

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.074/2015/7.szám

A Kúria a Dr. Csapó Péter ügyvéd és a Dr. Pokó Diána ügyvéd által képviselt felperesnek a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (7621 Pécs, Rákóczi u. 52-56.) alperes ellen adó ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. október 8. napján kelt 8.K.27.138/2014/4. számú jogerős ítélté ellen a felperes által 7. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.138/2014/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

Az elsőfokú adóhatóság a 2011. évre áfa és cégautó adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett az egyszerűsített adóraktári engedéllyel rendelkező, főtevékenységként szőlőbor termeléssel foglalkozó felperesnél. A felperes, az A. Kft. (a továbbiakba: A Kft.), a D. Kft. (a továbbiakban: D.Kft.) és a P. Kft. (a továbbiakban: P.Kft.) tulajdonosa és képviselője ugyanazon személy, M. D. volt. A revízió megállapította, hogy a 2011 decemberében beszerzett folyóbor az A.Kft. tulajdonában volt, tőle került a D.Kft. és a P.Kft. közbeiktatásával a felpereshez, úgy hogy a borkészlet - kis mennyiségű tokaji készlet kivételével - bértárolási szerződésekkel lefedve, végig a felperes ócsai adóraktárában volt. Az adóhatóság értékelte a NAV Baranya Megyei Vám- és Pénzügyi Igazgatóság Jövedéki Osztálya pincekönyvi ellenőrzésének adatait.

Az elsőfokú adóhatóság a revízió megállapításaira tekintettel a 2011. IV. negyedévre áfa adónemben 76.843.000 forint adókülönbözetet állapított meg, az adóhiány után adóbírságot szabott ki, késedelmi pótlékot számított fel, továbbá 250.000 forint mulasztási bírságot is kiszabott a felperes terhére.

A felperes az elsőfokú határozat elleni fellebbezésében kérte az általa kezdeményezett közjegyzői nemperes eljárásra tekintettel a közigazgatási eljárás felfüggesztését. Az alperes a kérelmet a 1842179446. számú végzésével elutasította.

Az alperes a 1842184466/2013. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Indokolása szerint a jövedéki ügyben feltárt adatokra is tekintettel megállapítható, hogy a Kft-k közötti láncértékesítés során a termékekben sem fajtát, sem mennyiséget illetően nem történt változás, csupán az ugyanazon tulajdonosi körhöz tartozó „tulajdonos Kft.” személye változott. A személyi összefonódás következtében a felperes tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a számlakibocsátók által elkövetett adócsalásban vesz részt.

A felperes keresettel támadta az alperesi határozatot, melyben az érdemi megállapítások vitatásán túlmenően kifogásolta az eljárás felfüggesztése iránti kérelem elutasítását, a szakértői bizonyítás lefolytatásának elmaradását, azt, hogy a szakértői vélemény bevétele nélkül hozott az alperes határozatot.

A perindítás hatályának beálltát követően csatolta a közjegyzői kirendelés alapján 2014.február 24-én készült igazságügyi adó- és járulékszakértői véleményt. A szakértő alapvető feladata a gazdasági események teljesülésének és a bizonyítási eljárás megfelelőségének vizsgálata volt.

A felperes első alkalommal, 2014. február 28-i keltezéssel előterjesztett felügyeleti intézkedés iránti kérelme alapján a bíróság a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 337.§ (1) bekezdést alkalmazva felfüggesztette a per tárgyalását. Az adóhatóság mellőzte a felügyeleti intézkedést. A felperes a folytatódó perben újabb felügyeleti intézkedés iránti kérelmet nyújtott be, de ezúttal nem került sor a tárgyalás felfüggesztésére. (Az alperes felülvizsgálati ellenkérelme szerint intézkedésre ismételten nem került sor.)

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasított a felperes keresetét.

A közjegyzői igazságügyi szakértői kirendelés kapcsán az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 120.§ (5) bekezdés alapján megállapította, hogy a hivatalból indult hatósági eljárás felfüggesztésének az adózó kérelmére nincs helye, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános

szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) rendelkezései pedig e körben az Art. 5.§ (1) bekezdése folytán nem alkalmazhatók. Egyébként sem merült föl olyan előzetes kérdés, amely az ügy érdemi döntésére kihatással lett volna, így eltérő jogszabály esetén sem lett volna helye a felfüggesztésnek. Egyébként az elkészült vélemény szerint a szakértő egyrészt jogkérdésben foglalt állást, másrészt olyan kérdésekre válaszolt, amelyek megítélése az adóhatóság vagy a bíróság hatáskörébe tartozik. Ha a szakértő kirendelés szükséges lett volna, akkor a felperest nem érte volna hátrány, mert azt a perben pótolni lehetett volna.

A jogerős ítélet indokolása szerint az alperes az Art. 95.§ (5) bekezdés példálódzó felsorolása folytán annak ellenére figyelembe vehette a NAV Baranya Megyei Vám- és Pénzügyi Igazgatóság Jövedéki Osztálya által végzett pincekönyvi készletellenőrzést, illetve annak megállapításait, hogy azok tárgyában még nem született jogerős döntés. A megállapítások egyébként nem kizárólag a pincekönyvi ellenőrzésen alapultak, a jövedéki osztály által adott adatok, információk pedig nem vitásan fennálltak. Kitért arra, hogy a felperes a jogerős adóhatósági határozatban foglalt részletesen felsorolt releváns állítások közül egyet sem kifogásolt, így azt a körülményt sem, hogy a borkészletek jelentős része a felperes adóraktáraiban volt és nem indokolta semmi a láncügyletek létrejöttét.

A felperes nem adott arra magyarázatot, hogy a D. Kft. és P.Kft., mint közbenső vevő/értékesítő bevonására miért volt szükség. Nem cáfolta azon lényeges körülményt sem, hogy az A.Kft. volt jogosult a számlák mellékletét képező bizonylatokon szereplő formában történő kiszámlázásra, figyelemmel arra, hogy a borkészlet ezen társaság tulajdonában volt, illetve lehetett 2011. január 1-jét megelőzően. A D.Kft. és a P.Kft. értékesítéseinek időpontjában 2011 decemberében a borfajták jelentős része nem volt meg, vagyis a számlák nem a valós gazdasági eseményeket-, teljesítési időpontokat tartalmazzák. A feltárt és megindokolt készlet és önköltség számításokat sem kifogásolta a felperes, azok cáfolatát keresetében meg sem kísérelte. Nem vitatható, hogy mindegyik társaság vonatkozásában személyi összefüggések vannak. Nem cáfolta a felperes a főkönyvi készletnyilvántartás és a pincekönyv (jövedéki) nyilvántartás közötti jelentős eltérést, hogy a vizsgált időszak vámjogi elszámolását valótlan adattartalommal teljesítette, hogy a jogszabályban előírt nyilvántartásból a vámhatósági ellenőrzés során nem tudott adatot szolgáltatni, hogy a jövedéki nyilvántartását a jogszabályi előírásoktól eltérően vezette, hogy olyan értékesítésről is állított ki bizonylatot, amelyen feltüntetett termékmennyiség nem volt meg készletében, nem igazolta, hogy az A.Kft. névváltoztatás miatti jogutódja, az A.

Kft. bármilyen módon üzleti tevékenységet végzett volna az Amerikai Egyesült Államokban.

Nem cáfolta a felperes, hogy a borkészlet mozgásához igazodva mindegyik társaságnál szándékosan kicserélték a mellékleteket, hogy a bor vásárlása, termelése, illetve értékesítése a D.Kft. részéről tevékenység idegen volt, jövedéki adóraktári engedéllyel nem rendelkezett, hogy a betározott készletből 2011. II. félévében folyamatosan saját nevében értékesített. Ezeket a releváns körülményeket a felperes tehát egyáltalán nem tette keresetében vitássá. Mindezen körülmények egyenkénti és összefüggésben értékelése alapján az alperes megalapozottan következtetett arra, hogy a láncügylet során valós gazdasági esemény nem történt, sőt az ügyletben résztvevők célja egyenesen az adókijátszás volt, figyelemmel arra is, hogy az A.Kft. adófizetési kötelezettségének nem tett eleget.

A felperes nem hivatkozott rá és a jelen perben fel sem merülhetett, hogy a felperes a láncügylet során a láncban előtte álló gazdasági társaságnál felmerülő adókijátszásra vagy csalásra utaló körülményről nem tudott vagy nem tudhatott volna, figyelemmel azon objektív körülményre, hogy valamennyi társaságnak azonos személy volt a tulajdonosa.

Az elsőfokú bíróság értékelése szerint a felperesnek a pénzmozgás hiányát a követelések beszámításával történő rendezésére vonatkozó előadása nem fogadható el, mert a P.Kft. és a D.Kft. részéről nem bizonyítható az A.Kft.-vel szembeni bármilyen nemű követelés, amelynek a fentiek szerint a rendezés lett volna a célja. A társaságok közötti ügyletek beszámítással történő rendezése valóban teljesítésnek minősülne, de a számlákból ez a körülmény nem derül ki.

Az elsőfokú bíróság értékelése szerint a jövedéki készlet kezelésére használt programmal összefüggő kereseti előadások nem relevánsak, az alperes ugyanis nem azt állította, hogy a jövedéki készletezésre használt program volt hibás, hanem azt, hogy jogszabály kötelező rendelkezése alapján előírt-, a felperes által vezetett nyilvántartások között ellentmondások merültek fel, melyek alkalmatlanná tették ezen nyilvántartásokat az adójogi szempontból releváns tények megállapítására. A keresetben megjelölt jogszabálysértések híján nem kerülhetett sor az alperes határozata hatályon kívül helyezésére.

A jogerős ítélet indokolása szerint az elsőfokú bíróság azért mellőzte a felperes szakértő kirendelésére vonatkozó bizonyítási indítványt, mert a közjegyző által kirendelt szakértőnek megadott kérdések jogkérdésnek minősülnek és nem olyannak, amelyek indokolttá tennék a szakértő kirendelését.

A felperes felülvizsgálati kérelemmel támadta a jogerős ítéletet, kérte annak hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen a kereseti kérelemnek megfelelő ítélet meghozatalát, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra utasítását indítványozta.

A felperes felülvizsgálati kérelmében részben a kereseti indokkal egyezően kérte a jogerős ítélet felülvizsgálatát. Ezekben az elemekben a felperes a tényállás megalapozatlanságára, illetőleg az igazságügyi szakértői vélemény szükségességére vonatkozó álláspontját fejtette ki.

A felülvizsgálati kérelem ezeken túlmenően hivatkozott még arra, hogy a felügyeleti intézkedés iránti kérelemre tekintettel az elsőfokú bíróság a Pp. 337.§ (1) bekezdés alapján köteles lett volna az eljárást felfüggeszteni. Tévedett abban is, hogy a szakértőnek megadandó kérdéseket jogkérdésnek minősítette, hiszen a Pp. 183/A.§ (2) bekezdése alapján a közjegyzői eljárásban kirendelt szakvéleményt úgy kell elbírálni, mintha a perben kirendelt szakértő terjesztette volna elő, ennek folytán, mivel a perben a szakértő csak szakkérdések felmerülése esetén lehet kirendelni, ezeket a kérdéseket is szakértőnek felteendőnek kellett volna tekinteni.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta, mert nem következett be olyan jogszabálysértés, amely arra okot adott volna.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A Pp. 272.§ (2) bekezdése következtében a felülvizsgálati kérelemben nemcsak hivatkozni kell a jogerős ítélet jogszabálysértésére, hanem azt is elő kell adni, hogy az miért és mennyiben sérti ezen rendelkezést.

A felperes felülvizsgálati kérelmében általánosságban hivatkozott arra, hogy az elsőfokú bíróság „az adóhatóságok téves, megalapozatlan tényállását kritika nélkül elfogadva, állításaiknak ellenőrzése nélkül, a jogszabálysértést figyelembe sem véve hozta meg helybenhagyó ítéletét.” A felülvizsgálati kérelem nem tartalmaz a jogerős ítéletnek a láncértékesítéshez kapcsolódó egyes indokait okszerűen vitató, a perben értékelt bizonyítékokkal ütköztető előadást, tartalmában a jogerős ítélettel elbírált kereset indokait ismételte meg. A Kúria előtti eljárásában azonban már nincs lehetőség az alperesi, illetve elsőfokú hatósági határozattal, és az ezt megelőző ellenőrzéssel összefüggésben előadott jogszabálysértések vizsgálatára. Az adóigazgatási eljárásban benyújtott fellebbezés és az alperesi határozatot vitató kereseti

indokok megismétlése nyomán nem állapítható meg a jogerős ítélet által megsértett jogszabályi hely (Kúria Kfv.I.35.095/2012/7., Kfv.I.35.458/2012/7. és Kfv.I.35.089/2014/10.szám).

A Pp. 337.§ (1) bekezdése szerint, ha a bíróság tudomást szerez arról, hogy a közigazgatási szerv felülvizsgálni kért határozata ellen az ügyész felhívással élt, vagy pedig a felettes közigazgatási szerv a határozatnak felügyeleti úton való felülvizsgálata iránt intézkedett, a tárgyalást az ügyészi felhívás elbírálásáig, illetve a felügyeleti intézkedéssel elrendelt újabb határozat meghozataláig - legfeljebb azonban harminc napra - felfüggeszti.

A Pp. ezen rendelkezése következtében tehát a hivatalbóli felülvizsgálatra tekintettel a bíróság a per tárgyalását felfüggeszti, kérelemre indult eljárás esetén azonban a felfüggesztés csak lehetőség a bíróság számára.

Az Art. 141.§ (1) bekezdése értelmébe az adóügyben a felügyeleti intézkedés meghozatalára irányuló eljárás kérelemre vagy hivatalból indulhat. Mivel a perbeli esetben a felügyeleti intézkedés iránti eljárás a felperes kérelmére indult, az elsőfokú bíróság nem sértette meg a Pp. 337.§-át amikor a másod ízben már nem függesztette fel a per tárgyalását. Mérlegelésének megalapozottságát alátámasztja, hogy ez a kérelem sem vezetett eredményre.

A szakértő kérdésében szintén jogszerűen járt el az elsőfokú bíróság. Az adóigazgatási eljárás felfüggesztésére irányadó szabályokat megfelelően alkalmazta: az Art. 120.§ (5) bekezdése valóban kizárja az eljárásnak az adózó kérelmén alapuló felfüggesztését.

Az Art. arra lehetőséget ad, hogy a felperes szakértői bizonyítást indítványozzon, vagy eleve benyújtson egy véleményt. Ebben az esetben az adóhatóság számára az Art. 97.§ (3) bekezdése lesz az irányadó: köteles az adózó által felajánlott bizonyíték visszautasítását előzetesen szóban, majd az ellenőrzésről szóló jegyzőkönyvben írásban is indokolni. (Az eljárás további szakaszaira a rendelkezés az Art. 104.§ (4a) bekezdése folytán értelemszerűen irányadó.) A felperes az adóigazgatási eljárásban szakértő kirendelését nem kérte, szakvéleményt nem csatolt.

Nem volt tehát olyan tény, amely miatt az elsőfokú bíróság az alperesi mulasztást akár az eljárás felfüggesztésének elmaradásában, akár az igazságügyi szakértői bizonyítás mellőzésében megállapíthatta volna.

A polgári peres eljárás közigazgatási perekre is irányadó, igazságügyi szakértői bizonyításra vonatkozó szabályai a Pp. 183/A.§ keretei között tartalmazzák a bíróság által a 2005. évi XLVIII. tv. keretei között nemperes eljárásban kirendelt szakértőre, és az egyes közjegyzői nemperes eljárásokról szóló 2008. évi XLV. tv. keretei között beszerzett szakértői vélemények értékelésére vonatkozó előírásokat.

Ezen a módon beszerzett szakvélemény értékelhetőségének alapfeltétele, hogy arra a felperes keresetében ne csak hivatkozzon, hanem csatolja is: „Ha a fél a perben bizonyítékként az igazságügyi szakértő nemperes eljárásban történő kirendeléséről szóló törvény vagy az egyes közjegyzői nemperes eljárásokról szóló törvény alapján eljáró szakértő véleményére hivatkozik, köteles azt a keresetlevélben jelezni és a szakvéleményt a keresetlevélhez csatolni.”

A felperes azonban a Pp. 183/A.§ (1) bekezdésének szabályait megsértve a szakvéleményt nem csak nem csatolta keresetleveléhez, de ilyen szakvéleményre nem is hivatkozott, kapcsolódó előadása az alperes mulasztására, az eljárás felfüggesztésének elmaradására vonatkozott. A peres eljárás megindulását követően igazságügyi szakértőként már csak a bíróság által a Pp. 177.§-ának megfelelően kirendelt szakértő járhat el. Nem tévedett az elsőfokú bíróság, amikor a peres eljárás tartama alatt csatolt véleményt nem a Pp. 183/A.§-a szerinti igazságügyi szakértői véleményként vette figyelembe.

A jogerős ítéletben foglaltak szerint az elsőfokú bíróság a véleményt a felperes által benyújtott bizonyítékok között értékelte, és ezzel összefüggésben annak is indokát adta, miért mellőzi a felperes bizonyítási indítványát. Megállapításaival a Kúria egyetért: a perbeli lánc értékesítések kapcsán a gazdasági esemény valós tartalmának feltárása az adóhatóság, majd a kereseti kérelem korlátai között az elsőfokú bíróság feladata, a levonandó következtetések pedig jogkérdésekben való állásfoglalások, amelyekben a Pp. 177.§ (1) bekezdése kizárja az igazságügyi szakértő kirendelését. A vizsgálandó kérdés attól nem lesz speciális, a Pp. 177.§ szerinti szakkérdés, hogy abban a keresetlevél benyújtása előtt a nemperes eljárás szabályai szerint igazságügyi szakvélemény keletkezett. A keresetlevél benyújtását követő vélemény pedig a fentiek szerint ab ovo nem minősül igazságügyi szakvéleménynek.

Mindezekre figyelemmel a Kúria 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 költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

, 2015. szeptember 17.

**Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk.
előadó bíró, Dr. Sisák Péter sk. bíró**

A kiadmány hitelével:

tisztviselő