

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Oblat Péter ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Szabó Szilvia jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Bíróság 2007. április 20-án kelt 11.K.34.623/2006/7. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 8. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 11.K.34.623/2006/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 300.000 (háromszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.500.000 (kettőmillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az első fokú adóhatóság az 1999-2003 évekre lefolytatott valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő ellenőrzés eredményeként hozott határozatában kötelezte a felperest összesen 44.066.000 Ft adókülönbözet, 21.342.000 Ft adóbírság, 23.265.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Az adóhatóság az adókülönbözetet általános forgalmi adó (továbbiakban áfa) és társasági adó (továbbiakban ta.) adónemekben 2000-2002 évekre vonatkozóan írta elő a felperes terhére.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 8429894525 számú határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta. Az alperes azt állapította meg, hogy a számlák -több esetben - nem a felperes gazdasági tevékenységének folytatása érdekében merültek fel, ezért ezeket nem fogadta el, és a felperes adózás előtti eredményét a bevalláshoz képest magasabb összegben mutatta ki, ennek jogkövetkezményeként ta. adókülönbözetet írt elő. Az alperes

ezekkel a számlákkal kapcsolatban csökkentette a felperes levonható áfáját is, arra alapítottnan, hogy a számlák nettó költségértéke nem valós költség, a számlák hiteltelenek, a felperes eljárása nem felelt meg a 1992. évi LXXIV. törvény 32. § (1) bekezdés a) pontjában, 35. § (1) bekezdésében, a 2000. évi C. törvény 15. § (3) bekezdésében, 166-167. §-aiban foglaltaknak. A határozatokkal érintett számlák nagyobb része a felperes által a Kft. (továbbiakban Kft.) telephelyén végzett munkákkal kapcsolatos, felperes által befogadott és bevallásba beállított alvállalkozó számla.

Az alperes rögzítette, hogy a revízió és az adóigazgatási eljárás megfelelt az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) az államigazgatási eljárás általános szabályairól szóló 1957. évi IV. törvény (továbbiakban Áe.) rendelkezéseinek.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte az ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges, bírósági eljárásban nem orvosolható eljárási jogszabálysértésekre alapítottnan. A felperes azzal érvelt, hogy az adóhatóság eljárása nem felelt meg az Art. 92. § (1) és (9) bekezdésében, 97. §-ában, 104. § (4) bekezdésében, 128. § (1) bekezdésében, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 4. § (1) bekezdésében, 72. § (1) bekezdés e), f) pontjaiban foglaltaknak. A felperes kifejtette, hogy az eljárási szabálytalanságok és a tényállás felderítetlensége miatt a határozatok tényállása iratellenes, okszerűtlen, indokolás nélküli következtetéseket tartalmaz, az érdemi döntés jogilag megalapozatlan. A Kft-vel kapcsolatos számlák tekintetében új eljárás elrendelésére nem kerülhet sor, mert ezzel az adóhatóság megkerülhetné az Art. határidőkre vonatkozó kogens rendelkezéseit.

Az első fokú bíróság a felperes keresetét elutasította, jogi álláspontja a következő volt:

A felperes által vitatott körben az adóhatósági határozatok nem jogszabálysértők. Az alperes a tényállást a szükséges körben tisztázta, a bizonyítási eljárás során beszerzett bizonyítékokat egyenként és összefüggésében is megfelelően értékelte, okszerűen jutott a határozatába foglalt megállapításokra. Az adóhatóság az ellenőrzésre nyitva álló határidőt nem lépte túl, a kiegészítő jegyzőkönyv felvételére is jogszerűen került sor. Az alperes bizonyította, hogy a perrel érintett számlákba foglalt gazdasági esemény a számlák szerinti felek között ténylegesen nem mehetett végbe. Az alperes a bizonyítékok értékelésénél nemcsak a Kft. nyilatkozatát vette figyelembe, hanem egyéb bizonyítékokat is vizsgált és értékelte, helyesen. Az a tény, hogy a Kft. a felperes részére - a peres eljárás ideje alatt - a korábbi nyilatkozatától eltérő nyilatkozatot tett, nem ad alapot a határozatok hatályon kívül helyezésére. Az eltérő nyilatkozatokra vonatkozóan a Kft. és

a felperes indokot nem adott, és e körben a felperes bizonyítást sem ajánlott fel.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, és az első fokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. A felperes azzal érvelt, hogy az alperes eljárása nem felelt meg a Ket. 4. § (1) bekezdésében, az Art. 92. § (1) bekezdésében, 97. §-ában, 104. § (1) bekezdésében, 128. § (1) bekezdésében, az első fokú bíróságé pedig a Pp. 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Az alperes és az első fokú bíróság tévesen nem különítette el az ellenőrzési és a hatósági eljárást, az első fokú határozathozatali eljárás meghosszabbítása téves jogszabályi hivatkozáson alapul, sérti a tisztességes ügyintézéshez, a jogszabályokban meghatározott határidőben hozott döntéshez való jogát. A Kft. nyilatkozatára, mint eljárási cselekményre az ellenőrzés lezárása után került sor, ezért ez „semmis”. Az első fokú bíróság túlterjeszkedett a kereseti kérelmen, amikor a Kft. általa vitatott nyilatkozatán kívül egyéb eljárási cselekményeket is megvizsgált és értékelt. Az adóhatóság a tényállást az ellenőrzésre nyitva álló határidőn belül nem tudta tisztázni, a kiegészítő jegyzőkönyv felvételére is jogszabálysértően került sor. Az alperes ezért olyan ügy érdemi eldöntésére is kiható súlyos eljárási jogszabálysértéseket követett el, amelyek miatt az első fokú bíróságnak a felperesre kedvező döntést kellett volna hoznia.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275. § (1) bekezdése alapján eljárva az iratok alapján a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a következő tényállást állapítja meg:

Az ellenőrzés 2005. március 8-án a megbízólevél átvételével indult meg. Az adóhatóság két alkalommal hívta fel nyilatkozattételre a Kft-t, a másodízben, 2005. szeptember 29-én, tehát még az ellenőrzési határidőn belül. A Kft. 2005. október 5-én - az ellenőrzés lezárása után - válaszolt az adóhatósági megkeresésre, és e nyilatkozat mindössze egy alvállalkozó munkaterületre történő belépését támasztotta alá. A felperes által perben csatolt okiratban a Kft - korábbi nyilatkozataitól eltérően - kijelentette, hogy beléptető rendszere csak magánszemélyeket tud regisztrálni.

A felperes az ellenőrzési jegyzőkönyvet 2005. október 4-én vette át, és arra - 2005. október 14-i keltezéssel - október 18-i érkezéssel nyújtotta be észrevételét.

Az első fokú adóhatóság 2005. október 6-án kelt levelében tájékoztatta a felperest arról, hogy a tényállás tisztázása érdekében kiegészítő vizsgálat lefolytatására kerül sor. Az első fokú adóhatóság felettes szerve a kiegészítő ellenőrzés lefolytatásának határidejét - az Art. 104. § (4) bekezdésére alapítottnan - 2005. november 3-tól 15 nappal meghosszabbította, erről a felperest értesítette.

A kiegészítő jegyzőkönyvben a revízió feltüntette az erre fordított időt, amit az ellenőrzési jegyzőkönyvvel egyezően 43 napban jelölt meg.

Az első fokú adóhatóság a kiegészítő jegyzőkönyvet - a 2005. november 17-én kelt kísérlével együtt - észrevételezés céljából megküldendő postázandó iratként kezelte. A kiegészítő jegyzőkönyv a felperes részére szabályszerűen, 2005. december 5. napján került kézbesítésre.

Az első fokú hatóság vezetője az Áe. 15. § (5) bekezdésére hivatkozással az érdemi határozat meghozatalára nyitva álló határidőt 30 nappal meghosszabbította. Az első fokú adóhatóság határozatát 2006. március 3-án hozta meg, az alperesi határozat kelte pedig 2006. augusztus 1.

A Legfelsőbb Bíróság jogi álláspontja - az irányadó tényállásra és a felülvizsgálati kérelemre figyelemmel - a következő:

Az Art. 104. § (1) és (4) bekezdése értelmében az ellenőrzés a jegyzőkönyv, illetve a kiegészítő jegyzőkönyv átadásával fejeződik be, amennyiben a jegyzőkönyvet kézbesíteni kell, az ellenőrzés a postára adás napjával zárul. A perbeli esetben a kiegészítő vizsgálat meghosszabbított határideje 2005. november 17-én járt le, a kiegészítő jegyzőkönyv postára adásának dátuma pedig 2005. november 22. volt.

A vizsgálatra fordított idő megjelöléssel kapcsolatos felperesi érvelés nem alkalmas határidő túllépés igazolására. Az első fokú bíróság iratszerűen és helyesen állapította meg, hogy 2005. november 18-tól 2005. november 22-ig az adóhatóság ténylegesen már nem ellenőrzött. Az adóhatóságnak ugyanis eljárási cselekményre már nem volt lehetősége, hiszen a kiegészítő jegyzőkönyv 2005. november 18-ától postázásra várt, az iratok sem tartalmazzak eljárási cselekményre utaló adatot, és ebbe az idő intervallumba eső konkrét eljárási cselekményt a felperes maga sem jelölt meg.

A perbeli esetben az ellenőrzés az Art. 87. § (1) bekezdés a) pontja szerinti bevallások utólagos vizsgálatára irányuló revízió volt. Az Art. 105. §-a értelmében ilyen esetben az adóhatóságnak az ellenőrzés eredményétől függetlenül a megállapításokról határozatot

kell hoznia. Egyéb esetben a hatósági eljárást csak akkor lehet megindítani, ha az adóhatóság valamilyen kötelezettség teljesítését írja elő, vagy jogkövetkezményt állapít meg. Az ellenőrzés és a hatósági eljárás nem azonos jogintézmény, bár ellenőrzésre a hatósági eljárásban is sor kerülhet. Ennél fogva az adóhatóság akkor sem sértett volna eljárási szabályt, ha a Kft. nyilatkozatát nem kiegészítő jegyzőkönyvben, hanem a hatósági eljárás keretében értékeli (Art. 104. §(4) bekezdése).

Az Áe. 2005. november 1-től hatálytalan (Ket. 189. § (2) bekezdése). A Ket. 171. § (1) bekezdése értelmében a Ket. hatályba lépése után indult hatósági ügyekben és a megismételt eljárásokban a Ket. szabályait kell alkalmazni. Tekintettel arra, hogy a perbeli esetben a hatósági eljárás 2005. november 1. után - a kiegészítő jegyzőkönyv kézbesítésének napjával, azaz 2005. december 5-ével - indult meg, erre nézve - amennyiben az Art. rendelkezései ezt lehetővé teszik - a Ket. szabályai az irányadók.

Az Art. 128. § (1) bekezdése értelmében a perbeli esetben az adóhatóságnak 60 nap állt rendelkezésére a határozathozatalra, érdemi döntését 2006. március 3. napjáig kellett meghoznia. Önmagában az a tény, hogy a hatóság a határidő hosszabbításnál, és határozatában nem a Ket., hanem az Áe. szabályaira utalt, nem ad alapot az ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges, bírósági eljárásban nem orvosolható jogszabálysértés megállapítására. Az Áe. és a Ket. szabályai ugyanis a felperes által vitatott körben teljes körűen azonosak, és a ta., valamint áfa adókülönbözlet megállapíthatóságára, alapjára és összezszerűségére az eljárásjogi jogszabályi rendelkezések adott esetben pontatlan megjelölése egyáltalán nem hat ki.

Az Art. 104. § (4) bekezdése értelmében az ellenőrzést legfeljebb az észrevétel kézbesítésétől, szóban előterjesztett észrevétel esetén annak jegyzőkönyvbe vételének napjától számított 15 napig lehet folytatni, ha az adózó észrevételei indokolják, vagy a határozat meghozatalához a tényállás tisztázása válik szükségessé. Ilyen esetben kiegészítő jegyzőkönyvet kell készíteni, amelyre a nyitva álló határidőt a felettes szerv legfeljebb 15 nappal hosszabbíthatja meg. A perbeli esetben az adóhatóság így járt el. Megjegyzi e körben a Legfelsőbb Bíróság, hogy az Art. 104. § (4) bekezdése nemcsak abban az esetben teszi lehetővé az ellenőrzés folytatását, ha azt az adózó észrevételei indokolják, hanem akkor is, ha a határozat meghozatalához szükséges a tényállás tisztázása. Nem volt tehát jogszabályi akadálya annak, hogy az ellenőrzési határidő letelte után beérkezett Kft. nyilatkozatot az adóhatóság ne hatósági eljárásban, hanem kiegészítő jegyzőkönyvben vizsgálja és értékelje. Ez egyébként a felperes számára előnyösebb volt tekintettel arra, hogy így a nyilatkozattal kapcsolatos adóhatósági álláspontról már a kiegészítő jegyzőkönyvből tudomást szerezhetett,

és a kiegészítő jegyzőkönyv kapcsán ismételten megnyílt az észrevételezési joga.

A felperes érvelésével szemben az Art. 92., 97., 104., 105., 121. és 128. §-ai az ellenőrzésre, a határozathozatalra, a határidőkre vonatkozó rendelkezések esetleges megsértéséhez nem fűznek olyan jogkövetkezményt, amely kizárná az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségének teljesítését, döntéshozatali, határozathozatali jogát. A felperes hivatkozásával ellentétben az e körben elkövetett esetleges, illetve tényleges eljárási jogszabálysértés nem teszi „semmissé” az ellenőrzést, az ennek során beszerzett bizonyítékot vagy a hatósági eljárást, ilyen rendelkezést az Art. nem tartalmaz.

Az első fokú bíróság nem terjeszkedett túl a felperes kereseti kérelmén. A felperes ugyanis hivatkozott a tényállás tisztázatlan voltára, ezért az első fokú bíróság indokolási kötelezettségének tett eleget akkor, amikor utalt arra, hogy az alperes érdemi döntését nem csak a Kft. nyilatkozatára alapította, és, hogy az alperes bizonyította, hogy a felperes által befogadott számlák szerinti gazdasági esemény a számla szerinti felek között nem mehetett végbe.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem sért jogszabályt, ezért a megtámadott határozatot a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2008. június 5.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Hajnal Péter sk. bíró