

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Magyar György ügyvéd által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Mónus László jogtanácsos által képviselt APEH Dél-alföldi Kihelyezett Hatósági Osztály jogutódja, a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Bács-Kiskun Megyei Bíróságon 5.K.21.722/2008. számon indított és ugyanezen bíróság 2010. június 10-én kelt 5.K.21.722/2008/25. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 27. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Bács-Kiskun Megyei Bíróság 5.K.21.722/2008/25. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 816.800 (nyolcszáztizenhatezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes társasházat épített továbbértékesítés céljából. Fővállalkozójaként a H.D.I. Kft. (továbbiakban HDI Kft.) járt el, amelytől származó építési munkákról kiállított számlák áfa-tartalmát levonásba helyezte. A fővállalkozó az építkezéssel kapcsolatos számlákat fogadott be a F. Bt.-től, illetve a H. Kft.-től. A szerkezetkész állapotig szükséges munkákat a F. Bt. végezte, míg az építkezés befejező munkáit a H. Kft. vállalta. A H. Kft. alvállalkozói a H. Bt., valamint a K. Bt. volt.

Az adóhatóság 2002-2006 évek vonatkozásában bevallások utólagos ellenőrzését végezte a felperesnél általános forgalmi adónemben, melynek során a HDI Kft. által kiállított számlákban foglalt áfa elszámolhatóságát nem fogadta el, ezért a felperes terhére összesen 13.614.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2008. július 28-ai határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését kérte.

A megyei bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletét az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 32. § (1) bekezdésére, 35. § (1) bekezdésére alapozta. Megállapította, hogy a HDI Kft. által kibocsátott számlák nem hiteles bizonylatok. E megállapítását a közigazgatási iratokon kívül az általa meghallgatott B. Zs. I. (a HDI Kft. volt ügyvezetője), P. Gy. (a H. Kft. volt ügyvezetője), valamint T. L. (a F. Bt. volt beltagja) tanúvallomására alapozta. A megyei bíróság ítéletének indokolásában részletesen ismertetette a meghallgatott tanúk vallomását, és kifejtette, hogy a HDI Kft. alkalmazott és eszköz hiányában az építési munkákat nem végezhetette el.

Az általa megnevezett alvállalkozók közül a H. Kft. számlájában szereplő összeget a számla 2006. január 16-ai kibocsátását követően a felperes részére nem számlázta tovább. A F. Bt. maga sem rendelkezett munkaerővel és eszközzel az általa vállalt munkák elvégzésére. Az ügyvezető által megjelölt alvállalkozók a munkát ugyancsak nem végezhették el. A H. Kft. ekkor még nem létezett, a K. Bt. pedig nem építőipari munkákról állított ki számlákat.

A megyei bíróság hangsúlyozta, hogy a felperes nem járt el a tőle elvárható kellő körültekintéssel, mert nem vizsgálta, hogy a vele szerződő felek rendelkeznek-e a négylakásos társasház felépítéséhez szükséges személyi, illetve tárgyi feltételekkel.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben annak hatályon kívül helyezését és a kereseti kérelemnek helyt adó ítélet meghozatalát kérte. Álláspontja szerint a keresetet a meghallgatott tanúk vallomása alapján az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 97. § (6) bekezdése alapján kellett volna elbírálni, azonban a felperes javára szolgáló tényeket és bizonyítékokat figyelmen kívül hagyták. Sérelmezte, hogy az adóhatóság nem hívta fel a felperes figyelmét az alvállalkozói teljesítés számlákon történő feltüntetésére. Kifogásolta, hogy az adóhatóság a felperes terhére rótt a HDI Kft. azon mulasztását, hogy 2005, 2006 évben bevallási kötelezettségének nem tett eleget. Felhívta a figyelmet arra, hogy a HDI Kft.-vel 2004. októberétől 2005 év végéig állt jogviszonyban. A társasház ezen időszakban épült, 2006. március 20-án már használatbavételi engedélyt kapott. Hivatkozott arra, hogy az adóhatóság irányelvében meghatározott, a gazdasági eseményeket fiktiivvé minősítő körülmények nem álltak fenn. A gazdasági esemény teljes egészében

megvalósult, hiszen az épület használatbavételi engedélyt kapott. A felperes a HDI Kft-vel bizonyítottan ügyleti kapcsolatban állt, amit a HDI Kft. ügyvezetőjének tanúvallomása is alátámasztott. Ezt igazolta, hogy részben a HDI Kft. számlájára utalt ellenértéket, részben készpénzben fizette ki a számlákat. Előadta, hogy a HDI Kft. adószámát, cégbíróági bejegyzését, illetve a folyamatos munkavégzést is ellenőrizte. Tudomása volt arról is, hogy a HDI Kft. mely alvállalkozói dolgoztak a munkaterületen. Álláspontja szerint a felperes terhére nem értékelhető az a körülmény, hogy a HDI Kft. és alvállalkozói közötti jogviszony hogyan alakult. Ezért a felelősség a HDI Kft-t terheli. A jogerős ítélet indokolásának megállapításaival összefüggésben rámutatott arra, hogy az építkezés időszakában a HDI Kft. adószámmal, cégbejegyzéssel rendelkezett, adóbevallását teljesítette. A későbbi időszakban történtek nem szolgálhatnak a felperes terhére. A HDI Kft. székhelyén tartott helyszíni szemle - amely szerint ott gazdasági eseményre utaló körülményeket nem tapasztaltak - nem értékelhető úgy, mintha a HDI Kft. telephelyén vagy tényleges munkaterületén ne tevékenykedett volna. Felhívta a figyelmet arra, hogy a társasház megvásárlói szavatossági jogukat csak a felperessel szemben érvényesíthették, a kivitelezővel szemben az adásvételi szerződés nem adott lehetőséget a szavatossági jog érvényesítésére. Utalt arra, hogy a HDI Kft. ügyvezetője a használatbavételi eljárás során megjelent, az átadás-átvételi jegyzőkönyvet aláírta, az eljárásban részt vett.

Kifogásolta, hogy az adóhatóság a számlakibocsátót nem hívta fel bevallási kötelezettségének teljesítésére, ugyanakkor annak elmaradását a felperes terhére róta.

érelmezte, hogy az adóhatóság, illetve a megyei bíróság a felperes terhére értékelte az alvállalkozók felszámolását a nélkül, hogy ezzel kapcsolatos részletes vizsgálatot végzett volna. Ezért e körben a tényállás is tisztázatlan. Előadta, hogy a felperesnek az alvállalkozók tényleges tevékenységét nincs módja ellenőrizni. Felhívta a figyelmet arra, hogy az adólevonási jog érvényesíthetőségének megtagadása lényegében azt eredményezte, hogy az állam a számlákba foglalt anyagköltség után kétszeresen jutott az áfához.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte. Álláspontja szerint a tényleges gazdasági tevékenység megtörténte az alvállalkozók szintjén nem volt bizonyítható, ugyanis nem rendelkeztek saját alkalmazottakkal, a F. Bt. az általa továbbszámlázott anyagokról beszerzési számlákkal nem rendelkezett; sem a K. Bt., sem a H. Bt. tényleges gazdasági tevékenységet bizonyíthatóan nem végzett. Hangsúlyozta, hogy a felperes ellenőrzése nem foglalta magában a HDI Kft. bevallási kötelezettségének vizsgálatát. A HDI Kft. ügyvezetője által

előadottakat mind az adóhatóság, mind a megyei bíróság megfelelően értékelte. Felhívta a figyelmet arra, hogy a Legfelsőbb Bíróságnak a felülvizsgálati eljárásban a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján kell döntést hoznia, és a csak a kirívóan okszerűtlen mérlegelést bírálhatja felül.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Áfa tv. 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. A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 166. § (2) bekezdése értelmében a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. Az Sztv. 15. § (3) bekezdésében rögzített valódiság elve alapján a Legfelsőbb Bíróság gyakorlata következetes a tekintetben, hogy a valóságban végbement gazdasági eseményekkel nem azonos tartalmú számlára adólevonási jog nem alapítható (Kfv.I.35.371/2008/6.). A Legfelsőbb Bíróság több alkalommal hangsúlyozta, hogy adólevonási jog csak tartalmilag hiteles számla alapján gyakorolható (Kfv.I.35.240/2008/7.).

A Legfelsőbb Bíróság osztotta a megyei bíróság azon álláspontját, hogy a felperes nem bizonyította, miszerint a gazdasági esemény a számlában feltüntetett felek között jött létre.

A Legfelsőbb Bíróság következetes gyakorlata szerint a számlabefogadónak kellő körültekintést kell tanúsítania. Nem lehet kellő körültekintésre hivatkozni abban az esetben, ha a gazdasági esemény nem a számla szerinti felek között jött létre, vagy ha az adózó úgy köt megállapodást, hogy a cég képviseletéről, székhelyének valódiságáról, tényleges gazdasági tevékenységéről nem győződött meg, azokról adatokkal nem rendelkezik (Kfv.I.35.158/2005/5.). A számlabefogadó adóalanynak tudnia és ismernie kell az adólevonási jog gyakorlásának törvényi feltételeit. Az a magatartás, amely a kellő körültekintés elmulasztásában a „puszta bizakodásban” nyilvánul meg, csak gondatlanságként és nem kellő körültekintésként minősíthető (Kfv.I.35.189/2004/4.). Kellő körültekintés megállapítására csak akkor kerülhet sor, ha a számla hiteltelensége olyan okból következik be, amelyről a számlabefogadónak nem volt tudomása, azt nem ismerhette fel, arra ráhatása nem volt, illetve nem is lehetett (Kfv.I.35.122/2004/5.).

A Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozza, hogy önmagában az a körülmény, hogy a munkák elvégzésre kerültek és ezért a felperes az ellenértéket megfizette, nem igazolja, hogy a munkák a számlák szerinti felek között teljesültek. Az alperesi határozatban

rögzített körülmények összességükben megalapozták azt az adóhatósági megállapítást, hogy a felperes által befogadott számlák tartalmilag nem hitelesek. Ezekkel a bizonyítékokkal szemben a felperes semmivel nem tudta igazolni, hogy a számlákban feltüntetett gazdasági tevékenységet a felperes részére valóban a megjelölt alvállalkozó végezte. A számlák hitelességét bármilyen módon alátámasztó további bizonyíték hiányában az adóhatóság jogszerűen tagadta meg az adólevonási jog érvényesítését.

Az Európai Bíróság C-439-440/04. számú ítéletében kifejtett jogi álláspontjának megfelelően az adóhatóságnak, illetve az adóhatározat felülvizsgálatát végző bíróságnak objektív körülmények alapján kellett megállapítania, hogy a felperes tudta-e, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével áfa-kijátszást megvalósító ügyletben vesz részt.

A Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy az alperesi határozat felülvizsgálatát végző megyei bíróság a felperes által indítványozott bizonyítást lefolytatta, a meghallgatott tanúk vallomását részletesen ismertette és értékelte, majd a rendelkezésre álló bizonyítékok együttes értékelésével jutott arra a következtetésre, hogy a HDI Kft. által kibocsátott számlák nem hiteles bizonylatok, ezért adólevonás alapjául nem szolgálhatnak. A megyei bíróság ezen megállapítását a felülvizsgálati kérelemben előadottak alapján nem lehetett jogszabálysértőnek tekinteni.

Nem helytálló az a felperesi előadás, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékokat a megyei bíróság az Art. 97. § (6) bekezdésének figyelmen kívül hagyásával értékelte. A felülvizsgálati kérelemben előadottakkal szemben a felperes nem tudta igazolni, hogy a társasház építkezésen ténylegesen kik dolgoztak. Erre vonatkozó egyértelmű bizonyítékot az építési naplók sem szolgáltatnak, miután csak a megjelölt személyek számát rögzítik. A Legfelsőbb Bíróság álláspontja szerint az adólevonási jog érvényesíthetősége szempontjából a tényállás megfelelően tisztázott, az adóhatóságot a HDI Kft. bevallási kötelezettségére való felhívás vonatkozásában mulasztás nem terheli. Nem befolyásolja az alperesi határozat jogszerűségét a számlákba állított anyagokat terhelő áfa jogi megítélése sem.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta. Az eredménytelen felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján az alperes felülvizsgálati perköltségének, valamint az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése alapján a le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére kötelezte (6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése).

Budapest, 2011. május 5.

***Dr. Madarász Gabriella sk. tanácselnök, Dr. Darák Péter sk. előadó
bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró***