

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Szabó István ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Tóth Éva jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály Közép-Magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság által 2009. április 10. napján hozott 26.K.34.833/2008/6. számú ítélet ellen a felperes által 7. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 26.K.34.833/2008/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 30.000 (harmincezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 738.400 (hétszázharmincnyolcezer-négyszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes fő tevékenysége nyomozási és biztonsági tevékenység, működését 2005. áprilisában kezdte meg. Ezt követően vállalkozási szerződést kötött három gazdasági társasággal őrzés- védelmi feladatok ellátására. E szerződésekben kötelezettséget vállalt arra, hogy a munkát a jogszabályi és hatósági előírásoknak megfelelően első osztályú minőségben látja el.

A felperes 2005. május 30-án alvállalkozási szerződést kötött a C.Bt-vel (továbbiakban Bt.) 2005. június 1-től 2006. február 1-ig terjedő időszakra annak érdekében, hogy a megrendelőivel kötött vállalkozási szerződésekben foglaltakat teljesítse. A Bt. a vele kötött megállapodásban ugyancsak vállalta, hogy a felperes részére az őrző- védő szolgálatot jogszabályi és hatósági előírásoknak megfelelően végzi első osztályú minőségben.

A felperes a Bt. által kibocsátott számlák általános forgalmi adó (továbbiakban áfa) tartalmát, a 12.306.729 Ft-ot bevallásaiban levonásba helyezte.

Az adóhatóság a felperesnél 2005. április - december időszakra, valamint 2006. évre áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban az adóhatóság a felperes terhére 12.307.000 Ft áfa adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, és kötelezte az adóhiány, adókülönbözet és késedelmi pótlék megfizetésére.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 1941395549 számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az alperes érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: Áfa.tv.) 32.§ (1) bekezdés a) pontjára, 35.§ (1) bekezdésére, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 15.§ (3) bekezdésére, 166.§ (2) bekezdésére, az Áfa.tv. 44.§ (5) bekezdésére alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy a Bt. által kibocsátott számlák az abban szereplő felekre nézve valótlán adatokat tartalmaznak, ezért hiteltelenek, ezekre a számlákra adólevonási jog nem alapítható. A felperes az adóköteles tényállás során nem a szokásos gondossággal járt el, nem tanúsította a tőle elvárható körültekintést sem. Utalt arra is, hogy a Bt. 2005. július 9-től nem rendelkezett a tevékenység végzéséhez szükséges érvényes rendőrhatalósági engedéllyel, ezért a szolgáltatásról nem is bocsáthatott volna ki számlát.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Azzal érvelt, hogy az alperes nem tett eleget az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 97.§ (4) és (6) bekezdései szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének. Hivatkozott arra, hogy a Bt. által kibocsátott számlák tartalmilag hitelesek, a Bt. engedély hiányában is Áfa.tv. hatálya alá tartozó tevékenységet végzett, adóalanynak minősült, ezért köteles volt az általa elvégzett tevékenység alapján számla kibocsátására. Kifejtette, hogy az adóköteles tényállás kapcsán kellő körültekintést tanúsított. Az alperes határozatának indokolásában rögzítettek nem bizonyítják a számlák fiktív voltát. Nem róható a terhére, hogy nem ellenőrizte minden egyes számla befogadása előtt az engedély meglétét, amelynek visszavonására nem volt ráhatása, erről nem tudott, illetve tudomással nem is rendelkezhetett.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes eleget tett a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, határozata megalapozott és jogszerű döntést tartalmaz. Az alperes a rendelkezésére álló adatok alapján helytálló ténybeli és jogkövetkeztetéssel állapította meg, hogy a Bt. nem végezhetett el a munkát a számlákban foglaltak szerint. A felperes nem terjesztett elő olyan hitelt érdemlő bizonyítást, amelyet a javára lehetett, vagy kellett volna értékelni. A felperes

nem tudta megnevezni, hogy kik voltak azok, akik személy szerint elvégezték az egyes feladatokat a megrendelők felé, és a megrendelők sem tudtak e körben konkrét adatokat szolgáltatni. Ezért, és az írásbeli dokumentumok hiányára figyelemmel az alperes jogszerűen járt el akkor, amikor mellőzte az alvállalkozó volt munkavállalóinak meghallgatását. (Szóbeli nyilatkozatokkal egyébként sem pótolható a számlák tartalmi hitelessége, és a társaság könyvelője sem tudott a Bt. képviselőjének fellelhetőségéről vagy iratanyagáról információkat szolgáltatni.) Az alperes a felperes előadásával szemben helytállóan mutatott rá az őrnapló hiányára is. A felperes nem szolgáltatott adatokat arra nézve, hogy mi alapján győződött meg az alvállalkozó tényleges teljesítéséről, és nem nyújtott be olyan dokumentumokat sem, amelyek alapján kívülállók számára is nyomon követhető lett volna a gazdasági esemény folyamata, az abban részt vevők személye. A számlák tartalmi hiteltelenségét megalapozó körülmények mellett az alperes helytálló adójogi konzekvenciát vont le a Bt. hatósági engedélyének hiánya miatt is, és helyesen állapította meg, hogy a felperes az adóköteles tényállás kapcsán elmulasztotta a kellően körültekintő eljárást.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát, vagy az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra és új határozat hozatalára. Azzal érvelt, hogy az elsőfokú bíróság tévesen értelmezte és alkalmazta az Art. 97.§ (4) és (6) bekezdését, megsértette a Pp. 3.§ (3) bekezdésében foglaltakat azzal, hogy elfogadta az alperes által hibásan és hiányosan megállapított tényállást és nem bizonyított tényeket értékelte a terhére, míg a javára szolgáló körülményeket figyelmen kívül hagyta. Kifejtette, hogy a számlák tartalmi hitelességét bizonyítják a vállalkozási szerződések, a teljesítési igazolások és a számlák kiegyenlítése. Az alperes nem tárt fel olyan bizonyítékot, amely azt támasztaná alá, hogy nem a Bt. végezte el a számlák szerinti tevékenységet. Hivatkozott az Áfa.tv. 44.§ (5) bekezdésének téves alkalmazására is. Előadta, hogy az őrnapló az adóhatóság rendelkezésére állt, és a helyszínen az alvállalkozó vezette azt a dokumentumot, ami az elszámolás alapját képezte. Hangsúlyozta, hogy nem létezik olyan nyilvántartás, amelyből napra kész információt szerezhetett volna a Bt.-ről. A szerződés megkötésekor ellenőrizte az engedély meglétét, ennek visszavonásáról a Bt. nem értesítette, erre nézve a megrendelőktől sem érkezett információ. A Bt. elvégezte a munkát, és a folyamatos üzleti kapcsolat esetén, nagyobb mennyiségű számla kiállításakor a körülményekre tekintettel nem várható el, hogy minden egyes számla befogadása előtt ellenőrizze az engedély érvényességét. A Bt. által elkövetett jogszabálysértés nem róható a terhére, emiatt az őt megillető adólevonási jog nem tagadható meg.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárás során nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján dönt. (Pp. 275.§. BH. 2002. 29.)

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, avagy okszerűtlen, a logika szabályaival ellentétes tényeket illetve ténybeli következtéseket 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, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárás során nincs lehetőség.

A Legfelsőbb Bíróság az iratok alapján a következőket állapította meg:

A megrendelők szerint a felperes végezte el a vállalkozási szerződések szerinti munkákat, alvállalkozó igénybevételeéről a megrendelőknek nem volt tudomása.

A felperes szerint azonban a munkákat nem ő, hanem alvállalkozója, a Bt. végeztette el az alkalmazottaival, úgy, hogy nem készült jelenléti ív, teljesítés igazolás igen, és a számlákat készpénzben egyenlítették ki. A felperes azonban nem tudott konkrét adatokat, illetve dokumentumokat szolgáltatni a munkákat ténylegesen elvégző személyekre nézve, annak ellenére, hogy tulajdonosa és képviselője a vizsgált időszakban a Bt. alkalmazásában állt, ahol munkaszerződése szerint vagyoni tevékenységet végzett, és „tevékenységi felelős” volt. Az állított „folyamatos üzleti kapcsolat” ellenére a felperes tulajdonosa és képviselője még a Bt.-nek illetve a képviseletére jogosult személynek az elérhetőségére sem tudott nyilatkozni.

Az adóhatóság megkeresést küldött a román adóhatóságnak annak érdekében, hogy megállapítsa a Bt. beltagjának és kültagjának személyazonosságát, és az ügylet körülményeit, de ez nem vezetett eredményre, mert a külföldi adóhatóság a rendelkezésre álló adatok alapján a két személyt nem tudta beazonosítani. A Bt. illetve kézbesítési megbízottja az ellenőrzés során nem volt fellelhető, és a könyvelő sem tudott nyilatkozni a Bt. elérhetőségéről, ezért a Bt.-nél kapcsolódó vizsgálatot nem lehetett lefolytatni. A Bt. mindvégig elérhetetlen maradt az adóhatóság számára annak ellenére,

hogy még 2007. évben is nyújtott be adóbevallást, és könyvelője azonos volt a felperesével.

A Bt. engedélyét a rendőrhatalóság 2005. július 7-én visszavonta, tehát nem rendelkezett a vitatott számlákon feltüntetett tevékenység jogszerű folytatásához engedéllyel.

Az őrnapló illetve őrnapló vezetésére vonatkozó adatok - a felperes érvelésével ellentétben - az iratokban nem lelhetők fel, egyébként a felperes maga is úgy nyilatkozott, hogy ez technikailag egyébként sem alkalmas a munkavállalók nyilvántartására, jelenléti ív pedig nem készült.

Mivel a munkát elvégző személyek személyazonossága az előzőekben részletezettek miatt nem állapítható meg, erre nézve a felperes nem szolgáltatott konkrét ellenőrizhető adatokat, és ilyeneket a Bt.-től sem lehetett beszerezni a felperes alaptalanul hivatkozott a felülvizsgálati kérelmében arra, hogy az adóhatóságnak a tényállás tisztázása érdekében meg kellett volna hallgatnia az egyébként is fellelhetetlen Bt. alkalmazottait. Az alperes a rendelkezésre álló iratokból megállapíthatóan eleget tett a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének a megrendelői, a felperesi és a számlakibocsátói oldalon is foganatosított minden olyan eljárási cselekményt, ami ennek érdekében szükséges és lehetséges volt.

Az alperes és az első fokú bíróság is az eljárási szabályoknak megfelelően végezte el a bizonyítékok értékelését, amely okszerű, és nem ellentétes a logika szabályival sem. A felperes iratanyaga, ügyvezetőjének nyilatkozata, a felperes megrendelői, és a számlakibocsátó tekintetében foganatosított eljárási cselekmények alapján ugyanis nem állapítható meg, hogy a ténylegesen is az a Bt. nyújtotta volna a számlák szerinti szolgáltatást, amely egyébként - hatósági engedélyének visszavonása folytán - nem is végezhetett volna őrzés-védés tevékenységet.

A számlák tartalmi hiteltelenségét tehát az alperes és az első fokú bíróság is az Áfa tv. 32.§ (1) bekezdés a./ pontjára, és 35.§ (1) bekezdés a./ pontjára, Sztv. 15.§-ára alapítottan jogszerűen állapította meg. A felperes - a Pp. 164.§ (1) bekezdésének megfelelően - a perben sem tudta alátámasztani a számlák hitelességét, e körben bizonyítási indítványt nem is terjesztett elő, nem csatolt be olyan dokumentumokat, külső vagy belső számviteli bizonylatot, amelyek a számlák valós tartalmát, tehát azt igazolhatta volna, hogy a számlák szerinti munkákat a megrendelők felé ténylegesen a Bt. végezte volna el.

A felperes esetében az Áfa tv. 44.(5) bekezdésében meghatározott törvényi feltételek sem állnak fenn. A Legfelsőbb Bíróság teljes körűen osztja az e körben kifejtett alperesi és jogerős ítéleti

álláspontot, és a felperesi érvelésre figyelemmel csupán a következőkre kíván rámutatni:

A számlák szerinti - egyébként felperes tevékenységi körébe is tartozó - speciális szolgáltatás a felperes által is tudottan csak hatósági engedéllyel gyakorolható, és a felperes a megrendelőivel kötött szerződésben maga vállalta, hogy a munkát a jogszabályi és hatósági előírásoknak megfelelően első osztályú minőségben maga látja el. Ennek ellenére a munkát nem ő végezte el, és nemcsak a jogszabályi és hatósági előírásoknak való megfeleléséről nem győződött meg, hanem még a munkát ténylegesen elvégzők személyére nézve sem tudott konkrét adatokat szolgáltatni. A felperes nem tudott megnevezni egyetlenegy olyan adatot, tényt illetve körülményt sem, amivel alátámaszthatta volna azt, hogy az adóköteles tényállás kapcsán a tőle elvárható körültekintéssel járt el, mivel nem tudott megjelölni egyetlenegy e körbe tartozó általa tanúsított cselekvő magatartást sem.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben érdemben jogszerű döntést tartalmaz, és nem állapítható meg az ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási jogszabálysértés sem. A tartalmát tekintve bizonyítékok felülmérlegelésére irányuló felülvizsgálati kérelem nem fogadható el, mert a jogerős ítélet megfelel a Pp. 206.§ (1) bekezdésében és 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak, ezért 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 az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM. sz. rendelet 13.-§ (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest. 2010. május hó 6. napján

**Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró,
Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró**