

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a Balás Ügyvédi Iroda (dr. Szegedi Judit ügyvéd) által képviselt **felperes neve** (felperes címe) felperesnek a jogtanácsos által képviselt **Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal** alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Tolna Megyei Bíróságon 9.K.20.754/2005. számon indított és ugyanezen bíróság 2006. május 10-én kelt 9.K.20.754/2005/10. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 11. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta a következő

### **í t é l e t e t :**

A Legfelsőbb Bíróság a Tolna Megyei Bíróság 9.K.20.754/2005/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 349.800 (háromszáznegyvenkilencezer-nyolcszáz) 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 a felperesnél 2002-2003 adóévekre vonatkozóan általános forgalmi adónemben ellenőrzést folytatott le, melynek eredményeként határozatával 5.830.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, 2.756.000 Ft adóbírságot és 2.206.000 Ft késedelmi pótlékot szabott ki. Az adóhatóság az A. Bt. és a B. Bt. által vízóracserékkel kapcsolatban kiállított számlák tekintetében formai és tartalmi hiteltelenséget, felperesi kellő körültekintés hiányát állapította meg, így az áfa-levonást jogszerűtlennek minősítette. A ... Szövetkezete által kibocsátott számlák körében mind a fakivágás, mid az építési munkák, valamint a vízóracserék vonatkozásában formai és tartalmi hiányosságokat tárt fel. Ezek alapján megállapította, hogy a valódi teljesítés nem úgy történt, ahogy azt a kiállított számlák tartalmazták.

Az alperes a 7114749643 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta azzal, hogy az első fokú adóhatóság mindhárom számlakibocsátóval kapcsolatban helytállóan állapította meg a tényállást, és ennek alapján a felperes jogszerűen nem gyakorolhatta áfa-levonási jogát.

A felperes keresetében a közigazgatási határozatok hatályon kívül helyezését kérte részben eljárásjogi, részben anyagi jogszabálysértésekre hivatkozva.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 32. § (1) bekezdés a) pontjára, 35. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 15. § (3) bekezdésére és 166. § (2) bekezdésére hivatkozással kifejtette, hogy a számlák befogadója az általános forgalmi adót csak akkor vonhatja le, ha az alapul szolgáló bizonylat tartalmilag és formailag is hiteles. Megítélése szerint az alperes mindhárom számlakibocsátó vonatkozásában helyesen állapította meg, hogy a számlák adólevonás alapjául nem szolgálhatnak.

A felperes az Áfa tv. 44. § (5) bekezdésére figyelemmel a számlák befogadásakor a kellő körültekintést elmulasztotta.

A felperes eljárásjogi kifogásával kapcsolatban hivatkozott az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 92. §-ára, 104. § (4) bekezdésére, 128. § (1) bekezdésére. Az Art. 92. § (2), (5) és (7) bekezdése alapján az ellenőrzési határidő - hosszabbítás esetén - 270 nap. A megbízólevél 2004. június 9-i átadásához képest az első fokú adóhatóság 2005. március 7-én, tehát határidőn belül postázta a jegyzőkönyvet a felperes részére.

Megállapította, hogy az első fokú adóhatóság a felperes részére a kiegészítő jegyzőkönyvet az Art. 104. § (4) bekezdésében határidőn belül, 2005. április 25-én postázta. Az első fokú határozat kiadására az Art. 128. § (1) bekezdése alapján az előírt 60 napon belül került sor. Utalt a KK. 31. számú állásfoglalásra, mely szerint csak az ügy érdemét érintő eljárásjogi szabálysértés alapozza meg a közigazgatási határozat hatályon kívül helyezését.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet kérve annak hatályon kívül helyezését és keresetének történő helyt adást. Továbbra is arra hivatkozott, hogy az előzetes írásos értesítéssel indul az adóellenőrzés, és ehhez képest az adóhatóság az ellenőrzési határidőket elmulasztotta, a határidők leteltét követően semmilyen intézkedés nem foganatosítható. A vitatott számlákkal kapcsolatban arra hivatkozott, hogy a ...

Szövetkezet a szennyvíztelepi munkákat, a vízórák cseréjét, a fakivágást elvégezte, így jogszerű az adó-visszaigénylés.

Az alperes a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Pp. 270. § (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet felülvizsgálatát jogszabálysértésre hivatkozással kérheti a fél a Legfelsőbb Bíróságtól. A felülvizsgálati kérelemben mind anyagi, mind eljárásjogi jogszabálysértésre lehet hivatkozni, de az eljárási szabályok megsértésének az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatással kell lennie.

A közigazgatási perben a felperes a keresetében mind anyagi, mind eljárásjogi jogszabálysértésre hivatkozhat, de a Legfelsőbb Bíróság Közigazgatási Kollégiumának KK. 31. számú állásfoglalása értelmében eljárási jogszabálysértés miatt csak akkor van helye hatályon kívül helyezésnek, ha az eljárási jogszabálysértés jelentős és a döntés érdemére is kihat, továbbá bírósági eljárásban nem orvosolható.

A felperes mind keresetében, mind felülvizsgálati kérelmében eljárásjogi jogszabálysértésként jelölte meg, hogy az adóhatóság az ellenőrzési határidőket nem tartotta be. A Legfelsőbb Bíróság először e hivatkozásának jogszerűségét vizsgálta.

Az Art. 93. § (1) bekezdése alapján az ellenőrzés az erről szóló előzetes értesítés kézbesítésétől kezdődik. Ha az adóhatóság az adózó előzetes értesítését mellőzi, az ellenőrzés a megbízólevél egy példányának átadásával vagy az általános megbízólevél bemutatásával kezdődik. A perbeli esetben a vizsgálati értesítést 2004. május 28-án kézbesítették a felperes részére, a megbízólevelet 2004. június 9-én vette át.

A felperes hivatkozásával ellentétben az ellenőrzési határidők kezdő időpontjára más szabályok vonatkoznak. Az Art. 92. § (4) bekezdése egyértelműen meghatározza, hogy a határidő számításánál az ellenőrzés kezdő időpontja a megbízólevél átadásának napja. Amennyiben történik előzetes értesítés - mint a perbeli esetben -, a határidők számításánál mégsem ennek kézbesítése lesz az ellenőrzés kezdő időpontja, hanem a megbízólevél átadásának napja (2004. június 9.)

Az Art. 92. § (7) bekezdése alapján, ha az ellenőrzés során az adóhatóság más adózóra kiterjedően kapcsolódó vizsgálat lefolytatását rendeli el, az ellenőrzésre nyitva álló határidő 90 nappal meghosszabbodik. A perbeli esetben a revízió több kapcsolódó

vizsgálatot is indított, így az első fokú adóhatóság az ellenőrzési határidőt 90 nappal meghosszabbította.

Az Art. 92. § (2) bekezdése alapján az ellenőrzésre előírt határidőt az ellenőrzést végző adóhatóság indokolt kérelmére 30-90 napig terjedő időtartammal a felettes szerv meghosszabbíthatja. A perbeli esetben az alperes a vizsgálat határidejét 2004. december 7.-től 90 nappal meghosszabbította. Összességében, az első fokú adóhatóságnak 270 nap állt rendelkezésére az ellenőrzés befejezésére, és ezt betartotta, mert határidőben belül 2005. március 5-én postázta a jegyzőkönyv a felperes részére.

Az Art. 104. § (4) bekezdésére figyelemmel 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. Ellenőrzésre a hatósági eljárásban is sor kerülhet. A felperes észrevételeire figyelemmel az alperes a határidőt 2005. április 9-től további 15 nappal meghosszabbított, mely alatt a felperesi bizonyítási indítvány alapján az ellenőrzés tanúkat is meghallgatott. A kiegészítő jegyzőkönyv határidőben, 2005. április 25-én készült el.

A kiegészítő jegyzőkönyv időpontjához képest az első fokú adóhatóság az Art. 128. § (1) bekezdésében meghatározott 60 napos határozathozatali időpontot is megtartotta a 2005. június 20-án kelt határozatával.

A Legfelsőbb Bíróság a fentiekre figyelemmel megállapította, hogy az első fokú adóhatóság valamennyi ellenőrzési és határozathozatali határidőt megtartott eljárása során, az ezzel kapcsolatos felperesi felülvizsgálati kérelem megalapozatlan.

Az első fokú bíróság az Áfa tv. 32. § (1) bekezdés a) pontjára, 35. § (1) bekezdés a) pontjára, az Sztv. 15. § (3) bekezdésére és 166. § (2) bekezdésére hivatkozással helytállóan fejtette ki, hogy a számla befogadója az általános forgalmi adót csak akkor vonhatja le, ha az alapul szolgál, a bizonylat tartalmilag és formailag is hiteles. Az adóhatósági határozatok részletesen tartalmazzák mindhárom számlakibocsátóval kapcsolatban azokat a tartalmi és formai hiányosságot, amelyekre figyelemmel a felperes jogszerűen nem élhetett általános forgalmi adólevonási jogával. Az első fokú bíróság ezeket a tartalmi és formai hiányosságokat megvizsgálta, egybevetette a felperes állításaival, hivatkozásaival és ennek alapján hozta meg döntését.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a tényállás megállítást és a bizonyítékok mérlegelését támadta a vitatott számlákkal kapcsolatban. E körben a Legfelsőbb Bíróság rámutat arra, hogy a felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli perorvoslati jellegét figyelembe véve - a tényállás módosítására, a bizonyítékok újraértékelésére vagy felülmérlegelésére nincs mód. Erre csak akkor van lehetőség, ha az első fokú bíróság tényállást nem állapított meg, vagy az hiányos, iratellenes megállapításokat tartalmaz, vagy a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül mérlegelte. A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint az első fokú bíróság mindezen hibáktól mentesen állapította meg a tényállást, a bizonyítékokat egyenként és összességében értékelte a számlák hiteltelenségével kapcsolatban és e körben kirívó okszerűtlenség sem volt megállapítható.

A Legfelsőbb Bíróság rámutat, hogy a ... Szövetkezetének adófizetésre kötelezése önmagában nem teremt jogalapot a felperes részére az általános forgalmi adó visszaigénylésére. Az Áfa tv-nek eltérő a jogi szabályozása az adó megfizetése és az adó visszaigénylése tekintetében. A számla kibocsátója a számlakibocsátás tényére figyelemmel köteles az áfát a költségvetés felé befizetni még akkor is, ha ilyen áfát nem hárított át a számla befogadójára. A számla befogadója csak akkor élhet jogszerűen általános forgalmi adólevonási jogával, ha a számla kibocsátója az áfát ténylegesen áthárította, vagyis a gazdasági kapcsolat ténylegesen a számlát kibocsátók között jött létre. A perbeli esetben azonban az adóhatóságok és az első fokú bíróság megállapította, hogy a vitatott számlákban szereplő gazdasági kapcsolat nem jött létre, illetve nem olyan módon jött létre a felek között, mint ahogy azt a számlák tartalmazzák.

A fentiekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles az államnak megfizetni.

Budapest, 2007. július 12.

**Dr. Madarász Gabriella sk. a tanács elnöke, Dr. Hajnal Péter sk. előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk. bíró**