

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Tatár Klára ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Logoth Zoltán jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Pest Megyei Bíróság 2006. szeptember 8-án kelt 6.K.26.980/2004/23. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 24. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Pest Megyei Bíróság 6.K.26.980/2004/23. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 40.000 (negyvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 761.500 (hétszázhatvanegyezer-ötszáz) 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 2001. III. negyedévre vonatkozóan általános forgalmi adó (továbbiakban áfa) adónemben bevallás utólagos vizsgálatára irányuló kiutalás előtti ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott első fokú határozatban a felperes terhére 12.692.000 Ft áfa adókülönbözetet állapított meg, amit jogosulatlan visszaigénylésnek minősített és kiutalását elutasította, kötelezte a felperest 6.346.000 Ft adóbírság megfizetésére.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 1227805865 számú határozatában - a következő időszakra átvihető követelés összegét 1.945.000 Ft-ra módosította - egyebekben az első fokú határozatot helybenhagyta. Az alperes érdemi döntését az 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 13. § (1) bekezdés 16. pontjában, 32. § (1) bekezdésében, 33. § (1) és (3) bekezdésében, 35. § (1) bekezdése, 44. § (5) bekezdésében, a 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 166. § (2) bekezdésében, 167. § (1) bekezdésében, a 34/1999. (XII. 26.) PM rendelettel módosított

24/1995. (XI. 22.) PM rendeletben (továbbiakban PM r.) foglaltakra alapította. Az alperes a telefonkártyák (39.000 Ft) és a személygépkocsi bérletével, működtetésével kapcsolatban elszámolt költség számlák áfa-tartalmának (67.000 Ft) levonhatóságát elutasította. Az alperes nem fogadta el beszerzést terhelő áfaként az S. Bt. építési munkákról kibocsátott, összesen 8.607.000 Ft áfa-tartalmú számláit formai és tartalmi hiteltelenségére hivatkozva. E körben az alperes rögzítette, hogy az S. Bt. a számlákon feltüntetett munkákat továbbadta a G. Bt.-nek, akinek a bizonylatait az alperes szintén hiteltelennek értékelte. Az alperes elutasította - ugyancsak alaki és tartalmi hiteltelensége miatt - a 2.034.000 Ft előzetesen felszámított áfa levonhatóságát is, amit a felperes az A. Kft. által kibocsátott, de a T. Kft.-vel mint alvállalkozóval elvégeztetett készpénzfizetési számlákra alapított, és ebből következően módosította a következő időszakra átvihető követelés összegét is. Az alperes rögzítette, hogy a felperes nem járt el kellő körültekintéssel, javára szóló kivételes méltánylást érdemlő körülményt nem észlelt.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte eljárási és anyagi jogszabálysértésekre hivatkozással, vitatta az érdemi döntések jogalapját. A felperes azzal érvelt, hogy a határozatok ellentétesek a közösségi joggal és az Európai Bíróság ítéleteiben szereplő jogi állásponttal. Az adóhatóság a határidőket nem tartotta be, irat-betekintési jogot nem biztosított, tényállás tisztázási, bizonyítási kötelezettségének nem tett eleget. Adólevonási jogát jogszerűen gyakorolta, törvénysértést nem követett el, más adózók által elkövetett szabálysértések terhére nem értékelhetőek.

A megyei bíróság jogerős ítéletében a felperes keresetét elutasította. A megyei bíróságnak az volt a jogi álláspontja, hogy az alperes határozata érdemben helytálló döntést tartalmaz. A határidő túllépése nem adhat alapot az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezésére. A közösségi jog szabályai a jogvita eldöntésére nem alkalmazhatóak mivel az adóhatósági határozatok 2001. III. negyedévére vonatkozó döntést tartalmaznak. A felperes a peres eljárás során nem tudta bizonyítani a keresettel támadott határozatok jogszabálysértő voltát, az alperes az Áfa tv. és a 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) előírásainak megfelelően hozta meg döntését.

A telefonkártyákhoz, valamint a személygépkocsi használatához kapcsolódó számlák áfa tartalmának levonása nem felelt meg az Áfa tv. 33. § (1)-(3) bekezdéseiben foglaltaknak. Az eljárás során a felperes nem igazolta, hogy a telefonkártyák használatára kizárólag a tevékenységi körébe tartozóan került volna sor, a cégautó utáni adófizetéssel pedig maga a felperes ismerte el a magánhasználat tényét.

Az alperes helytállóan nem fogadta el a beszerzést terhelő áfában az S. Bt. és az A. Kft. által kibocsátott számlákat, mivel alakilag és tartalmilag nem hiteles dokumentumok, így ezekre adólevonási jog nem alapítható. A vizsgált számlák tekintetében a felperes nem járt el kellő körültekintéssel.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. A felperes azzal érvelt, hogy a határozatok nem felelnek meg az Art. 1. § (3) bekezdésében, 6. § (2) bekezdésében, 7. §-ában, 51. § (7) bekezdésében, 79. § (5) bekezdésében, az 1957. évi IV. törvény (továbbiakban Áe.) 2. §-ában, 43. § (1) bekezdés c) pontjában, 66. § (3) bekezdésében, az Áfa tv. 13. § (1) bekezdés 16. l./ és 18. g./ pontjaiban, 32. § (1) bekezdésében, 35. § (1) bekezdésében, 40. § (6) bekezdésében, 44. § (5) bekezdésében, az 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban SZJA tv.) 69. § (1) bekezdésében, az 1996. évi LXXI. törvény (továbbiakban Tao. tv.) 3. sz. melléklet B/3. pontjában, a Pp. 221. §-ában, a C-330/87. és C-269/00. számú ítéletekben, és a Legfelsőbb Bíróság által EBH 2002/1. 704. számon közzétett elvi határozatban (továbbiakban elvi határozat) foglaltaknak.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A rendkívüli jogorvoslati eljárásban bizonyítás felvételére nem kerülhet sor, és nincs helye a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek. A Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján dönt. A tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az iratellenes, téves, a logika szabályaival nyilvánvalóan ellentétes tényeket vagy ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, ez ugyanis nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul (Pp. 270. §, 275. § (1) bekezdése, BH. 1994.639., BH. 1998.401., BH. 2002.29.).

A jogerős ítéleti tényállás kapcsán a Legfelsőbb Bíróság jogszabálysértést nem állapított meg, mivel az iratszerű és téves ténybeli következtetéseket sem rögzít, a tanúvallomásoknak vagy a képviselők nyilatkozatainak felperes által kért módon történő újraértékelésére pedig a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhet sor. A számlák hitelességét vagy hiteltelenségét a rájuk vonatkozó adójogi szabályok szerint kell megítélni, ezért a bizonylatok hiányosságainak pótlására fényképfelvétel vagy

tanúbizonyítás nem alkalmas. A jogerős ítélet megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében és a Pp. 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak.

Az ellenőrzési határidő túllépése - mivel nem tekinthető ügy érdemi eldöntésére is kiható, lényeges és bírósági eljárásban nem orvosolható jogszabálysértésnek - nem adhat alapot az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezésére.

Méltányosság gyakorlására az alperes csak a törvényben meghatározott esetekben és a jogszabály által előírtaknak megfelelően jogosult (Art. 1. § (6) bekezdése). Ha és amennyiben az adózó az adólevonási jogát alakilag és tartalmilag is nyilvánvalóan (tehát felismerhetően) hiteltelen számlákra alapítja a kellő körültekintés és a kivételes méltánylást érdemlő körülmény megállapításának nincs helye (Art. 171. § (1) bekezdése, Áfa. tv. 44. § (5) bekezdése). A perbeli esetben ezért az adóbírság kiszabására jogszerűen került sor, késedelmi pótlék pedig nem is került előírásra.

Az adóhatósági határozatokkal, fizetési kötelezettséggel érintett időszak 2001. III. negyedéve, azaz Magyarországnak az Európai Unióhoz történő csatlakozását megelőző időszak. Ezért a felperesi kereset és felülvizsgálati kérelem alaposságát nem teremtheti meg a C-342/87. és a C-330/7. számú ítéletekben kifejtett jogi álláspontra, és a közösségi jogra való hivatkozás.

Az elvi határozat szerint az adóhatóság adófizetési kötelezettséget megállapító korábbi határozatát visszavonó határozata ügy érdemében hozott határozatnak minősül. Az elvi határozattal az e perbeli ítélet nem ellentétes, mivel jelen ügyben az alperes az első fokú határozatot megsemmisítette ugyan, de egyben új eljárást is elrendelt, és ennek eredményeként hozta meg - fellebbezés alapján eljárva - az e perben keresettel támadott határozatokat. A bíróságnak továbbá mindig a másodfokú jogerős, keresettel támadott alperesi határozat jogszerűségéről kell döntenie, így nincs ügydöntő jelentősége az ezt megelőző, eljárás megismétlését elrendelő közbenső határozatnak (Art. 143. § (1) bekezdése).

Az Áfa tv. tartalmaz előírásokat az adó levonásra vonatkozóan, ezért a felperesnek - a telefonkártyákat és a bérelt gépjármű költségeit érintő - más adójogszabályokkal (Tao. tv.-vel, SZJA tv.-vel) kapcsolatos érvelése a jogvita eldöntése szempontjából irreleváns. A költségelszámolás, természetbeni juttatás és az áfa levonhatósága nem azonos jogintézmények. Az alperes érdemi döntése és a jogerős ítélet e körben teljes körűen megfelel az Áfa tv. 33. § (1) bekezdés a./ pontjában foglaltaknak. Eszerint ugyanis nem vonható le az előzetesen felszámított adó, ha az adóalany a terméket és a szolgáltatást egészben vagy részben nem adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenységéhez használja fel,

hasznosítja. A felperesnek tehát nem azt kellett bizonyítania, hogy nem került sor magánhasználatra, hanem azt, hogy a használat kizárólag az adóalanyiságot eredményező tevékenységéhez kapcsolódott, de ennek a telefonkártyák esetében nem tett eleget, és a cégautó adó fizetésével pedig maga ismerte el a magáncélú használatot.

Az S. Bt. és az A. Kft. számlái kapcsán - az iratokból megállapíthatóan - nem csupán formai hibák állapíthatóak meg, hanem tartalmi hiányosság is. A gazdasági esemény ugyanis a számlák szerinti módon és a számlák szerinti felek között - az alperes és az első fokú bíróság ítéletében kellően és iratszerűen részletezett okoknál fogva - nem mehetett végbe, így a bizonylatok nem valós gazdasági eseményekről kerültek kiállításra.

A keresettel támadott határozatát az alperes- a felperes érvelésével ellentétben - nem a vállalkozók és alvállalkozók köteleességszegéseire, és a felperes „objektív felelősségére”, hanem az Áfa tv. és Sztv. határozatában megjelölt rendelkezéseire alapította, amelyek szerint csak alakilag és tartalmilag egyaránt hiteles számla alapján van lehetőség áfa visszaigénylésre. A felperes által is hivatkozott tényállás teljes körű felderítésébe tartozik az az alperesi bizonyítás, mely szerint az alvállalkozók a szolgáltatás teljesítésére személyi és technikai kapacitással nem rendelkeztek, és hogy az alvállalkozói számlák teljes egészében lefedték a vállalkozók felperes felé történő „teljesítéseit”, amely konstrukcióból következik, hogy a kifogásolt számlák tartalmilag hiteltelenek. A felperesnek egyébként tudomása volt az alvállalkozókról és tudomása kellett, hogy legyen arról is, hogy a számlák tartalma nem esik egybe az egyéb dokumentumok, bizonyítékok tartalmával (párhuzamosan vezetett építési naplók, szerződések és számlák eltérései, ugyanazon szolgáltatásra megkötött két vállalkozói szerződés, átadáshoz és átvételhez kötött, de e nélkül kibocsátott bizonylatok...).

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem jogszabálysértő, ezért azt - a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján - hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

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

Budapest, 2007. évi november hó 29. napján

*Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk.
előadó bíró, Dr. Danziger Éva sk. bíró*