

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Fazekas Ildikó ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Nagy Zsuzsanna jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-dunántúli Regionális Főigazgatóság alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Komárom-Esztergom Megyei Bíróság 2010. július 8. napján kelt 11.K.20.073/2008/51. számú kiegészítő ítéletével kiegészített, 2010. március 23. napján kelt 11.K.20.073/2008/47. számú ítélete ellen az alperes által 48. szám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Komárom-Esztergom Megyei Bíróság 11.K.20.073/2008/47. számú kiegészített ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes kereseteit elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 1.000.000 /azaz egymillió/ forint elsőfokú és 500.000 /azaz ötszázezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - összesen: 2.020.500 /azaz kettőmillió-húszezeröttszáz/ forint kereseti, és 2.020.500 /azaz kettőmillió-húszezeröttszáz/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-dunántúli Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2005. évre általános forgalmi adó /áfa/ adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2007. június 1. napján kelt 8755686418 számú határozatával a felperest 26.769.000 Ft adókülönbözet, 13.384.000 Ft adóbírság, 3.180.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte, megállapítva, hogy a következő időszakra átvihető követelés összegét 24.808.000 Ft-tal magasabb összeggel mutatta ki a ténylegesnél.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2007. október 10. napján kelt 8990614159 számú határozatával az elsőfokú határozatot az indokolás kiegészítése mellett helybenhagyta.

Az elsőfokú hatóság a felperesnél áfa adónemben 2006. január - április hónapokra is végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést, amelynek eredményeként meghozott 2007. június 30. napján kelt 8755640030 számú határozatával a felperest 12.929.000 Ft adókülönbözet, 6.464.000 Ft adóbírság, és 912.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2007. december 17. napján kelt 2482828404 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az elsőfokú hatóság a felperesnél áfa adónemben 2006. május hónapra végzett ellenőrzés eredményeként a 2007. augusztus 1. napján kelt 8755640337 számú határozatával a felperes terhére 4.446.000 Ft adókülönbözetet, 2.742.000 Ft jogosulatlan adó-visszaigénylést, 1.704.000 Ft adófolyószámlát nem érintő adókülönbözetet állapított meg, kötelezve a felperest 1.371.000 Ft adóbírság megfizetésére.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2007. december 17. napján kelt 2482828350 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A 2005. évi ellenőrzés során az adóhatóság megállapította, hogy a felperes alvállalkozói keretszerződést kötött a ... Kft-vel és a ... Kft-vel, amely szerint e cégek kábelszerelést végeznek a részére. A felperes nem a szerződés szerinti tevékenységről, hanem „bérmunkáról” ... db számlát fogadott be a Kft-ktől. Az adóhatóság megállapította, hogy a számlákat kibocsátó alvállalkozók a bevallások és az adóhatósági nyilvántartások adatai szerint nem rendelkeztek a munka elvégzéséhez szükséges személyi [foglalkoztatotti/alkalmazotti] és tárgyi [telephely, eszközök] feltételekkel, így a szerződésben vállalt kötelezettségek mikénti teljesítésének és a gazdasági esemény megtörténtének feltárására kapcsolódó vizsgálatot rendelt el. A kapcsolódó vizsgálatok során bizonyítást nyert, hogy a két Kft. a kábelszerelési munkálatok elvégzésével a ... Bt-t és a ... Bt-t bízta meg. E két Bt-nél ellenőrzés lefolytatására annak feltárása érdekében került sor, hogy a ... Kft. és a ... Kft. az igénybe vett alvállalkozói révén képes volt-e eleget tenni a felperessel megkötött keretszerződésben foglaltaknak.

Az adóhatóság megállapította, hogy a ... Kft. és a ... Kft., illetve a ... Bt. és a ... Bt. között szerződésszerű teljesítést, a számlák szerinti gazdasági eseménynak a számla szerinti felek közötti megvalósulását, értékelhető bizonyítékkal igazolni egyik fél sem tudta, amelynek következtében a felek közötti szerződés adójogi szempontból nem tekinthető teljesítettnek. A ... Kft. és a ... Kft. a bérmunkáról befogadott számlákat számlázta tovább a

felperesnek, a felperes pedig a számlákat - a munkavégzés körülményeiről, a munkavégzők személyének kilétéről való meggyőződés nélkül - befogadta, azok alapján adólevonást gyakorolt. A lefolytatott ellenőrzés és a kapcsolódó vizsgálatok során az alvállalkozói láncolat egyetlen láncszeménél sem lehetett a tényleges munkavégzést - megfelelő számú alkalmazott, tárgyi eszközök, és az ezeket kétséget kizáróan igazoló dokumentumok hiányában - megállapítani, nem bizonyított tehát, hogy a gazdasági események a számlák szerinti felek között valósultak meg, ezért e bizonylatok az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 32.§-ának /1/ bekezdés a./ pontja, 35.§-ának /1/ bekezdés a./ pontja, 44.§-ának /5/ bekezdése alapján adólevonási jog gyakorlására nem alkalmasak.

A felperest a ... Kft. .. db számláját november és december havi bevallásaiban szerepeltette. A számlák szerinti gazdasági esemény munkaerő közvetítés. A vizsgálat megállapította, hogy a számlakibocsátó a székhelyeként bejegyzett címen gazdasági tevékenységet nem folytat, alkalmazottakkal nem rendelkezik, 2005. IV. negyedévre bevallási kötelezettségének nem tett eleget, a cégjegyzék szerint felvett munkaerő közvetítés tevékenységéhez a szükséges engedélyekkel /a ... Munkaügyi Központ nyilvántartásba vétele/ nem rendelkezik, így ilyen tevékenységet engedélyek hiányában nem végezhet. Számláit ezért az adóhatóság nem minősítette hiteles bizonylatnak.

A 2006. január - április időszakra végzett ellenőrzés során az adóhatóság megállapította, hogy a felperes levonható adóként szerepeltette a ... Kft. ..db számláját. Az adóhatóság indokolása a ... Kft. vonatkozásában megegyezett a 2005. évre vonatkozó ellenőrzés eredményeként meghozott határozatokban foglalt indokolással azzal a változtatással, hogy a ... Kft. 2006. évben áfa-bevallást nem nyújtott be, továbbá a vitatott számlákat tartalmazó számlatömböt a számlakibocsátó az adóhatóság nyilvántartásának adatai szerint meg sem nem vásárolta. A revízió a vizsgálat során megállapította, hogy a felperes 2006. január-április időszakban számlát fogadott be az ... Kft.-től, a .. db számlán munkaerő közvetítés szolgáltatás került feltüntetésre. Az illetékes munkaügyi központ adatszolgáltatása szerint e Kft. nem nyújtott be nyilvántartásba vételi kérelmet, nem jogosult tehát e tevékenység végzésére. A kapcsolódó vizsgálat során az ... Kft. képviselője az adóhatóságon nem jelent meg. A helyszíni ellenőrzés megállapította, hogy a cég székhelyén gazdasági tevékenység nem folyik, cégtábla nincsen, a helyi önkormányzat adóhatóságának elmondása szerint a Kft. nem jelentkezett be, a helyi adóról szóló bevallásokat nem nyújtott be. Mindezek alapján az adóhatóság megállapította, hogy az ... Kft. sem rendelkezett a munkaerő közvetítés végzéséhez szükséges tárgyi és személyi feltételekkel,

ezért az ... Kft. nevében kibocsátott számlákkal kapcsolatosan sem ismerte el a felperes adólevonási jogát.

E vizsgált időszakban a felperes a ... Bt-től .. db számlát fogadott be, amelyeken szereplő gazdasági esemény kábelszerelés volt, a számlakibocsátónál lévő számlákon azonban munkaerő közvetítés került feltüntetésre. A ... Bt. által csatolt számlákat tartalmazó számlatömböt az adóhatóság nyilvántartása szerint nem a Bt., hanem az ... Kft. vásárolta meg, és a Bt. által csatolt számlák sorszáma azonos az ... Kft-nek az adóhatóság által vitatott vizsgált számláival. A ... Bt. a Munkaügyi Központ adatszolgáltatása szerint nyilvántartásukban nem szerepel, munkaerő közvetítést társasági formájára tekintettel /mivel Bt./ a Munka Törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. törvény /a továbbiakban: Mtv./ 193/D.§-a alapján nem végezhet. A Bt. a kábelszerelési munka elvégzéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel sem rendelkezett, ezért az adóhatóság a befogadott számlák alapján jogosulatlannak minősítette a számlákon szereplő áfa levonását.

Az adóhatóság megállapította, hogy a felperes 2006. január 1-jén alvállalkozói keretszerződést kötött a ... Kft-vel, illetve a ... Kft-vel kábeltermékek gyártása céljából. E cégek további alvállalkozói szerződést kötöttek a ... Kft-vel, továbbá a ... Bt-vel. Az adóhatóság a lefolytatott kapcsolódó vizsgálat alapján megállapította, hogy az alvállalkozói láncolatban szereplő egyetlen társaság sem rendelkezett a számlákon szereplő gazdasági események elvégzéséhez szükséges feltételekkel. A jogügyletek számlán feltüntetett felek közötti tényleges megvalósulása hitelt érdemlő módon nem bizonyított, ezért az adóhatóság a ... Kft. és a ... Kft. számláit sem fogadta el az adólevonás hiteles dokumentumaiként.

A 2006. év május hónapra végzett ellenőrzés azt állapította meg, hogy a felperes levonásba helyezte a ...Bt-től, továbbá a ... Kft-től és a ... Kft-től a részére kibocsátott számlák adótartalmát, amely társaságokra és az ügyleteikre az adóhatóság határozata ugyanazon megállapításokat tartalmazta, mint amit a 2006. január - április hónapokra vonatkozó ellenőrzés alapján megállapított.

A felperes mindhárom időszakra vonatkozóan meghozott határozatok bíróság általi felülvizsgálatát kezdeményezte, amelyet az elsőfokú bíróság egyesített perben végzett el. A felperes álláspontja szerint jogszerűen helyezte levonásba a számlakibocsátók számláiban szereplő áfa-t, ugyanis a gazdasági események megtörténtek, a szolgáltatások ellenértékét megfizette, a számlák alakilag, tartalmilag helytállóak. Az alvállalkozók által kötött al-alvállalkozói szerződések vizsgálatára nem volt lehetősége, a szerződéses kapcsolatban résztvevők magatartásáért felelőssé nem tehető.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes mindhárom határozatát - az elsőfokú határozatokra is kiterjedően - hatályon

kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. A per során meghallgatta a felperes cégvezetőjét, a cégek két alkalmazottját tanúként, szakértői bizonyítást rendelt el. A szakértő a számlákat alakilag és tartalmilag hitelesnek minősítette.

Az elsőfokú bíróság a lefolytatott bizonyítási eljárás alapján az adóhatóság által kifogásolt számlákat hitelesnek minősítette, és megállapította, hogy a felperes ügyletei során kellő körültekintéssel járt el, gondatlanság nem terheli, csak a vele közvetlen szerződéses kapcsolatban álló alvállalkozókkal szemben terheli felelősség.

A megismételt eljárásra vonatkozó iránymutatása szerint a beszerzett szakvéleményre és a bíróság megállapításaira figyelemmel kell eljárnia az adóhatóságnak úgy, hogy a felperes és az alvállalkozói között a gazdasági eseményeket valósnak kell tekintenie. A számlákat ennek megfelelően kell vizsgálat alá vonni, és megállapítani, hogy áfa-adónemben a felperes adóbevallási és adófizetési kötelezettségének eleget tett-e.

Az elsőfokú bíróság kiegészítő ítéletet hozott, amelyben az alperest szakértői díj megfizetésére kötelezte.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a keresetek elutasítását, illetve az elsőfokú bíróság új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 206.§-ának /1/ bekezdését, 164.§-ának /1/ bekezdését, az Mtv. 193/D.§ /1/ bekezdését, az Áfa tv. 44.§ /5/ bekezdését, az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül mérlegelte, eljárási hibát vétett akkor, amikor jogkérdés eldöntésére igazságügyi könyvszakértőt rendelt ki, és jogkérdésben döntési kötelezettségét áthárította a szakértőre. Kifejtette, hogy számlatartalmaknak a valósággal való egyezősége hiányát tanúvallomások nem pótolhatják. Az elsőfokú bíróság olyan útmutatást adott az új eljárásra, amellyel túlterjeszkedett a kereseti kérelmen, illetve ellenőrzése során az már a vizsgálata tárgyát képezte.

A felperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

Az Áfa tv. 32.§-ának /1/ bekezdés a/ pontja értelmében a 34.§ szerinti adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja azt az adóösszeget, amelyet a részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatás-nyújtás során egy

másik adóalany rá áthárított. A 35.§ /1/ bekezdés a/ pontja alapján az adólevonási jog - ha az adózás rendjéről szóló törvény másként nem rendelkezik - kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló számla, egyszerűsített számla, és számlát helyettesítő okmány. A számlára, az egyszerűsített számlára és a számlát helyettesítő okmányra a számviteli törvénynek a számviteli bizonylatra vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni /43.§ /4/ bekezdés/.

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 166.§-ának /2/ bekezdése alapján a számviteli bizonylat adatainak alakilag, és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. A 15.§ /3/ bekezdése értelmében a könyvvitelben rögzített, és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállóak által is megállapíthatóknak kell lenniük /a valódiság elve/.

Az adóhatóság széleskörű bizonyítási eljárás során megkísérelte feltárni azt, hogy a ... Kft., a ... Kft., a ... Bt., a ... Kft. illetve a ... Kft. számláiban feltüntetett munkálatokat ki, vagy kik végezték el, azonban ez nem volt megállapítható.

Az adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perben is a /Pp. 324.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó/ Pp. 164.§-ának /1/ bekezdése alapján a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valónak fogadja el. A felperesnek kellett tehát azt igazolnia az alperes /bizonyítékokon alapuló/ megállapításával szemben, hogy az általa befogadott számlák tartalmilag hitelesek, helytállóak.

Az adóhatóság nem vitatta a gazdasági esemény megtörténtét, és annak pénzügyi rendezését, álláspontja szerint azonban az nem a számlákon feltüntetett személyek között valósult meg. A bizonylatok tartalmi helytállóságának a Sztv-ben meghatározott egyik követelménye, hogy adatai valósak legyenek, ezért a gazdasági eseménynek ténylegesen a számlában szereplő személyek között kell megtörténnie, másik követelménye, hogy az adatok bizonyíthatóak legyenek, azaz a gazdasági eseménynek és a valóságnak való egyezőséget igazolni szükséges. A Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy az elsőfokú bíróság által a per során lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként sem volt megállapítható a számlákban feltüntetett szolgáltatást elvégzők személye, az, hogy a gazdasági esemény a számlákon szereplő felek között ment végbe.

Az elsőfokú bíróság a per eldöntéséhez szükséges tények megállapítása végett a Pp. 163.§ /1/ bekezdésének alkalmazásával bizonyítási eljárást folytatott. A Pp. 177.§-ának /1/ bekezdése alapján ha a perben jelentős tény vagy egyéb körülmény megállapításához vagy megítéléséhez olyan különleges szakértelem szükséges, amellyel a bíróság nem rendelkezik, a bíróság szakértőt rendel ki. Annak a kérdésnek az eldöntése, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékok szerint megállapítható-e az érintett számlákban feltüntetett gazdasági eseményt elvégzők személye, és azok azonosak-e a számlákon szereplő személyekkel, nem különleges szakértelmet igénylő szakkérdés - ahogyan arra az alperes is helytállóan hivatkozott -, nem könyvszakértői kérdés, ezért igazságügyi könyvszakértő kirendelése a perben nem volt indokolt, és a kirendelt szakértő e kérdésre - miután az fel sem volt neki téve - választ sem adott. A Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy az elsőfokú bíróság döntését a per során beszerzett igazságügyi szakértői véleményre tévesen alapította.

A meghallgatott két tanú vallomása pedig aggálytalanul és hitelt érdemlően nem bizonyította a határozatok jogszerűtlenségét.

A felperes az általa befogadott számlák tartalmilag hiteltelen, megbízhatatlan voltát nem cáfolta meg, nem tudta bizonyítani, hogy a munkálatokat ténylegesen kik végezték.

Az Áfa tv. 44.§-ának /5/ bekezdése 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, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el.

A felperesnek ellenőriznie kellett volna a számlakibocsátók gazdasági tevékenységét, hogy a munkákat ők végzik-e, vagy mással /alvállalkozóval/ végeztetik el, rendelkeznek-e vagy sem a munkavégzéshez szükséges személyi- és tárgyi feltételekkel, azaz a számlák szerinti szolgáltatást ténylegesen ki teljesíti. A felperes a teljesítés /ki-mikor-hol-hogyan/, ellenőrzés /mikor-kinek a jelenlétében-milyen eredménnyel/, kapcsolattartás /kivel-mikor-mivel dokumentáltan/ folyamatában körültekintést nem igazolt, a munkavégzők tényleges személyét a per során sem tudta igazolni, alaptalanul hivatkozott arra, hogy az Áfa tv. 44.§-ának /5/ bekezdésében foglalt kellő körültekintés vonatkozásában megállapítható lenne.

A Mtv. a munkaerő-kölcsönzést szabályozó 193/D.§-ának /1/ bekezdése értelmében kölcsönbeadó csak az a belföldi székhelyű, a tagok korlátozott felelősségével működő gazdasági társaság vagy - a vele tagsági viszonyban nem álló munkavállaló vonatkozásában - szövetkezet lehet, amelyik megfelel az e törvényben, illetve az egyéb jogszabályban foglalt feltételeknek, és az állami foglalkoztatási szerv nyilvántartásba vette. E törvényhely szerint a felperessel szerződő Bt. a cégformája miatt munkaerőt kölcsönbeadó nem lehet, a Kft-k pedig nyilvántartásba vételük hiányában a törvényi feltételeknek nem feleltek meg. A felperes a ... Kft., az ... Kft., a ... Bt. számláinak hitelességét semmivel sem igazolta.

A Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy a felperes keresetét nem bizonyította, a bizonyítatlan kereseteket az elsőfokú bíróságnak el kellett volna utasítania.

Mindezek folytán a Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275.§-ának /4/ bekezdése alapján a jogerős kiegészített ítéletet hatályon kívül helyezte és a felperes kereseteit teljes körűen elutasította.

A Legfelsőbb Bíróság a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti, és felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Legfelsőbb Bíróság az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2010. december 9.

**Dr. Kárpáti Magdolna sk. tanácselnök, Dr. Kurucz Krisztina sk.
előadó bíró, Dr. Tóth Kincső sk. bíró**