

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Szatmári Katalin ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Novoth Zoltán jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal jogutódja, a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Elnöke alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 13.K.33.926/2009. számon indított és ugyanezen bíróság 2010. június 3-án kelt 13.K.33.926/2009/11. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 12. 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 Fővárosi Bíróság 13.K.33.926/2009/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 244.800 (kétszáznegyvennégyezer-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 2006-ban és 2007-ben az ú-i, h-i és az ó-i ... üzletház takarítását végezte részben saját munkavállalóival, részben a C. Kft-től és az E. Kft-től (továbbiakban számlakibocsátók) igénybevett takarítási szolgáltatással teljesítve. A számlakibocsátóktól befogadott számla alapján 2006-ban 2.160.000 Ft, 2007-ben 1.920.000 Ft előzetesen felszámított általános forgalmi adót helyezett levonásba.

Az első fokú adóhatóság 2008. július 31-én lezárt vizsgálatában a felperes terhére megállapítást nem tett. Ezt követően a korábbi ellenőrzés felülellenőrzését rendelte el az APEH Elnöke, melynek alapján 2006 és 2007 adóévekben az általános forgalmi adó ellenőrzése történt. Az ellenőrzés eredményeként az első fokú adóhatóság a felperes terhére 4.080.000 Ft adókülönböt állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2009. augusztus 4-én kelt határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Az adóhatóság határozatának indokolásában rögzítette, hogy a számlák alapján áfa-levonás nem érvényesíthető, mert a számlakibocsátók és a felperes között gazdasági esemény nem történt, miután sem a számlakibocsátók, sem alvállalkozóik nem rendelkeztek olyan munkaerővel, amivel a szolgáltatást teljesíteni tudták volna.

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését kérte.

A Fővárosi Bíróság tanúként hallgatta meg a felperesi társaság korábbi tulajdonosát, aki 2006-tól takarítási szolgáltatási hely vezetőként végzett tevékenységet, majd jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában megállapította, hogy a felülellenőrzés elrendelése nem volt jogszabálysértő. Ugyanakkor az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 32. § (1) bekezdés a) pontja értelmében a felperes adólevonási jogra csak valós ügylet alapján jogosult. A felperesnek a szolgáltatást ténylegesen a számlakibocsátótól kell megkapnia, amit az akkor tud elvégezni, ha rendelkezik a tevékenység teljesítéséhez szükséges objektív feltételekkel, takarítási tevékenység esetében e tevékenységet elvégző személyekkel. A Fővárosi Bíróság a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján helytállónak ítélte azt az adóhatósági megállapítást, hogy sem a számlakibocsátók, sem alvállalkozóik nem rendelkeztek takarító személyzettel, ezért nem az általuk teljesített tevékenységet számlázták a felperesnek. Az ezzel ellentétes tényeket a felperes a per során nem bizonyította. Hangsúlyozta, hogy sem a számlák, sem a szerződések, sem az ellenérték megfizetése, sem a takarítási utasítások nem alkalmasak annak igazolására, hogy a szolgáltatást a számlakibocsátók végezték. Utalt arra, hogy az adóhatóság a kapcsolódó vizsgálatokról készült jegyzőkönyveket a felperessel az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 100. § (4) bekezdésének megfelelően ismertetette. Az adóhatóság a szerződésekkel kapcsolatos megállapítást más adózónál nem tett, ezért az Art. 130. §-ának sérelme sem állapítható meg. A Fővárosi Bíróság álláspontja szerint a felperes az Áfa tv. 44. § (5) bekezdése szerinti kellő körültekintés tanúsítását sem tudta igazolni. Kellő körültekintés mellett a felperes meggyőződhetett volna arról, hogy a takarítási tevékenységet nem a számlakibocsátók teljesítették.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Álláspontja szerint az adóhatóságnak a számlák alaki és anyagi jogi vizsgálatára volt lehetősége. A felperes terhére nem értékelhető az a körülmény, hogy a C. Kft. és az E. Kft. kikkel

állt alvállalkozói jogviszonyban. Felhívta a figyelmet arra, hogy a takarítási szolgáltatást a valóságban teljesítették, az adóhatóság a takarítást ténylegesen végző személyeket a helyszíni ellenőrzés során a felperes kérése ellenére sem ellenőrizte. A felperesi álláspont szerint a vizsgálat kizárólag a felperes és a közvetlen kapcsolatban álló vállalkozók közötti szerződéses viszonyra terjedhetett volna ki. Amennyiben a vállalkozók valótlan számlákat fogadtak be fiktív alvállalkozóktól, úgy a vállalkozókat kellett volna adóhatósági eljárás alá vonni. Hangsúlyozta, hogy az ügylettel kapcsolatban a felperesnek objektív felelőssége nem lehet, miután az alvállalkozók ellenőrzéséhez semmilyen eszköz nem állt a felperes rendelkezésére. Előadta, hogy a vállalkozókkal történő szerződéskötéskor azok jogalanyiságát a cégbíróságon ellenőrizték. A munkát elvégezték, a teljesítés leigazolása után a számlák kifizetésre kerültek.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte előadva, hogy a felperest terhelte annak bizonyítása, hogy a szolgáltatásokat a számlák szerinti szolgáltatásnyújtók teljesítették. A rendelkezésre álló bizonyítékok azonban csak a szolgáltatás teljesítését bizonyítják, és nem alkalmasak annak alátámasztására, hogy a szolgáltatást kik végezték. Az alvállalkozók ugyanis nem rendelkeztek a teljesítéshez szükséges kapacitással, és a felperes azt sem igazolta, hogy a szolgáltatást a bizonylatokban feltüntetett szubalvállalkozók végezték. Ezért a C. Kft. és az E. Kft. nevében kibocsátott bizonylatok valótlanok, adólevonási jog gyakorlására nem alkalmasak.

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. Az 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.

A fenti körülményeket nem befolyásolja az a felperes által hangsúlyozott körülmény, hogy a gazdasági esemény megtörtént és a teljesítés - a teljesítő személyétől függetlenül - tényszerűen ellenőrizhető.

A Legfelsőbb Bíróság a peres és adóhatósági iratok áttekintését követően arra a következtetésre jutott, hogy a Fővárosi Bíróság keresetet elutasító döntésének indokait nem lehet iratellenesnek, illetve kirívóan okszerűtlennek tekinteni. A Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy az első fokú határozat indokolása részletesen taglalta a munkavégzés körülményeit, a takarító személyzet beazonosíthatóságának kérdését, illetve az alvállalkozóknál feltárható körülményeket. A Legfelsőbb Bíróság kiemeli, hogy a teljesítés-igazoláson aláíró D. J. A-né előadta, hogy a takarító személyzetről nem készült nyilvántartás. A C. Kft-nél és az E. Kft-nél végzett kapcsolódó ellenőrzés szintén nem tudta feltárni, hogy a takarítást név szerint kik végezték. A megjelölt alvállalkozók a takarítási szolgáltatásról kötött szerződésben foglalt munkák

ellátásához szükséges munkavállalókkal nem rendelkeztek. Az egyes ügyvezetők közötti üzleti kapcsolat nem volt megállapítható (első fokú adóhatósági határozat 5. oldal 4. bekezdése, 6. oldal utolsó előtti bekezdése, 7. oldal 3. bekezdése, 8. oldal 2. bekezdése, 12. oldal 2. és 3. bekezdése).

A fenti megállapításokkal szemben a felperes annak igazolására, hogy a gazdasági esemény a számlakibocsátó és a felperes között következett be, nem tudott megfelelő bizonyítékot szolgáltatni.

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