

**Fővárosi Bíróság**  
**25.K.30013/2009/25.**

## **A MAGYAR KÖZTÁRSASÁG NEVÉBEN!**

A Fővárosi Bíróság

*dr. Huszár Zita ügyvéd (cím.)* által képviselt **felperes(címsz.)** ,

**Dr. Tóth Éva Rita jogtanácsos és dr. Laczkó - Fodor Enikő Anna jogi előadó** által képviselt **APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Közép-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (cím.sz.)** alperes ellen, - adóügyben hozott **1941399448** amú közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében - meghozta az alábbi

### **ÍTÉLETET**

*A bíróság az alperes 1941399448 számú határozatát az elsőfokú adóhatóság 2545420440 számú határozatára is kiterjedően hatályon kívül helyezi és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezi.*

A feljegyzett kereseti illeték a Magyar Állam terhén marad.

Kötelezi a bíróság az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 500.000,- Ft, azaz Ötszázezer forint perköltséget.

Az ítélet ellen fellebbezésnek nincs helye.

### **INDOKOLÁS**

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-magyarországi Regionális Igazgatósága ÁFA Ellenőrzési Főosztály III. ÁFA Ellenőrzési Osztály 3. (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a .... számú megbízólevél alapján általános forgalmi adó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le felperesnél 2007. január-március időszak vonatkozásában. A lefolytatott ellenőrzés eredményeként az elsőfokú adóhatóság 2545420440 számú határozatában felperes terhére mindösszesen 6.667.000,- Ft adókülönbözetet állapított meg, mely egyben adóhiánynak is minősült. Az adóhiány után 3.333.000,- Ft adóbírságot, továbbá 830.000,- Ft késedelmi pótlékot állapított meg.

A felperes törvényes határidőn belül fellebbezéssel élt az elsőfokú határozat ellen.

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal ósági Főosztály Közép-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály - mint másodfokú adóhatóság - (a továbbiakban: alperes) a másodfokú eljárásban a teljes felülbírálat elve alapján felülvizsgálta az elsőfokú határozatot, és azt helyes indokai alapján helybenhagyta.

Felperes tevékenységét 1996. december 21-én kezdte meg. Bejelentett főbb tevékenységi körei tetőszerkezet-építés, tetőfedés, vízszigetelés.

A revízió a felperes tárgyidőszaki felszámított adóját a bevallásban szerepeltetett adatokkal egyezően 10.268.000,- Ft-ban állapította meg.

Az előzetesen felszámított adó tekintetében a revízió nem fogadta el levonható adóként a **I.kft** (**cím.**) által kiállított ..., valamint ... számlák összesen 6.666.667,- Ft ÁFA tartalmát. Ezen számlák tartalma Építőipari szolgáltatás szerződés és teljesítés igazolás szerint ....

Az elsőfokú adóhatóság arra hivatkozott, hogy ezen számlák nem minősülnek hiteles bizonylatnak, ezért azokra a vonatkozó jogszabályok alapján adólevonási jogot alapítani nem lehet.

Az elsőfokú adóhatóság a közigazgatási eljárás során meghallgatta a felperes ügyvezetőjét **személy1**, aki arról nyilatkozott, hogy cége bádogos, tetőfedő, tetőszigetelési munkák végzésével foglalkozik. A társaságnak két alkalmazottja van, ő és a felesége, ezért a kizárólag az **II.Kft** részére nyújtott szolgáltatást alvállalkozókkal végeztették el. Alvállalkozóként a **I.kft**-vel kötött szerződést. Nyilatkozata szerint a szerződéskötést megelőzően az interneten győződött meg arról, hogy a **I.kft**, illetve annak alvállalkozója bejegyzett cégek. A jegyzőkönyv tartalmazza, hogy a felperes ügyvezetője kijelentette, hogy a cégek székhelyén soha nem járt. Ezen kijelentésének megtörténtét azonban a későbbiekben kifejtettek szerint több alkalommal cáfolta. A **I.kft** részéről **személy2** tartotta a kapcsolatot, akit 3-4 éve ismer. Nyilatkozata szerint **személy2** hetente jelent meg a munkavégzés helyszínén a **cím** szám alatt az .... Ő maga azonban naponta megjelent a munkaterületen. Nyilatkozata szerint egy alkalommal találkozott a **I.kft** alvállalkozójának a **III.Kft** ügyvezetőjével, akinek azonban az elérhetőségét nem ismeri. Nyilatkozata szerint az anyagokat a felperes biztosította és bocsátotta az alvállalkozók rendelkezésére. Az anyagokat vagy az áru eladója, vagy felperes ügyvezetője szállította le a területre. A felperes 99.000.000,- Ft bruttó összegért vállalta az ... tetőszigetelési, bádogos és lakatos munkáit, mely összeget három részletben átutalással fizetett meg az **II.Kft** Az alvállalkozó **I.kft** részére 70.000.000,- Ft bruttó összeget fizetett meg átutalással szintén három részletben, azt követően, hogy az **II.Kft**. átutalta részére a pénzt. A számlákon kívül építési naplót vezettek, rendelkeznek szerződéssel, teljesítésigazolásokkal. A felperes a revízió rendelkezésére bocsátott három db építési naplót, az alvállalkozó **I.kft**-vel kötött szerződést, ehhez kapcsolódóan három teljesítésigazolást.

**személy1** kijelentette, hogy a vállalkozói szerződés megkötésére **személy2** lakhelyén ... került sor. A **I.kft** nevében kibocsátott számlákat **személy2** a munkavégzés helyszínén ... adta át **személy1** részére.

Az elsőfokú adóhatóság a ... számú megbízólevéllel általános forgalmi adóbevallás utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett a **I.kft**-nél, mely vizsgálat során az alábbiakat tárta fel.

**személy2**, a **I.kft** ügyvezetője nyilatkozata szerint 2007. I. negyedévben felmerült valamennyi kimenő számlán szereplő munkálatokhoz, illetve alvállalkozói teljesítésekhez kapcsolódóan kijelentette, hogy a munkák a szerződésekben, számlákon feltüntetett helyen, időben történtek meg. Ezen időszakban építőipari munkálatokat végzett, konkrétan tetőfelújításokat. Alkalmazottakkal nem rendelkezik, a rábízott munkákat alvállalkozókkal végeztette el, az alvállalkozó a **III.Kft** volt. A **III.Kft** részéről **személy3** kötött szerződést, vele tartotta a kapcsolatot, akit 2002 év óta ismer. A **III.Kft** által kibocsátott számlák ellenértékét kompenzációval tekintették kiegyenlítettnek. A **I.kft** 2007. II. negyedévben bútorokat exportált ...ba, melyek 50.000.000,- Ft-os ellenértékét engedményezte alvállalkozója részére.

A felperes részéről **személy1** fel, a társaság ügyvezetőjével tartotta a kapcsolatot. Nyilatkozata szerint az anyagot, eszközöket, a felperes biztosította részére. **személy2** az alvállalkozója által végzett munkálatokról, azok körülményeiről tett azon előadását, mely szerint érdemben nem tud

nyilatkozni, akként pontosította, hogy kizárólag a jegyzőkönyvben nem rögzített azon ügyintézői kérdésre adott válaszkörében értelmezhető, amely a teljesítések helyének személyes látogatására vonatkozott és semmi esetre sem jelenti azt, hogy akár a szerződések, akár az adókötelezettségek teljesítése során ne az elvárható legnagyobb gondossággal járt volna el.

Az elsőfokú adóhatóság ellentmondásosnak találta **személy2** nyilatkozatait, továbbá megállapította, hogy a **III.Kft** részéről nem győződött meg arról, hogy a dokumentált munkálatok elvégzéséhez megfelelő kapacitással, szakértelemmel, erőforrással rendelkeznek-e, illetve az ügylet a vállalt módon megfelelően megvalósult-e.

Az elsőfokú adóhatóság álláspontja szerint a kellő körütekintés igazolása önmagában nem elégséges feltétele az adólevonási jog gyakorlásának.

Az elsőfokú adóhatóság ... számú megbízólevéllel egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést rendelt el a **III.Kft**-nél.. Az elsőfokú hatóság helyszíni szemlét folytatott le a **III.Kft** székhelyén, **cím**.szám alatt, melynek során megállapítást nyert, hogy a székhelyen egy társasház található, ahol a **III.Kft**, illetve a képviselők neve, elérhetősége nem került feltüntetésre. A revízió a helyszínen nem talált a cég működésére utaló jelet. A revízió helyszíni vizsgálatot folytatott le továbbá a **III.Kft** magyar állampolgárságú ügyvezetőjének bejelentett lakcímén, ahol ugyancsak azt állapította meg, hogy ezen lakcímen semmilyen jel nem utal arra, hogy ott tartózkodna. A revízió életszerűtlennek tartotta, hogy egy ténylegesen működő társaság esetében a Kft. képviselője sem bejelentett lakcímén, sem a társaság székhelyén nem található.

A revízió megkereséssel élt a Fővárosi és Pest Megyei Egészségbiztosítási Pénztár Nyilvántartási Főosztály TAJ Nyilvántartási Osztálya felé, mely arról tájékoztatta az adóhatóságot, hogy a **I.kft**, valamint a **III.Kft** által teljesített jogviszony bejelentésekre vonatkozóan a számítógépes nyilvántartás alapján nem áll rendelkezésükre információ. A revízió ezen utóbbi ellenőrzést meghiúsult vizsgálatként zárta le, melyből azt a következtetést vont le, hogy a **III.Kft** nem folytatott gazdasági tevékenységet bejelentett székhelyén.

Az elsőfokú adóhatóság a fentiekben részletezett tények, körülmények alapján kizárólag arra a következtetésre jutott, hogy a számlákon szereplő felek között a bizonylatokon szereplő gazdasági események nem valósultak meg, a **III.Kft** valós üzleti tevékenységet nem folytató fiktív cég. Az elsőfokú adóhatóság álláspontja szerint a **III.Kft** a **I.kft** részére nem végezhetett szolgáltatásnyújtást, mivel alkalmazottakkal nem rendelkezett, és mivel a számlakibocsátó társaság részéről iratanyag nem került bemutatásra, valamint az ügyvezető elérhetetlennek bizonyult, az alvállalkozói teljesítés sem nyert bizonyítást, így az általa, a **I.kft** részére kibocsátott számlák tartalmát képező gazdasági események, személyi feltételek hiányában nem valósulhattak meg.

Megítélése szerint egy ügylet megvalósulása, jelen esetben az építőipari munkálatok elvégzése, önmagában nem elégséges feltétel az adólevonási jog gyakorlására, beazonosíthatatlan személyek végezték a munkát. A felperes vonatkozásában kifogásolta a revízió, hogy nem mutatott be olyan dokumentumot, amely alapján megállapítható lenne, hogy a szerződéskötést megelőzően meggyőződött volna üzleti partnerei bejegyzett cégek-e, illetve a társaságok székhelyén sem járt, ahol meggyőződhetett volna azok tevékenységéről, működéséről. **személy1** ügyvezető többször cáfolta azt a megállapítást, hogy a társaságuk székhelyén nem járt. A revízió álláspontja szerint a bemutatásra kerülő építési naplók alapján sem állapítható meg, hogy ténylegesen kik végezték a munkát.

Összegezve a vizsgálatok alapján arra a megállapításra jutott az elsőfokú adóhatóság, hogy a számlázási láncolatban résztvevő felek által megjelölt, mint a számlákon feltüntetett szolgáltatást elvégző társaság bizonyítottan nem tudta elvégezni a neki tulajdonított munkákat. Mindezek alapján a felperes által levonásba helyezett számlák adótartalmát - tekintettel arra, hogy a szolgáltatásnyújtás az adóhatóság álláspontja szerint a **I.kft** és a felperes között nem történt meg-, ezért, mint a gazdasági eseményeket hitelesen igazoló dokumentumot az adóhatóság nem fogadta el. Kiemelte, hogy a számlán feltüntetésre került gazdasági események a felek között nem történtek meg, ezért az előzetesen felszámított adó összegét a **I.kft** által kibocsátott számlák adótartalmával 6.666.667,- Ft-tal csökkentette. Így az előzetesen felszámított adó összegét 2.971.000,- Ft-ban határozta meg.

A felperes észrevételében vitatta a jegyzőkönyvi megállapításokat és megerősítette, hogy a szerződést a **I.kft**-vel tetőfedő munka elvégzésére kötötte és ennek megtörténtét az ellenőrzés nem kérdőjelezheti meg, a munka elkészült, megbízója a munka maradéktalan teljesítését elismerte. A **I.kft** valóságos létéről a szerződéskötést megelőzően az interneten meggyőződött. Elvárható gondossággal és kellő körültekintéssel járt el, amikor azzal kötött alvállalkozói szerződést, akit több éve ismer, és értesülései voltak az elvállalt munkáik korrekt elvégzéséről. A gazdasági életben nem korrekt eljárás, ha a munkát végző vállalkozással a munka megkezdése előtt a szerződéses folyamat alatt közelebbi kapcsolatot erőltetne a megrendelő. A helyszínen a munkát ténylegesen végző munkásokkal került kapcsolatba, akik nem kötelesek foglalkoztatásukkal kapcsolatos adatait megadni. Kifogásolja az ellenőrzés azon megállapítását, hogy a **III.Kft**-nek igazolt emberi erőforrás hiányában nem állt módjában a teljesítés.

Az adóhatóság az észrevételben foglaltakat nem fogadta el. Továbbra is azt hangsúlyozta, hogy az adólevonási jognak konjunktív feltételei vannak, melyek közül az egyik az, hogy a számlán szereplő gazdasági esemény teljességbe menjen. Ez azonban önmagában nem elégséges feltétele az adólevonási jognak. A felperes nem mutatott be olyan dokumentumot a revízió részére, mely alapján megállapítható lenne, hogy a szerződéskötést megelőzően meggyőződött volna üzleti partnerei bejegyzett cégek-e, illetve az elsőfokú adóhatóság továbbra is azt állítja, hogy a társaságok székhelyén a felperes ügyvezetője nem járt, ahol meggyőződhetett volna azok tevékenységéről, működéséről. Azt a következtetést vonta le az adóhatóság, hogy a felek között gazdasági esemény, szolgáltatás nem valósult meg, adó áthárítására nem került sor.

A felperes törvényes határidőn belül keresetet nyújtott be az adóhatósági határozatokkal szemben.

Álláspontja szerint az adóhatóság nem bizonyította, hogy a számlákon feltüntetett módon az értékesítés nem valósult meg, és azt sem, hogy a szükséges erőforrásokkal a felperes, illetve alvállalkozói nem rendelkeztek. Megállapítása az általa állított azon alapvetésből indul ki, hogy nem találja az alvállalkozói lánc utolsó elemét a **III.Kft**-t, ezáltal az ügylet létre sem jöhetett, továbbá, hogy nincs elég alkalmazott, ezáltal nem lehet teljesíteni. Figyelmen kívül hagyja az adóhatóság az elkészült munkát, a rendelkezésre álló eszközállományt, a folyamatosan vezetett építési naplót, a beépített anyagokat. Egyébiránt megjegyzi, hogy mind az első- mind a másodfokú határozat tényként tekinti, hogy a jelen ügylet kapcsolódó társaságok vizsgálatai milyen eredménnyel zárultak. A határozatok ténye igaz, ám az ügy valamennyi érintettje bírósághoz fordult, ezáltal szó sincs arról, hogy ezt a megállapítást tényként lehetne kezelni, tekintettel arra is, hogy a **III.Kft**-nél semmiféle megállapítást nem tett a kérdéses ügylet tekintetében. Feltételezi, azonban nem bizonyítja, hogy a kérdéses időszakban megfelelő létszáma volt-e a cégnek számbasem vesz olyan lehetőségeket, amelyet az alkalmi munkavállalói könyv kínál. Egyébiránt nem eshet felperes hátrányára, ha az ügyletek megvalósulását követően az adóhatóság számára nem érhető el az

alvállalkozó, arra alappal következtetni nem lehet, hogy a vizsgálat időszakában sem volt működő adóalany. Hivatkozik továbbá arra, hogy a felperes építési naplót vezetett, amelyben személy szerint az ott munkát végzőket nem kell feltüntetni. A felperes és a megrendelő közötti szerződés alvállalkozók bevonását lehetővé tette. Hivatkozott az ÁFA törvény 44. § (5) bekezdésére, mely szerint a számlában, az egyszerűsített számlában feltüntetett adatok valódiságáért a kibocsátó a felelős. A bizonylatban vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán az a termékértékesítés illetőleg szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el. A felperes kellő körültekintéssel járt el, hiszen a munka elvégzésre került, a szerződéseket a képviselési joggal rendelkező személy írta alá. Meggyőződött arról, hogy partnere nyilvántartott adózó, árumozgás volt, pénzmozgás történt, az áru kellő időben érkezett a vevőhöz.

Az alperes másodfokú határozatában hivatkozott a kellő körültekintés hiányára, annak mércéjét azonban elmulasztotta feltárni. Álláspontja szerint a normál piaci magatartás nem kell, hogy az adóhatóság mintájára épüljön fel, hogy minden olyan információval rendelkezzen, mint egy erre szakosodott hatósági jogkörrel bíró szervezet. Nem kell, hogy mindaddig keresse partnerében a lehetséges hibát, míg azt meg nem találja. Adótitok értékű információhoz nem kell és nem lehet a ámlabefogadónak jutnia, így ahhoz sem, hogy hány bejelentett munkavállalóval rendelkezik az alvállalkozó. Hivatkozott a Pénzügyminisztérium 7003/2002. (PK.21.) PM irányelvére, mely a számlabefogadás és az ÁFA törvény 44. § (5) bekezdése közötti összefüggést taglalja és a per eldöntése szempontjából bír jelentőséggel.

A felperes bizonyítási indítvánnyal élt, kérte a bíróságot, hogy az ügylet megtörténtének igazolására tanúkat hallgasson meg az ügyben.

Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását és perköltségben történő marasztalását kérte. Álláspontja szerint a felperes a keresetlevelében a fellebbezéshez képest új tényre, körülményre nem hivatkozott, ezért fenntartja a másodfokú határozatában foglaltakat, tekintettel arra, hogy a határozatok jogszerűek.

A keresetlevelben feltüntetett felperesi hivatkozások nagy része részletesen kifejtésre került. A fellebbezésben az ezekkel kapcsolatos alperesi álláspont tekintetében a másodfokú határozatban foglalt megállapításokat, illetve indokolást tartja fenn. Álláspontja szerint az alperes a tényállás tisztázási kötelezettségének teljes mértékben eleget tett, a felperes pedig alappal nem hivatkozhat az ÁFA törvény 44. § (5) bekezdésének rendelkezéseire, miután a felperesnek alapvető érdeke lett volna, hogy ellenőrizze a vele szerződő fél képes-e arra, hogy a szerződésben vállalt kötelezettségét saját maga, vagy alvállalkozó bevonásával tudja teljesíteni. A cégnyilvántartás bárki által hozzáférhető, melyből megállapítható, hogy a társaság hol folytat adóalanyiságot eredményező tevékenységet. A felperes mindezekről nem győződött meg, hiszen az aláírt szerződés azt tartalmazza, hogy a vállalkozó rendelkezik kellő szakmai tapasztalattal, személyi és tárgyi feltételekkel, holott a hatóság által igazoltan nem rendelkezett személyi feltételekkel.

Alperes ellenezte a tanúbizonyítási indítványokat.

Felperes a per tárgyalásán megerősítette azon álláspontját, hogy a jegyzőkönyv a személyes nyilatkozataihoz képest pontatlan, illetve a harmadik javítás után sem tényszerűen kerültek rögzítésre az általa előadottak. A jegyzőkönyv három alkalommal is javításra került, miután jelezte, hogy a jegyzőkönyv nem az általa előadottakat tartalmazta. Az ügy előadója átvitte a jegyzőkönyvet a főnökéhez, akivel konzultált, majd ezt követően aláírásra átadta, viszont ekkor már nem olvasta el a jegyzőkönyvet, bízott a hatóságban, hogy a harmadik javítás után tényszerűen kerülnek rögzítésre nyilatkozatai.

A per folytatólagos tárgyalásán a felperes a jegyzőkönyvezéssel kapcsolatban konkretizálta, hogy mi az, amit ellentmondásosnak talál, illetve nem úgy hangzott el a jegyzőkönyv felvétele során. Az alperes a jegyzőkönyv felvételénél első alkalommal azt írta a jegyzőkönyvbe amit hallani szeretett volna. Ezt követően kérésére az alperes javított a jegyzőkönyvön, azonban nem teljességgel. Harmadízben a revizor szintén kijavította a jegyzőkönyvet, és azt nyilatkozta, hogy a főnökével aláírta. Átment egy másik helyiségbe, hogy megmutatja a főnökének. Arról nincs tudomása, hogy aláírta vagy átnézte, de azt teljes bizonyossággal állítja, hogy egy adóellenőr végezte a vizsgálatot és ő írta a jegyzőkönyvet is. Határozottan állítja, hogy nem jelentette ki a 2008. január 7.-i jegyzőkönyv felvétele során az alábbiakat: „Kijelentette, hogy a cégek székhelyén soha nem járt.” Ez a **I.kft** székhelyére vonatkozik az ..., ahol személyesen járt, a szerződéskötés is itt történt. A 2008. január 7-i jegyzőkönyv alábbi mondata sem ténszerű: „Nyilatkozata szerint egy alkalommal találkozott a **III.Kft** ügyvezetőjével, egy férfival, akinek a nevét már nem tudja megmondani, nem emlékszik rá, valamint az elérhetőségét sem ismeri. Kijelentette, hogy nem tudja a **III.Kft** ügyvezetője külföldi vagy magyar állampolgár-e. Nyilatkozata szerint pár alkalommal ő is megjelent a helyszínen, de csak keveset beszéltek egymással.”

Ezzel szemben a valóság a következő. Hetente találkozott a **III.Kft** ügyvezetőjével, azt valóban nem tudja megmondani, hogy magyar vagy külföldi állampolgár-e, de magyarul beszélt. Az **III.Kft** ügyvezetőjét régebről nem ismerte, mert ő a **I.kft**-vel kötött vállalkozási szerződést. A munkálatokat rendszeresen ellenőrizte, hogy határidőre elkészül-e, mindennap a helyszínen volt.

A jegyzőkönyvi nyilatkozatát megelőzően az alperes rendelkezésére bocsátotta a munkálatokkal kapcsolatos dokumentumokat. Ezért a jegyzőkönyv 4. oldalának utolsó mondata, mely szerint „kijelentette, hogy a munkálatokhoz kapcsolódóan egyéb dokumentummal nem rendelkeznek, nem áll rendelkezésre. Adózó vállalta, hogy három napon belül a revízió rendelkezésére bocsátja 2007. I. negyedévében benyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódóan rendelkezésre álló valamennyi bizonylatot, dokumentumot.”

A felperes arról nyilatkozott, hogy amikor a jegyzőkönyv felvételre került, abban a tudatban volt, hogy a könyvelő minden dokumentumot az alperes rendelkezésére bocsátott. Tekintettel azonban arra, hogy a jegyzőkönyv felvétele során derült ki, hogy nem minden iratot adott át a könyvelő, ezért kötelezettségének megfelelően az alperes rendelkezésére bocsátotta az építési naplót és a teljesítésigazolásokat.

A felperes kifogásolta, hogy az adóhatóság 2008. január 7.-i, valamint 2008. január 9.-i felvételénél a jegyzőkönyv példányain egy adóellenőr aláírása szerepel, mert legalább két adóellenőrnek kell elvégeznie a vizsgálatot.

Az alperes a per tárgyalásán úgy nyilatkozott, hogy az alperes gyakorlata és a jogszabályok szerint a vizsgálatot két adóellenőr végzi és két adóellenőr írja alá a jegyzőkönyvet. Nem tudja cáfolni, ami az iratokban szerepel, azaz a jegyzőkönyvben valóban egy adóellenőr aláírása, valamint a felperes aláírása szerepel. Alperes a per tárgyalásán elismerte, hogy a jegyzőkönyvezés nem a jogszabályoknak és az APEH gyakorlatának megfelelően történt.

A kellő körültekintéssel kapcsolatban az alperes megjegyezte, hogy a kellő körültekintés mércéjeként a felperesnek legalább a céginformációs szolgálatától egy kivonatot kellett volna kérnie, vagy más egyéb bizonyítékkal kellett volna a kellő gondosságot alátámasztania. Álláspontja szerint a korábbi ismeretség nem pótolhatja a cégkivonatot. Erre tekintettel az adóhatósági eljárásban alperes nem fogadta el a gondosság mércéjeként az üzleti partnerek korábbi személyes ismeretségét.

A bíróság a felperes tanúbizonyítási indítványának helyt adva, tanúként hallgatta meg **személy2t**, a **I.kft** ügyvezetőjét.

**személy2** tanúvallomása.. során előadta, hogy **személy1** személyesen 2005. nyarán ismerte meg, de már 1993-tól hallomásból ismerik egymást, mert a testvére, **személy8** üzleti kapcsolatban áll. **személy1** 2006. őszén kereste meg azzal, hogy amennyiben a társaságának gazdasági kapacitását meghaladó szerződést sikerül kötni a megrendelővel, hozzá tud-e járulni az átmenetileg jelentkező többleterőforrásigény biztosításához akár közvetlenül, akár a birtokában lévő gazdasági információk felhasználásával. **személy1** előtt addig sem volt ismeretlen az a körülmény, hogy a **I.kft** különböző kereskedelmi és építőipari szolgáltatási tevékenységet folytat. Bemutatta azon szerződéseket, amelyek a tevékenység jogi kereteit biztosítják és tájékoztatta arról, hogy ezen jogi kereteket kívánja a vele történő együttműködés során is alkalmazni. **személy1** ezt megfelelőnek találta, így került sor a szerződés megkötésére. Megadta a felperes részére a társaság azonosító adatait, így az adószám, cégjegyzékszám, pontos név, székhely, ami alapján a felperes az ellenőrzéseket elvégzi. Bemutatta a felperesnek azt a keretszerződést, amelynek keretében kizárólagos szerződése van a **III.Kft**-vel. Tájékoztatta arról felperest, hogy a **III.Kft** 2002. szeptembere óta a **I.kft**-vel azonos székhelyen működik, továbbá tájékoztatta arról, hogy a **III.kft.** a felperes ügyvezetője testvére megrendelésére is folyamatosan végzett megfelelő minőségben munkákat, ezeket a gazdasági és jogi információkat adta át részére, ezt követően történt meg a szerződéskötés. A szerződés előkészítésekor a szerződésben körvonalazott teljesítés műszaki tartalmának pontosítására helyszíni bejárásra is sor került, ahol **személy1**, **személy2** és **személy3** **III.kft.** egyik ügyvezetője megismerkedett a helyszínen a műszaki feladatokkal. **személy2** arról nyilatkozott, hogy a műszaki kivitelezés során megfelelő szakképesítés hiányában ő közvetlenül nem vett részt, mert ő közgazdasági, számviteli és agrárkörnyezetvédelmi szakképesítéssel rendelkezik. Az építőipari szolgáltatási tevékenységhez szükséges speciális szakmai feladatok ellátását különböző szervezésekkel megbízott emberek révén teljesíti.

Bemutatta a bíróságnak azt a meghatalmazást, amely egyébként a közigazgatási iratok között is szerepel, hogy a **I.kft** milyen módon gondoskodik a feladat ellátásáról a szerződéskötést követően. Előadta továbbá, hogy sem a szerződés megkötésekor, sem a kivitelezés során, sem pedig a műszaki átadás-átvételkor nem jutott tudomására olyan körülmény, adat, amely kétségesse tette volna a teljesítés szerződés szerinti felek közötti megtörténtét, másrészt kísérletet tett a kivitelezés során tevékenységet folytató természetes személyek személyes adatai feljegyzésére, azonban az adattulajdonosok ezt részére megtagadták, így nem állt módjában konkrét személyes adat rögzítése.

A bíróság tanúként hallgatta meg felperesi indítványra **személy4**, aki előadta, hogy a ... 2006. 12. 14-i munkaszerződéssel vállalt munkát, foglalkozását tekintve, bádogos. A munkaszerződés határozatlan időtartamra szól, 2006. december 15-től 3 hónapos próbaidő kikötésével, a munkáltató a **IV.Kft.** és **személy4** munkavállaló között. Előadta, hogy egy hónapot dolgozott ennél a cégnél. Tudatában volt annak, hogy **személy1** volt a fővállalkozó, illetve az ő általa vezetett cég, naponta találkozott vele a helyszínen, ő adta az utasításokat, tehát a szakmai irányítást konkrétan tőle kapta. Tudott arról, hogy kifizette az alvállalkozóknak a bért. A tetőn dolgozva tapasztalta, hogy a főnökök is megjelentek a helyszínen, így többek között **személy2** is.

A bíróság tanúként hallgatta meg felperes indítványára **személy5**, aki az **II.Kft**-nél projektmanagerként dolgozott 2006-2009-ig. Ezen minőségében a ... tetőfelújítási munkálatainál 8 naponként helyszíni ellenőrzést végzett, melyet dokumentált az építési naplóban, valamint a heti jelentőben. Körülbelül 100 ember dolgozott ezen munkálatoknál, azt nem tudja elkülöníteni, hogy konkrétan a tetőfelújítási munkálatoknál hány ember dolgozott, az ő feladata az volt, hogy az ütemtervet tartsák, és ellenőrizze mind mennyiségi, mind minőségi szempontból. A bejárás

alkalmával találkozott **személy1** úrral, akivel kooperáció keretében megbeszélték az aktuális teendőket. 15 éves munkatapasztalata alapján állítja, hogy a felperes ügyvezetője volt az, aki a munkálatokat határidőre és jó minőségben, az esetleges garanciális javításokat pár napon belül elvégezte. Az **II.Kft.** lehetővé tette, hogy a fővállalkozó alvállalkozókat is igénybe vegyen. A szerződéskötés körülményeivel kapcsolatban előadta, hogy a szerződéseket előzetesen mindig a vállalkozó cég ügyvezetője írta alá, majd ezt követően a cég vezérigazgatója. Általános gyakorlat szerint a fővállalkozó aláírásának napjától volt hatályos a szerződés, de ez nem jelentette azt, hogy a fővállalkozó korábban nem vonulhatott fel a munkaterületre, és ott munkát nem végezhetett. Jelen ügyben is lehetőséget adtak a fővállalkozónak, hogy a korábban megnyert pályázata alapján elkezdhesse a munkát a szerződéskötést megelőzően.

Miután a felperes a tárgyalások során folyamatosan állította, hogy a 2009. január 7-én az adóhatóságnál felvett jegyzőkönyv nem a valós nyilatkozatot tartalmazza, ezért a bíróság a felperes tanúbizonyítási indítványának helyt adva tanúként hallgatta meg **személy6** vizsgálatvezető revizort, aki a kifogásolt jegyzőkönyvet készítette.

**személy6** tanúvallomása során előadta, hogy 2008. január 7-én, valamint 2008. január 9-én vizsgálatvezető revizorként hallgatta meg és vette fel a jegyzőkönyvet a felperes ügyvezetőjével, **személy1** fel. Előadta, hogy a 2008. január 7-én tett felperesi nyilatkozatot, mely szerint: „kijelentette, hogy a cégek székhelyén soha nem járt” a felperes ügyvezetője 2008. január 9-én kiegészítette az alábbiakkal:

„a szerződés megkötésére **személy2** lakhelyén, az ... került sor”, nem merült fel benne, hogy ellentmondás van a két nyilatkozat között, azaz ez utóbbit a nyilatkozat módosításának tekintette, azt elfogadta, tehát nem tett fel olyan jellegű kérdést, amely az ellentmondást feloldotta volna. A hivatkozott jegyzőkönyveket a bíróság bemutatta a tanúnak, aki a jegyzőkönyvben foglaltakra konkrétan nem tudott nyilatkozni, nem tudta, hogy így hangzott-e el, de miután **személy1** úr aláírta, így hangozhatott el. **személy7** - aki a megbízólevélen szintén revizorként van feltüntetve-, nem volt jelen a jegyzőkönyv felvételénél, arra nem emlékezett, hogy a hivatali helyiségben tartózkodott-e más személy az adóhatóság részéről. Nem emlékszik arra sem, hogy rögtön aláírta-e a felperes ügyvezetője, és arra sem, hogy ki kellett-e javítani a jegyzőkönyvet, továbbá arra sem, hogy a jegyzőkönyv elkészülte után átment-e egy más irodába, konzultált-e bármely munkatársával, vagy vezetőjével. Előfordul, hogy konzultál az osztályvezetővel az aláírás előtt, de ez esetben nem emlékszik a körülményekre. A jegyzőkönyvvezés nem szó szerint készült.

Alperesi képviselő a jegyzőkönyvvezés körülményeivel kapcsolatban előkészítő iratában elismeri, hogy a vizsgálat lefolytatásával megbízott, a megbízólevélen feltüntetett adóellenőrök nem minden eljárási cselekményt tudnak együttesen érdemben teljesíteni. Jelen esetben a vizsgálatvezető a jegyzőkönyvvezés során mint adóellenőr és mint jegyzőkönyvvezető egy személyben töltötte be a revizori pozíciót és ekként hitelesítette aláírásával a jegyzőkönyvet. Alperes szerint egyértelműen rögzíthető, hogy a fenti eljárás nem felel meg maradéktalanul a vonatkozó jogszabályi követelményeknek, azonban nem tekinthető olyan súlyú eljárási hibának, amely érdemben befolyásolhatná a vizsgálat megállapításait.

A bíróság a fenti tényállást a peres felek nyilatkozatai, előadásai tanúvallomások és a közigazgatási iratok alapján állapította meg.

**A felperes keresete megalapozott.**

A bíróság elsődlegesen rámutat arra, hogy közigazgatási ügyben azt vizsgálja, hogy a közigazgatási határozat megfelelt-e az eljárási és anyagi jogi szabályoknak. A bírósági felülvizsgálat alapját adóügyben a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban Pp.) 324. § (2) bekezdésének a) pontja és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 143. §-a jelenti, melynek alapján a bíróságnak arról kell állást foglalnia, hogy a közigazgatási határozat törvényes volt-e.

A bírósági felülvizsgálat korlátját a kereseti kérelem és ellenkérelem határozza meg.

A bíróságnak a perben abban a kérdésben kellett határoznia, hogy az adóhatósági határozatokban a felperes terhére megállapított adókülönbözet, illetve az adóbírság megállapítása jogszerűen történt-e, annak jogalapja fennállt-e.

A közigazgatási határozatok törvényességének bírói ellenőrzése alkotmányosan nem korlátozódhat a formális jogszerűség vizsgálatára. A közigazgatási perben a bíróság nincs a közigazgatási határozatban megállapított tényálláshoz kötve, és a jogszerűség szempontjából felülbíráhatja a közigazgatási szerv mérlegelését is, amint azt az Alkotmánybíróság a 39/1997. (VII.01.) AB határozatában kimondta.

A bíróság a keresetlevél, az alperes nyilatkozata, a felek előadásai, a tanúvallomások, valamint a közigazgatási iratok alapján megállapított tényállásból kiindulva a következőkre alapozta döntését:

A perbeli időszakban hatályos, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV (továbbiakban: Áfa törvény) 32. § (1) bekezdés a) pontja biztosítja az adóalany által áthárított adólevonás jogát, az adóalanyok számára meghatározott feltételek fennállása esetén.

Az Áfa törvény 35. §. (1) bekezdése szerint az adólevonási jog - ha az adózás rendjéről szóló törvény másként nem rendelkezik - kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható.

Az Áfa törvény 44. § (5) bekezdése értelmében a számlában, az egyszerűsített számlában feltüntetett adatok valóságáért a kibocsátó a felelős. A bizonylatban vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el.

A számvitelről szóló 2000. évi C törvény (a továbbiakban Sztv.) 166. § (2) bekezdése alapján a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. Az adóhatóság az ellenőrzés során a bizonylatokat alaki és tartalmi szempontból vizsgálhatja.

Az Sztv. 15. § (3) bekezdése szerint a könyvvitelben rögzített, és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, és a kívülállóak által is megállapíthatóknak kell lenniük (valóság elve).

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi CXII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97. § (4) bekezdése értelmében az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve ha a törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.

Art. 97. § (6) bekezdése szerint az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.

Art. 48. § (5) bekezdése szerint az adóhatóság az adózó, illetőleg a magánszemély szóbeli nyilatkozatáról jegyzőkönyvet készít. A jegyzőkönyv tartalmazza .....a nyilatkozatot, a tanúvallomást, valamint a nyilatkozattevő, illetve a tanú és a jegyzőkönyvvezető aláírását.

A hivatkozott rendelkezések összevetéséből megállapítható, hogy adólevonási jog gyakorlására kizárólag a formai és tartalmi feltételek együttes megléte esetén kerülhet sor. A számla akkor tekinthető hitelesnek, ha az abban megjelölt gazdasági eseményt a számla kiállítója a számla szerinti időpontban és tartalommal teljesítette.

Abban az esetben, ha a számla alaki vagy tartalmi hitelességéhez kétség fér, és a felperes a gazdasági esemény tényleges megtörténtét igazoló más külső, vagy belső bizonylattal nem rendelkezik, vagy azok hitelességéhez kétség fér, az adóhatóság az Art rendelkezése szerint az őt terhelő tényállás tisztázási kötelezettségének keretében köteles megkísérelni az adózó szerződéses partnerei nyilatkozatainak beszerzését, számviteli nyilvántartásába történő betekintést, célvizsgálattal, tanúvallomással és minden egyéb törvényes eszközzel megkísérelni a tényállás felderítését.

Az Art. 97. § (4) bekezdése alapján a tényállás tisztázási kötelezettség az alperest és az elsőfokú adóhatóságot a jogilag releváns tények tekintetében terheli.

A jogilag releváns tények körét a jogvita eldöntésére irányadó jogszabályi rendelkezések határolják be. A bíróság nem vitatja, hogy az alperes a döntése alapjául szolgáló tényeket, körülményeket az ügy elbírálásához szükséges mértékben igyekezett feltárni, így nyilatkoztatta a felperes ügyvezetőjét, okiratokat vizsgált meg, ellenőrzést folytatott a számlakibocsátónál, továbbá a számlakibocsátó alvállalkozójánál is megkísérelte az ellenőrzés lefolytatását, azonban a társaság elérhetetlensége miatt megghiúsultként zárult. Megállapítható az is, hogy a felperes ügyvezetője is együttműködést tanúsított az ellenőrzés során, az adóhatóság által kért iratokat a revízió rendelkezésére bocsátotta, így többek között az építési naplókat, a **I.kft**-vel kötött szerződést, teljesítésigazolásokat, továbbá több alkalommal nyilatkozatot tett, azonban a per során folyamatosan azt állította, hogy a 2009. január 7-én az adóhatóságnál felvett jegyzőkönyv nem a valós nyilatkozatot tartalmazza, a személyes nyilatkozataihoz képest pontatlan, háromszor is javításra került, és a harmadik javítás után sem tényszerűen kerültek rögzítésre az általa előadottak. . Ezen nyilatkozatát, mint bizonyítékot azonban az adóhatóság a határozata meghozatala során tényként értékelte, kifejezetten ütköztette **személy2** tanúvallomásával, és ebből vonta le a határozatában kifejtett következtetéseit.

A bíróság nem tartotta elfogadhatónak alperes azon érvelését, hogy az adóhatóság nem a felperesi nyilatkozatra alapította döntését, azaz a bíróság álláspontja szerint az alperes hangsúlyosan figyelembe is vette döntése meghozatala során. Abban az esetben, ha a felperesi nyilatkozatot, mint bizonyítékot figyelmen kívül kívánta volna hagyni, erre a határozat indoklási részében kifejezetten utalnia kellett volna a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL törvény (Ket) 72 §-ának rendelkezései alapján. Jelen esetben azonban az adóhatóság nem rekesztette ki a bizonyítékok köréből a felperesi nyilatkozatokat, azokat, mint tényállási elemeket oldalakon keresztül taglalja határozatának indoklásában, kifejezetten levonja a felperes terhére szolgáló következtetéseit.

A határozatokat felülvizsgálva tehát a bíróság megállapította, hogy a határozati megállapítások jelentős része felperes nyilatkozatán alapul, az adóhatóság feltárta a nyilatkozatok ellentmondásait, ütköztette a tanúk vallomásaival, az ellentmondások feloldására azonban nem tett kísérletet, amint azt **személy6** a vizsgálatvezető revizor a per tárgyalásán megerősített.

A bíróság nem azt állítja, hogy az adóhatóság kizárólag a nyilatkozatokra alapozta volna határozatát, azonban a felperesi nyilatkozat a határozati tényállás részét képezi, amely mind az Art. mind a Ket. szabályai szerint bizonyíték, és akként is értékelte az alperes, azaz az adóhatósági hivatkozások alapjául nem kis súllyal a vitatott jegyzőkönyvben szereplő ténymegállapítások és nyilatkozatok szolgáltak.

Így konkrétan, **személy2** és felperes ügyvezetője **személy1** nyilatkozatainak ellentmondásos volta, mint feltárt körülmény abban erősítette meg az alperes álláspontját, hogy a számlán feltüntetésre került gazdasági események a felek között nem történtek meg. Az adóhatóság ezen megállapítást a nyilatkozatok ellentmondásosságán túl arra is alapította, hogy a felperes nem mutatott be olyan dokumentumot a revízió részére, amely alapján megállapítható lenne, hogy a szerződéskötést megelőzően meggyőződött volna üzleti partnerei bejegyzett cégek-e, illetve a társaságok székhelyén sem járt, ahol meggyőződhetett volna tevékenységéről, működéséről.

Az adóhatóság tehát tényként szögezi le határozatában, hogy felperes a társaságok székhelyén nem járt, azaz figyelmen kívül hagyja a felperes ügyvezetőjének 2008. január 9-i nyilatkozatát, mely szerint a szerződés megkötésére **személy2** lakhelyén, ... került sor. Ezzel szemben **személy6** vizsgálatvezető revizor, aki a kérdéses jegyzőkönyvet készítette a per tárgyalásán arról nyilatkozott, hogy ez utóbbi 2008. január 9-én tett ügyvezetői nyilatkozatot a 2008. január 7-i nyilatkozat kiegészítésének, illetve módosításának tekintette és azt elfogadta, a határozat azonban ezzel ellentétes megállapításokat tartalmaz.

A peres eljárás során a bíróság bizonyítási eljárást folytatott le.

A bizonyítási eljárás során tanúkat hallgatott meg, így **személy6** vizsgálatvezető revizort, **személy2t** a számlakibocsátó ügyvezetőjét, **személy4** munkavállalót, valamint **személy5**, aki az **II.Kft.**, mint megrendelő részéről a munkák elvégzését felügyelte.

Felperes ügyvezetőjének nyilatkozata, valamint **személy6** tanúvallomása alapján a kifogásolt jegyzőkönyv tartalmi hitelessége kétséges. **személy6** vizsgálatvezető revizor tanúvallomása során ő maga jelentette ki, hogy nem tud arról nyilatkozni, nem tudja, hogy így hangzott-e el a jegyzőkönyvi nyilatkozat, csupán feltételezte, hogy így hangozhatott el, melynek következtében a bíróság nyilvánvalóan nem volt abban a helyzetben, hogy utólagosan állást foglaljon az elhangzott nyilatkozatok hitelessége kérdésében. Egy új eljárás lehetőséget biztosít arra, hogy a nyilatkozat felvételére korrekt módon, szabályos eljárás keretében ismételt sor kerüljön.

Felperes hivatkozott arra is, hogy az adóhatósági jegyzőkönyv egy revizor által történő aláírása jogszabályi rendelkezésekbe ütközik.

Ezt az alperes több alkalommal elismerte, csupán azt tette kérdésessé, hogy az eljárási hiba súlya a hatályon kívül helyezést indokolja-e.

A bíróság egyetértett alperessel tekintetben, hogy önmagában az a tény, hogy a jegyzőkönyvet egy személyben a revizor írta alá, nem indokolja a határozat hatályon kívül helyezését, azonban jelen esetben nem a jegyzőkönyv alaki hibája, hanem a jegyzőkönyv tartalmi hibája, a nyilatkozatok rögzítésének aggályos volta, az ebből levont jogkövetkeztetés, jogi érvelés helyessége

megkérdőjelezhető, ezért minden kétséget kizáró módon nem bizonyított a határozatban rögzített megállapítás.

A revízió a számlák hiteltelenségével kapcsolatosan azt is megállapította, hogy az adózó nem járt el kellő körültekintéssel, mindezt viszont a felperes ügyvezetőjének jegyzőkönyvi megállapítására alapozta (alperesi határozat 22. oldal B) pontja.

Ellentmondást tartalmaz az alperesi határozat a kellő körültekintés tanúsításának megítélése kapcsán. Az alperesi határozat rögzíti, hogy „adózótól elvárható körültekintés tanúsítása nem volt megállapítható a számlák szerinti teljesítésigazolások alapján sem, mivel azok csupán formális adatokat tartalmaztak, és arra alkalmas bizonyítékot az adózó nem is csatolt.” Hivatkozik továbbá az alperesi határozat arra, „adózó nem mutatott be olyan dokumentumot a revízió részére, mely alapján megállapítható lenne, hogy a szerződéskötést megelőzően meggyőződött volna üzleti partnerei bejegyzett cégek-e, illetve a társaságok székhelyén sem járt, ahol meggyőződhetett volna azok tevékenységéről, működéséről” .

A bíróság a kellő körültekintés kapcsán az ellentmondást abban látja, hogy míg az alperes egyrészt arra hivatkozik, hogy felperes nem járt el kellő körültekintéssel az ügylet megkötése során, ugyanakkor határozatában kifejti, hogy „jelen esetben azt, hogy a dokumentált gazdasági események a felek között nem történtek meg és a számlák tartalmi hitelessége nem bizonyított a vizsgálat eredményeként, megállapítást nyert. Fentiekre tekintettel adózó nem hivatkozhat arra, hogy kellő körültekintéssel járt el”.

Alperes nyilatkozatában megerősítette, hogy a tartalmilag hiteltelen számla befogadása kizárja, hogy a számlabefogadó az adott helyzetben elvárható körültekintést tanúsította volna, tehát ilyenkor nincs lehetőség az Áfa törvény 44. § (5) bekezdésének alkalmazására sem, ezért a felperes alaptalanul hivatkozik egyebek közt a 7003/2002. (Pk. 21. PM) irányelvre is. Tehát ellentmondás van tekintetben, hogy egyrészt az alperes határozottan állítja, hogy felperes esetében a kellő körültekintés megállapítására, azaz az Áfa törvény 44. § (5) bekezdésének alkalmazására nincs lehetőség, ugyanakkor eljárása során vizsgálja és értékeli felperes magatartását a számla befogadása kapcsán, amikor is azt mondja, hogy felperesnek alapvető érdeke lett volna, hogy ellenőrzi a vele szerződő fél képes-e arra, hogy a szerződésben vállalt kötelezettségét saját maga, vagy alvállalkozói bevonásával tudja-e teljesíteni.

Egyébiránt a kellő körültekintés kapcsán az Európai Közösségek Bírósága több ítéletében is kifejtette, hogy azon ügyletek után, amelyek adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek minősülnek, mivel teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, az adóalanyt megilleti az előzetesen megfizetett Áfa levonásához való jog, függetlenül az ugyanazon értékesítési láncban érintett más kereskedő szándékától és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző, vagy követő másik ügylet esetleges csalárd jellegétől, ha arról az adóalany nem tudott és nem is tudhatott. (Optigen ügy 51. C-439/04 és C-440/04. számú ügy.)

Az Európai Unió Bíróságának C-354/03., C-355/03. és C-484/03 egyesített ügyeiben előzetes döntéshozatali eljárás keretében hozott ítélete szerint: „*a szóban forgó hasonló ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg hozzáadott - értékadó kijátszást, adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek minősülnek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról - közös hozzáadott értékadó rendszer: egyes adóalap megállapításáról szóló, az 1995. április 10-i 96/7/EK Tanácsi irányelvvel módosított 1977. május 17-i 77/388/EGK Hatodik Tanácsi Irányelv II. Cikkének 1. pontja IV. cikke, és V. cikknek (1) bekezdése értelmében, mivel teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket,*

*függetlenül az ugyanazon értékesítési láncban érintett más kereskedő szándékától, és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző, vagy követő másik ügylet esetleges csalárd jellegétől, amelyről ezen adóalany nem tudott és nem tudhatott. Az ilyen ügyleteket végző adóalanyok az előzetesen megfizetett hozzáadott értékadó levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy anélkül, hogy ugyanezen adóalany tudná, vagy tudhatná - azon értékesítési láncban belül, amelybe ezek az ügyletek illeszkednek, az utóbbi által végzett ügyletet megelőző vagy követő más ügylet hozzáadott értékadó kijátszást valósít meg."*

A hivatkozott ítéletek értelmében minden egyes ügyletet önállóan kell vizsgálni és a korábbi vagy későbbi események nem változtatnak az adott ügylet jellegén. Ebből következően, amennyiben az adott ügylettől függetlenül, de a lánc tagjaiként egy másik ügyletben bizonyított az ügylet csalárd jellege, úgy azt az adott ügyletre, éppen annak önálló volta miatt nem lehet alkalmazni.

Ebből következően, ha a konkrétan vizsgált ügylet önmagában nem valósít meg hozzáadott értékadó-kijátszást, úgy az adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítés és gazdasági tevékenység a Hatodik Irányelv 2. Cikk 1. pontja 4. Cikk és 5. Cikk (1) bekezdésének értelmében - mivel teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket-, függetlenül az ugyanazon értékesítési láncban érintett más kereskedő szándékától és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet esetleges csalárd jellegétől, melyről azonban ezen adóalany nem tudott és nem tudhatott, az adott ügylet jogszerűnek tekintendő.

Összegezve tehát az ilyen ügyleteket végző adóalanyok az előzetesen megfizetett hozzáadott értékadó levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy azon értékesítési láncban belül, melybe ez az ügylet illeszkedik, az általa végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet a hozzáadott értékadó kijátszását valósítja meg. A Hatodik Irányelvben rögzített adólevonási jog a hozzáadott értékadó mechanizmusának szerves részét képezi és elvben nem korlátozható. (Kittel ügy: C-439/04 és C-440/04. számú egyesített ügyek, Optigen ügy: C-354/03., C-355/03., C-484/03. számú egyesített ügyek)

Összességében az alperesi határozat egyértelműen rögzíti ( 23. oldal) „, a revízió a valóságban végbement gazdasági eseményt az **adózó képviselőjének és a számlakibocsátó nyilatkozatával** más hatóságtól történő iratanyag beszerzésével kísérelte meg feltárni. Figyelembe vette az adóhatóság rendelkezésre álló nyilvántartását és **ezek értékelése alapján vonta le azt a következtetést**, hogy a számlákon jelölt gazdasági esemény a valóságban nem a szerződés szerinti felek között történt, tehát a hivatkozott számla hiteltelen.

Az alperes ezáltal elismerte, hogy az adózó képviselőjének nyilatkozata, valamint a számlakibocsátó nyilatkozata jelentőséggel bír a határozat meghozatala során, miután azonban ezen nyilatkozatok hitelessége a peres eljárás során kétségessé vált, ezen körülmény az ügy érdemére is kihatott.

Tekintettel az ügy érdemére is kiható jogszabálysértésre, a bíróságnak az ügy érdemére vonatkozó kereseti kérelem vizsgálatára egyebekben nem volt módja, ezért annak indokolását mellőzi.

A bíróság álláspontja szerint a közigazgatási eljárás során feltárt tényállás a fent ismertetett nyilatkozatok és a tanúvallomások, mint bizonyítékok, továbbá közigazgatási iratok alapján sem önmagukban, sem együttesen nem alapozták meg a támadott határozatban megállapított adókülönbözet, valamint jogkövetkezményei megállapítását, ezért az alperes határozatát az elsőfokú

adóhatóság határozatára is kiterjedően a bíróság hatályon kívül helyezte, és új eljárásra kötelezte az elsőfokú adóhatóságot.

Az új eljárás során az elsőfokú adóhatóságnak kétséget kizáróan kell megállapítania a számla hitelességét avagy hiteltelenségét, az új eljárás során felperest újból nyilatkoztatni szükséges, és a bizonyítékok együttes értékelése alapján alapján kell meghoznia az adóhatóságnak egy szabályszerűen lefolytatott eljárás keretében érdemi döntését.

A Pp. 78. § (1) bekezdése alapján az alperes köteles a pernyertes felperes költségeinek viselésére.

A bíróság a perköltség összegét a megtartott tárgyalások számára, valamint a felperesi képviselő által kifejtett képviselői munka magas szakmai színvonalára, annak időigényességére tekintettel állapította meg.

A feljegyzett kereseti illetéket a felperes pernyertessége és az alperes személyes illetékmentessége folytán az Illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 5. § (1) bekezdésének c) pontja valamint a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján a Magyar Állam viseli.

Az ítélet elleni fellebbezés lehetőségét a Pp. 340. § (1) zárja ki.

, 2010. évi május hó 31. napján

**Dancsné dr. Simon Mária sk.**  
**bíró**