-től - gazdasági jellegű szolgáltatás megnevezéssel - készpénzfizetési számlát fogadott be, amelynek áfa-tartalmát, 50.000 Ft-ot levonásba helyezte. Ez a számla adóigazgatási azonosításra nem alkalmas, tartalmilag hiteltelen bizonylat, a felperes nem járt el kellő körültekintéssel befogadásakor, ennél fogva adólevonási jogát nem jogszerűen gyakorolta.

A felperes 1997. IV. negyedévében "mikro-programírás, tesztelés" tartalommal, továbbá "szállítás melléklet szerint" megnevezéssel számlákat fogadott be a P. Bt-től, amelyek az áfa tartalmát, 220.000 Ft-ot levonásba helyezte. Ezek a számlák alakilag és tartalmilag egyaránt hiteltelen bizonylatok, ezért ezekre alapítottnak az adólevonási jog nem gyakorolható.

A felperes 1997. IV. negyedévében négy számlát fogadott be az A. Kft-től. A bizonylatok mikro-program átírás, tesztelés, vállalatépítés, rendszerdemonstrációs szoftverkészítés, programrendszer kifejlesztés, munkaügyi nyilvántartó program elnevezéssel kerültek kibocsátásra.

A felperes a számlák áfa tartalmát költségként elszámolta, és az ezekhez tartozó áfa-t levonásba helyezte. A felperes jogszerűtlenül járt el, mert a számlák nem valós gazdasági eseményt tartalmaznak, ezért terhére e körben 460.000 Ft áfa-adókülönbözetet írt elő.

Az alperes érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló többször módosított 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 32. § /1/ bekezdésében, 35. § /1/ bekezdésében, 44. § /5/ bekezdésében, a számvitelről szóló 1991. évi XVIII. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 15. § /3/ bekezdésében foglaltakra alapította.

A megyei bíróság a felperes számítástechnikai és írásszakértő kirendelésére vonatkozó bizonyítási indítványát és keresetét elutasította. Megállapította, hogy az alperes jogosult volt a szerződéseket és ügyleteket valódi tartalmuk szerint minősíteni, eljárási jogszabálysértést nem követett el, határozata megfelel a korábbi jogerős ítéletbe foglalt előírásoknak és a jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, és a megyei bíróság utasítását új eljárásra és új határozat hozatalára, vagy a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett kereseti kérelmének helyt adó döntés meghozatalát.

A felperes sérelmezte bizonyítási indítványainak elutasítását és azzal érvelt, hogy az ítéleti tényállás iratellenes, téves, az érdemi döntés nem felel meg a Pp. 48. §-ában, a 2002. évi LXV. törvény (a továbbiakban: APEH törvény) 3. §-ában, az Alkotmány 2. § /1/ bekezdésében, 7. § /1/ bekezdésében, az 1. § /7/ bekezdésében, 97. § /4/ és /5/ bekezdéseiben, 100. § /1/ bekezdésében, a Pp. 336/A § /2/ bekezdésében, az Sztv. 15. § /3/ bekezdésében foglaltaknak, kifejtette, hogy adólevonási jogát jogszerűen gyakorolta.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az APEH törvény 3. § 11/1/ és /2/ bekezdései értelmében az APEH feladatát központi szerve (Központi Hivatal) illetve az e törvényben meghatározott területi szervei útján látja el. A Pp. 327. § /2/ bekezdése szerint a keresetet az ellen a közigazgatási szerv ellen kell indítani, amelyik a felülvizsgálni kért határozatot hozta. A Pp. 327. § /4/ bekezdése értelmében pedig a perben fél lehet az is, akit a közigazgatási jog szabályai szerint jogok illethetnek, és kötelezettségek terhelhetnek, továbbá az a közigazgatási szerv is, amelynek egyébként nincs perbeli jogképessége.

A perbeli esetben a keresettel támadott határozatot a Központi Hivatal területi szerve, azaz az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Hatósági Főosztály Közép-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály Fejér Megyei Részlege hozta meg. Ennél fogva téves a felperesnek a perbeli jogképességének hiányára, a Pp. 48. §-ára alapított érvelése.

A felülvizsgálati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek. A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésére álló iratok alapján dönt (Pp. 275. § /1/ bekezdése, BH 2002-29.) Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az ítélet indokolása iratellenes, téves tényeket, okszerűtlen, logika szabályaival ellentétes következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél jogi álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére

irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség. (BH 1998.401. BH. 1994.622.)

A Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján azt állapította meg, hogy a jogerős ítéletben megállapított tényállás jogszerű a következők miatt:

A felperes érvelésével ellentétben az alperes a megismételt közigazgatási eljárás során teljes körűen betartotta a Kp.20.161/2003/15. számú ítélet rendelkező részébe és indokolásába foglaltakat. Ennek megfelelően foganatosította 2004. május 27-én, 2004. június 2-án, majd június 16-án a tanúk meghallgatását és megkereste a jogerős ítéletben megjelölt vállalkozásokat is, így az alperes eljárása az Áe. 73. § /3/ bekezdése szerinti szabálynak megfelelő volt.

Az Art. 1. § /7/ bekezdése értelmében az adóhatóság jogosult a szerződések, ügyletek és egyéb cselekmények adójogi szempontból történő minősítésére. Az e törvényhely szerinti szabályozást vitató felperesi érvelés kapcsán rámutat a Legfelsőbb Bíróság arra, hogy ennek alkotmányos voltát az Alkotmánybíróság a 724/B/1994.AB számú határozatában már megállapította.

A megyei bíróság a felperes által kért tanúbizonyítást foganatosította, a szakértők kirendelésére vonatkozó indítványt pedig ítéletében rögzített okoknál fogva helytállóan utasította el, e körben a Pp. 221. § /1/ bekezdése szerinti indokolási kötelezettségének is eleget tett.

A megyei bíróság továbbá valamennyi számlakibocsátó és a perrel érintett számla tekintetében részletesen és iratszerűen rögzítette az ügy eldöntése szempontjából meghatározó tényeket, amelyek az alábbiak:

A Sz. Bt-nek a perrel érintett időszakban alkalmazottja, alvállalkozója nem volt, és a szigorú számadású nyomtatványt, amelyből a számla kibocsátásra került, nem e cég vásárolta meg. A számlakibocsátó képviselői is úgy nyilatkoztak, hogy a számlán szereplő tevékenységet nem ők végezték, a számlát nem ők bocsátották ki, és az ellenértéket sem ők vették át. A felperes által hivatkozott B. nem volt tagja, alkalmazottja vagy alvállalkozója a Bt-nek így az általa végzett tevékenység semmiképpen nem tekinthető a Sz. Bt. tevékenységének. A számlán szereplő gazdasági tanácsadással kapcsolatosan tehát nem állapítható meg, hogy ténylegesen milyen tevékenységről volt szó és azt ki végezte el.

Tekintettel arra, hogy ezek ellenkezőjét a felperes nem bizonyította, a megyei bíróság okszerűen jutott arra a következtetésre, hogy nem hiteles a számla szerinti gazdasági esemény, az nem a felperes és a számlakibocsátó között jött létre.

A felperesi érvelésre tekintettel a Legfelsőbb Bíróság rámutat arra, hogy nincs jelentősége annak, hogy az autókereskedő cégeknél az un. "Turul" rendszer fellelhető-e vagy sem, mivel ennek megléte sem tudná igazolni, hogy ez a Sz. Bt. által valósult volna meg.

Iratszerűen állapította meg a megyei bíróság azt is, hogy a P.Bt. tevékenységi körébe nem tartozott bele a számlákon szereplő gazdasági esemény, és nem is rendelkezett az ehhez szükséges személyi- és tárgyi feltételekkel, e körben valós gazdasági eseményt alátámasztó dokumentumok, iratok, bizonylatok egyáltalán nem lelhetők fel.

A rendelkezésre álló adatoknak megfelelően rögzítette a megyei bíróság azt is, hogy az A. Kft. nem teljesíthette az általa kiszámlázott szolgáltatásokat, mivel nem voltak munkát elvégezni tudó munkatársai. Nincs olyan számviteli bizonylat, amely a számlákban szereplő gazdasági események valóságban megtörténtét igazolhatná, vagy e körben értékelhető lenne.

A jogszerű tényállásból az alperes és a megyei bíróság okszerűen jutott arra a ténybeli- és jogkövetkeztetésre, hogy a számlák tartalmilag hiteltelenek, ennél fogva nem adhatnak alapot az adólevonási jog gyakorlására. (Sztv.15. § /3/ bekezdése, 83.-84. §-ai, Áfa tv. 32. § /1/ bekezdés a) pontja, 35. § /1/ bekezdése)

A felperes - érvelésével ellentétben - nem járt el kellő körültekintéssel (Áfa tv. 44. § /5/ bekezdése). Amennyiben ugyanis ezt tanúsítja, akkor felismerhette volna a számlák valódi kibocsátóját és azt, hogy a számlák szerinti gazdasági esemény nem számlákon feltüntetett felek között ment végbe, amennyiben egyáltalán megvalósult.

Az iratokból megállapítható, hogy a felperes nem győződött meg arról, hogy a számlakibocsátó társaságok rendelkeznek-e vagy sem a számla szerinti munkák elvégzéséhez szükséges személyi, tárgyi feltételekkel. A felperes még azt sem vizsgálta meg, hogy az, akivel a kapcsolatot tartja, aki a számlát hozza, illetve az ellenértéket készpénzben átveszi, jogosult-e vagy sem, az adott számlakibocsátó képviselőjére.

A felperesnek a jogegységi eljárás lefolytatására irányuló kérelmét a Legfelsőbb Bíróság nem találta indokoltnak, tekintettel arra, hogy az e perbelivel azonos, vagy hasonló ténybeli és jogi megítélésű ügyekben már több iránymutató és közzétett döntést hozott (EBH 2005.1258., EBH.2006.1453., BH.2007.202.)

A perbeli esetben tehát a Pp. 336./A § /2/ bekezdésében foglalt törvényi feltételek nem álltak fenn, a hivatalból indult eljárásban az alperes a tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, és a felperes által hivatkozott egyéb eljárási jogszabálysértések sem

valósultak meg. Az iratok alapján nem állapítható meg az ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges bírósági eljárásban nem orvosolható, közigazgatási határozatok hatályon kívül helyezésére alapot adó eljárási jogszabálysértés (KK 31. számú állásfoglalás).

Az alperes ugyanis nem zárta el a felperest az iratok megismerésének lehetőségétől. Az iratok között fellelhető 2004. augusztus 17-én kelt felperesi képviselő által átvett levél az iratbetekintés lehetőségéről ad tájékoztatást. Az a tény, hogy a sikertelen, előre nem egyeztetett időpontban megkísérelt iratbetekintés után a felperes ezt a jogát későbbiekben már nem gyakorolta, nem róható az alperes terhére.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 78. § /1/ bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés 1990. XCIII. törvény 50. § /1/ bekezdésében, és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § /2/ bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2008. június 12.

Dr. Madarász Gabriella sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Danziger Éva sk. bíró