

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a Cseri Ügyvédi Iroda, ügyintéző: dr. Cseri András ügyvéd által képviselt felperesnek a Dr. Dweik Ádám jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Dél-alföldi Regionális Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Bács-Kiskun Megyei Bíróság által 2010. február 23. napján hozott 5.K.21.799/2008/14. számú ítélet ellen a felperes által 21. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Bács-Kiskun Megyei Bíróság 5.K.21.799/2008/14. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 100.000 (egyszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 816.200 (nyolcszáztizenhatezer-kettőszáz) forint felülvizsgálati perköltséget.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2006. évben építőipari szolgáltatásokról kiállított számlákat fogadott be a ... Kft-től, amelyek általános forgalmi adó tartalmát, (továbbiakban: áfa) tárgydíjszaki bevallásában levonható adóként szerepeltette.

A ... Kft a ... Kft. számláin szereplő gazdasági tevékenységeket számlázta tovább a felperesnek. A felperes által ... Kft-től befogadott 29 db számla egy-egy a ... Kft. által a ... Kft. felé kiállított számlán feltüntetett szolgáltatást számlázott tovább. A felperes a ... Kft-től befogadott számlákon szereplő szolgáltatásokat több vállalkozás felé számlázta tovább, legnagyobb értékben aZrt., illetve az Kft. fogadott be végfelhasználóként számlákat a felperestől.

Az adóhatóság a felperesnél 2006. március - október hónapokra bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú kiegészített határozatban az adóhatóság a felperes terhére összesen 13.610.000 Ft adókülönbözetet írt elő, amiből 13.478.000 Ft-ot minősített

adóhiánynak, 6.739.000 Ft adóbírságot szabott ki és 2.403.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. Megállapította azt is, hogy a felperes a következő időszakra átvihető követelése 2006. év júliusában 298.000 Ft-tal, augusztusában 255.000 Ft-tal, szeptember hónapban pedig 135.000 Ft-tal kevesebb a bevallásban feltüntetetttnél.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes az elsőfokú határozatot részben, és akként változtatta meg, hogy a felperes terhére 6.000 Ft törlésével 13.604.000 Ft adókülönbözetet írt elő, a késedelmi pótlék összegét 2.397.000 Ft-ra leszállította, egyebekben az elsőfokú határozatot hatályában fenntartotta.

Az alperes érdemi döntését a többször módosított általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: Áfa.tv.) 32.§ (1) bekezdés a) pontjára, 35.§ (1) bekezdésére, 43.§ (5) bekezdésére, 44.§ (5) bekezdésére, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv.) 15.§ (3) bekezdésére, 165.§ (2) bekezdésére, 166.§ (2) bekezdésére alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy a felperes által a Kft.-től befogadott számlák tartalmilag hiteltelen bizonylatok, fiktívek, ezért nem szolgálhatnak adólevonás alapjául. A számlákon feltüntetett gazdasági események elvégzésére a számlakibocsátó nem rendelkezett személyi és tárgyi feltételekkel, a számlakibocsátó illetve alvállalkozója a munkálatokat bizonyítottnak nem végezhetette el, ezek nem a számlákban feltüntetett felek között jöttek létre, nem lehetett pontosan megállapítani a munkát ténylegesen elvégző személyek kilétét sem. A felperes felé kibocsátott számlák nem tartalmazznak olyan összeget, amelyek a ... Kft. nevében kibocsátott számlák szerinti összegen felüli összegre, vagy a Kft. saját dolgozói által elvégzett értékre utalnának. A szolgáltatások elvégzéséhez szükséges feltételekkel bizonyítottnak csak a felperes rendelkezett, és csak az ő alkalmazottai végeztek munkát az építési területen. A felperes nem adta indokát annak sem, hogy miért fogadott be olyan számlákat, melyeken ténylegesen csak közvetített szolgáltatás volt leszámlázva, anélkül, hogy erre a számlán a számlakibocsátó utalt volna. A felperes esetében a kellően körültekintő eljárás sem állapítható meg figyelemmel a számlák fiktív voltára, továbbá arra, hogy felperesnek már a szerződéskötéskor, de legkésőbb annak teljesítése során fel kellett volna ismernie, hogy a tényleges gazdasági tevékenységet, a szerződésszerű teljesítést nem a Kft. nyújtja.

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)-(6) bekezdéseiben foglaltaknak. Kifejtette, hogy nem követett el jogszabálysértést, az alperes jogsértően alkalmazta vele szemben az un. „láncvizsgálatos” módszert, mert adólevonási jogát nem befolyásolhatják más adózók által elkövetett

jogszabálysértések. A bevallásai szerinti számlák hitelesek voltak, kellő körültekintéssel járt el, mert olyan vállalkozókkal szerződött, aki adójogi és cégjogi adóalanyisága nem kérdéses, és adóbevallási, adófizetési kötelezettségeiknek eleget tettek. Az alperes érdemi döntése nem felel meg az Áfa.tv. 32.§ (1) bekezdés a) pontjában, 35.§ (1) bekezdésében, 44.§ (5) bekezdésében foglaltaknak, és ellentétes az Európai Bíróság Kittel és Optigen ügyben hozott ítéletében kifejtettekkel is.

A megyei bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

Az alperes eleget tett a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének. A felperes a bírósági eljárás során sem bizonyított olyan javára szóló tény vagy körülményt, amit az alperes érdemi döntésének meghozatala során figyelmen kívül hagyott volna. A keresettel támadott határozat megalapozott és jogszerű döntést tartalmaz. Az európai bírósági ítéletek nem a jelen üggyel azonos tényállású ügyben tartalmazzak döntést. A perbeli esetben ugyanis az adólevonási jog akadálya a felperes által felhasznált számlák alperesi határozatban megalapított tartalmi hiteltelensége, vagyis az, hogy a gazdasági események nem a számlában szereplő felek között jöttek létre, ezért a felperes esetében az Áfa.tv. 44.§ (5) bekezdése nem alkalmazható.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, „jogszabályoknak megfelelő új határozat meghozatalát”. Azzal érvelt, hogy a gazdasági események a számla szerinti felek között valósultak meg, és kellő körültekintéssel járt el. Az alperes és a megyei bíróság tévesen értékelte a ... Kft és a ... Kft. közötti jogügyleteket. Adólevonási jogát jogszerűen gyakorolta, a határozatok nem felelnek meg az Art. 1.§ (3) bekezdésében, az Áfa.tv. 32.§ (1) bekezdés a) pontjában, 44.§ (5) bekezdésében, a 77/388. EKG. 6. Irányelv 17. Cikkében foglaltaknak, és ellentétesek az Optigen ügyben hozott ítéletben kifejtett jogi állásponttal. Okiratokat csatolt annak igazolására, hogy az adóhatóság nem jó címen kereste a számlakibocsátó társaságot, ezért tévesen rögzítette annak elérhetetlenségét.

A alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján dönt. (Pp. 275.§ (1) bekezdése, BH.2002.29.) A felülvizsgálati eljárásban – annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt – nem lehet hivatkozni

olyan tényre, körülményre, bizonyítékra, jogcímre, ami az alapeljárás során nem merült fel. A Legfelsőbb Bíróság ezért nem vonhatta értékelési körébe a felperes által felülvizsgálati kérelem mellékleteként becsatolt alapeljáráshoz képest új okirati bizonyítékokat.

Az ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes vagy okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó, nyilvánvalóan téves 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, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs lehetőség.

A perbeli jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseket az Áfa.tv. 32.§ (1) bekezdésének a) pontja, 35.§ (1) bekezdése, az Sztv. 15.§ (3) bekezdése, 165.§ (2) bekezdése, 166.§ (2) bekezdése tartalmazza. E törvényhelyek értelmében az adólevonási jog gyakorlásának törvényi feltétele a tartalmilag hiteles számla. A formailag megfelelő de tartalmilag hiteltelen ún. fiktív számla nem szolgálhat adólevonási jog alapjául.

Az adólevonási jogot nem valaki által elvégzett valamilyen, vagy bármilyen gazdasági esemény teszi lehetővé. A számla tartalmilag akkor tekinthető hitelesnek, ha az azon feltüntetett gazdasági esemény a valóságban is a számla szerinti felek között és a számla szerinti módon ment végbe. Tartalmi hiteltelenség esetén pedig - a felperes érvelésével ellentétben - a számla kijavításra nem kerülhet sor.

A megyei bíróság ítéletében megállapított tényállás iratszerű, hiánytalan, nem tartalmaz okszerűtlen, életszerűtlen, avagy a logikai szabályainak ellentmondó tényeket, illetve ténybeli következtetéseket. Az iratok tartalmának megfelelően rögzítette a megyei bíróság, hogy a felperes a közigazgatási és a peres eljárás során sem ajánlott fel olyan bizonyítékot, amelyek alkalmas lett volna az alperesi határozatban iratszerűen rögzített személyi és tárgyi feltételek hiányára vonatkozó ... Kft és ... Kft-t érintő megállapítások megdöntésére. A felperes által kifogásolt Kft. fellelhetetlensége kapcsán tett- adóhatósági megállapítás pedig nem feltételezésen, hanem közokiratokon alapult, mégpedig a helyszíni ellenőrzési jegyzőkönyvön és az önkormányzati adatszolgáltatáson.

Az alperes és a megyei bíróság is iratszerűen rögzítette a kapcsolódó vizsgálat eredményére figyelemmel, amely ellen a felperes ellenbizonyítást nem ajánlott fel, hogy a ... Kft. illetve képviselője a székhelyén nem volt fellelhető, ott soha nem végzett gazdasági tevékenységet, a bevándorlási és állampolgársági hivatal

tájékoztatása szerint pedig e Kft. képviselője és tulajdonostársa nem is rendelkezett Magyarországon érvényes tartózkodási engedéllyel, illetve bejelentett tartózkodási hellyel. E társaság 2006. évre csak áfa-bevallásokat nyújtott be, járulékokról, társasági adóról bevallást nem adott be, adatszolgáltatási kötelezettségeinek nem tett eleget, alkalmazottakról bejelentést nem tett, személyi, tárgyi feltételek hiányában gazdasági tevékenységet ténylegesen nem végzett és nem is végezhetett, tehát a ... Kft. felé valótlan tartalmú számlákat bocsátott ki. A ... Kft. pedig ugyanezekkel az adatokkal számlázta tovább a munkát a felperesnek.

Iratszerű az a bírói megállapítás is, mely szerint nem áll rendelkezésre semmilyen olyan hitelt érdemlő adat, dokumentum, amely alkalmas lenne annak alátámasztására, hogy a számlák szerinti szolgáltatásokat ténylegesen a ... Kft. alvállalkozója, vagy maga a ... Kft. végezte volna el. A felperes felülvizsgálati kérelmében kifejtett érvelésére figyelemmel az iratok alapján rögzíti a Legfelsőbb Bíróság, hogy a ... Kft. egyetlen alkalmazottját sem lehetett beazonosítani, és e társaság képviselője az adóhatóság felhívására sem jelölte meg munkavállalóinak azonosítható adatait és elérhetőségét. A ... Kft.-nél lefolytatott kapcsolódó vizsgálat adatai alapján egyértelműen az állapítható meg, hogy e gazdasági társaság sem rendelkezett a kiszámlázott szolgáltatások elvégzéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel.

A felperes által befogadott számlákon feltüntetett szolgáltatások kapcsán kizárólag az rögzíthető, hogy a munkálatokban a felperes illetve alkalmazottai vettek részt, a felperes képviselője által tett nyilatkozatban felsorolt munkavállalók szerepelnek a nyilvántartásokban. A felperes alkalmazottain kívül esetlegesen munkát végző más személyek kiléte, illetve az, hogy ők kinek az alkalmazásában álltak, nem állapítható meg, mivel építési napló, illetve jelenléti ív vezetésére nem került sor. A felperes a keresetében, az elsőfokú bírósági eljárás során és a felülvizsgálati kérelmében sem tudott megnevezni olyan bizonyítékot, amely alkalmas lett volna annak igazolására, hogy a szolgáltatásokat a ... Kft. illetve annak alvállalkozója végezte volna el, és a gazdasági események a perben vitatott számlák szerinti felek között, a számlában részletezett módon jöttek volna létre. Az alperes és a megyei bíróság a bizonyítékok okszerű értékelésével helytállóan állapította meg, hogy a perben vitatott számlák az abban résztvevő felekre vonatkozóan valótlan, fiktív adatokat tartalmaznak, ennél fogva ezek a bizonylatok nem szolgálhatnak adólevonási jog alapjául. A felperes a felülvizsgálati kérelmében is csupán állította, de nem bizonyította, hogy a számlakibocsátó be nem jelentett alkalmazottakkal foglalkoztatott volna, azt pedig már maga sem vitatta, hogy a számlakibocsátó alvállalkozója, a ... Kft. nem

rendelkezett a munkavégzéshez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel. Önmagában az a tény, hogy a perben vitatott számlák szerinti munkákat más adóalany, vagy annak alkalmazottai, vagy a felperes, illetve felperes alkalmazottai elvégezték nem változtat azon a tényen, hogy a felperes és a számlakibocsátó ... Kft. között a valóságban számlák szerinti gazdasági események nem mentek, és nem is mehettek végbe. Mivel a valós gazdasági esemény nem azonos a számlában feltüntetetttel, a számla befogadói oldalon a számla fiktív voltának megállapítására megalapozottan került sor, és az erre alapot adó körülményekből következően a kellő körültekintés megállapíthatósága fogalmilag kizárt.

Rámutat egyben a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy a felperes nem jelölt meg olyan adatokat, tényeket, körülményeket, amelyek alapot adhatnának a kellően körültekintő eljárás megállapítására. Nem bocsátott ugyanis rendelkezésre hitelt érdemlő bizonyítékot a jogerős ítélet meghozataláig abban a körben, hogy a számlákon szereplő gazdasági eseményeket kik végezték el, mint ahogyan nem bizonyította a rendelkezésre álló alperesi bizonyítékokkal szemben azt sem, hogy felé ténylegesen a ... Kft. teljesített volna.

A felperes alaptalanul hivatkozott az Optigen ügyben kifejtett jogi álláspont alkalmazhatóságára. Jelen ügyben ugyanis a felperes és a vele közvetlen kapcsolatban álló számlakibocsátó közötti ügyletek minősülnek valótlannak, tartalmilag hiteltelennek és fiktívnek, tehát szó sincs arról, hogy a felperestől teljesen függetlenül követtek volna el más adóalanyok adókiátszást, vagy a láncolatban felperestől távolabb álló valamely más adózó magatartása kapcsán állapított volna meg a felperes terhére az adóhatóság jogsértést olyan körben, amelyre a felperesnek nem volt, vagy nem lehetett ráhatása illetve tudomása.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben megfelel a Pp. 206.§ (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak, nem sért semmilyen eljárási jogszabályt, és az Áfa.tv. 32.§ (1) bekezdés a) pontjában, 35.§ (1) bekezdésében, 44.§ (5) bekezdésében, Sztv. 15.§ (3) bekezdésében, 165-166.§-aiban foglalt anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek megfelelő döntést tartalmaz, ezért azt 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 döntés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2010. december 16.

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