

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.028/2017/6.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró, dr. Heinemann Csilla bíró

A felperes: (felperes címe)

A felperes képviselője: Dr. Gerbár és Dr. Kálmán Ügyvédi Iroda
(ügyintéző ügyvéd: dr. Kálmán Márton)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Kovácsné dr. Lévai Ildikó jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.368/2016/8. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.368/2016/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 200.000 (kétszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 8.970.000 (nyolcmillió-kilencszázhetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2010. december 28-án kezdte meg zöldség-gyümölcs nagykereskedelmi tevékenységét. Az árut belföldről és Olaszországból szerezte be.

- [2] Az elsőfokú adóhatóság a 2011. január-március, 2011. április-december hónapokra és a 2012. évre, külön-külön folytatta le áfa adónemben bevallások utólagos ellenőrzését felperesnél. A 2011. és 2012. évekre valamennyi adónemben (kivéve áfa) szintén bevallások utólagos ellenőrzésére került sor. Megkeresték az olasz adóhatóságot, és a kapott válaszok alapján megállapították, hogy a felperes képviselője, V. K. a veronai nagybani piacon készpénzért vásárolt zöldséget, gyümölcsöt. Az olasz cégek a számlákat szerepeltették bevallásaikban, a felperes viszont lényegesen kevesebb közösségi beszerzést vallott, a számlák jelentős része nem került be könyvelésébe. Az ellenőrzés megállapítása szerint a felperes bizonylatai nem támasztották alá teljes körűen a valós árbevételeit, mert a bevallások szerinti ELÁBÉ és a könyvekben nem szerepeltetett közösségi beszerzések együttes értéke jóval meghaladta a felperes bevételeit, továbbá a felperes nem mutatta ki könyveiben a készletei értékesítésének teljes összegét, illetve nem támasztotta alá bizonylatokkal, nyilvántartásokkal, hogy azok más gazdasági esemény (pl. leletárhiány, selejtezés) következtében a könyvekben elszámolásra kerültek volna. Ezért az az áfa alapját az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. (a továbbiakban: Art.) 108.§ (3) bekezdés c) pontja alapján becsléssel határozták meg.
- [3] A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság a 2011. január-március időszakra 3.619.000 forint áfa adókülönbötetet állapított meg, amelynek egy része adóhiánynak, más része jogosulatlan visszaigénylésnek minősült, továbbá adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot állapított meg. Alperes a 2053536033 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést.
- [4] Az elsőfokú adóhatóság a 2011. április-december hónapokra 19.731.000 forint adóhiánynak minősülő áfa adókülönbötetet állapított meg a felperes terhére, adóbírságot szabott ki, késedelmi pótlékot számított fel. Az alperes a 2053536011 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést.
- [5] A 2012. évre az elsőfokú adóhatóság 38.363.000 forint adóhiánynak minősülő áfa adókülönbötetet állapított meg a felperes terhére, adóbírságot szabott ki, késedelmi pótlékot számított fel. Ezen elsőfokú döntést az alperes a 2053536055 számú határozatával hagyta helyben.
- [6] A 2011. és 2012. évekre valamennyi adónemben (kivéve áfa) lefolytatott, bevallások utólagos ellenőrzésének adatai alapján tao, százalékos EHO, szakképzési hozzájárulás és szociális hozzájárulási adó adónemekben összesen 38.037.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbötetet állapított meg az elsőfokú adóhatóság, amely után adóbírságot és késedelmi pótlékot is kiszabott. A megállapítások alapja az olasz adóhatóság által

megegerősített beszerzések, és az Art. 108.§ (3) bekezdés szerint alkalmazott becslés volt. Ennek alapján azt rögzítette az elsőfokú adóhatóság, hogy a felperes árbevételét titkolt el, ami könyveiben nem szerepel, a kiadásokból és az év végi pénztárból hiányzik. A felperes által becsatolt szabályzat szerint a pénzügykezelésért az ügyvezető, V. K. volt a felelős. Az elsőfokú adóhatóság a számla nélküli értékesítéseket csökkentette a számla nélküli beszerzésekkel, illetve arányosan elszámolható költségekkel, és a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. tv. (a továbbiakban: Szja tv.) 28.§ (1) bekezdés szerint egyéb jövedelmet állapított meg V. K. részére a 2011. évben 40.498.000 forint, a 2012. évben 78.198.000 forint összegben. A felperes által levonni elmulasztott szja előleg után 12.059.514 forint mulasztási bírság megfizetésére kötelezte a felperest. Alperes a 2053536077. számú döntésével helybenhagyta az elsőfokú határozatot.

- [7] A 2011. január-márciusi időszakhoz kapcsolódó 2053536033 számú alperesi határozat ellen benyújtott keresetet az elsőfokú bíróság a 10.K.27.233/2015/15. számú jogerős ítéletével elutasította, az ítéletet a Kúria a Kfv.V.35.027/2016/7. számú ítéletével hatályában fenntartotta.
- [8] A 2011. április-december hónapokhoz kapcsolódó kereseti kérelmet a 10.K.27.231/2015/14.számú ítéletével, a 2012. évhez tartozót a 10.K.27.232/2015/13. számú ítéletével utasította el az elsőfokú bíróság. A jogerős ítéleteket - eljárási hiba - miatt, a Kúria a Kfv.I.35.032/2016/6. és a Kfv.I.35.028/2016/6. számú végzéseivel hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra utasította. A 2011. és 2012. évek átfogó ellenőrzésére (kivéve áfa) vonatkozó elsőfokú eljárás 10.K.27.230/2015. számon volt folyamatban az elsőfokú bíróság előtt, szünetelés után a 10.K.27.368/2016. számon indult újra.

Az elsőfokú ítélet

- [9] A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróság a 2011. április-december hónapokhoz, a 2012. évhez és a 2011.-2012. évek átfogó ellenőrzéséhez (kivéve áfa) tartozót pereket egyesítette, majd jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította.
- [10] Elsődleges megállapítás szerint a becslés jogalapját nem lehet jogszabálysértőnek tekinteni. Az olasz adóhatóság a becslés alapjául szolgáló, az olasz partnerek által kiállított számlákat megküldte a magyar adóhatóság részére, azokon szerepel a felperes neve, székhelye, adataikban megfelelnek a VIES kontroll adatoknak. Az Áfa tv. 169. § szerint a termék beszerzőjének aláírása a számlának nem kötelező adattartalma, a birtokba adásról az olasz cégek nyilatkoztak. Megjegyezte az elsőfokú bíróság, hogy a 2015.

szeptember 23. napján tartott tárgyaláson csatolt és a felperes által a felperesi törvényes képviselő aláírásaként vállalt számlamásolatokon sem egyezik meg az aláírás. Az alperesi határozat minden egyes számla tekintetében tartalmazza az értékeket, hogy a felperes milyen összegben szerzett be árut az olasz partnertől és ezzel szemben bevallásában milyen összeget szerepeltetett.

- [11] Az elsőfokú bíróság a felperesnek a büntetőeljárásra tekintettel történő tárgyalás felfüggesztése iránti kérelmét az anyagi jogi, illetőleg az értékelendő tényállások eltérése miatt elutasította, kitért azonban arra, hogy a büntető eljárás iratait utóbb mégis beszerezte.
- [12] Az szja-t érintő alperesi megállapítás kapcsán irányadó, hogy a felperes árbevételét titkolt el, amely hiányozott mind a 2011., mind a 2012. év végi záró pénztár készletből, és így V. K. ügyvezető egyéb jövedelmének minősült. A nettó árbevétel eltérése a tao fizetésre kiható változást eredményezett, kihatott a százalékos EHO, szociális hozzájárulási adó, szakképzési hozzájárulás adónemekre is.
- [13] Az elsőfokú bíróság tájékoztatta a felperest, hogy neki kellene bizonyítania, miszerint a pénzkezelésről szóló szabályzattal ellentétben nem V. K. volt a pénzkezelésért felelős személy, illetve amennyiben nem ő, akkor ki vonta ki ezeket az eszközöket a felperestől: ilyen bizonyítékot azonban a felperes nem terjesztett elő. A felperes indítványára beszerzett büntető iratok szerint nem került elő a számla nélküli értékesítésekről vezetett nyilvántartás, a nyomozást meg is szüntették. A költségvetési csalás büntettének gyanúja miatt indult nyomozás megszüntetése nem jelenti azt, hogy az adózási szabályokon nyugvó felperesi felelősség ne lenne megállapítható. Az elsőfokú bíróság a V. K. számláját vezető CIB Bank megkeresésére irányuló felperesi indítványt elutasította, mert az nem alkalmas a pénzkezelési szabályzat szerint részére történő kifizetés adóhatósági megállapításának megdöntésére.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [14] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen az alperesi határozat hatályon kívül helyezését, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra, új határozat hozatalára utasítását indítványozta.
- [15] A felperes részletesen ismertette az adóigazgatási eljárást, az alperesi határozatok megállapításait. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság iratellenesen állapította meg a tényállást, amikor ítéletében a becslési eljárás jogalapjának fennállását állapította

meg, hiszen a felperes által szolgáltatott bevallások, iratok alkalmasak a valós adó alapjának megállapítására, ezzel ellentétes hiteles bizonyítékot nem tártak fel. A jogerős ítélet azért is jogszabálysértő, mert a per adatai szerint az elsőfokú bíróság egyáltalán nem tájékoztatta a felperest a bizonyításra szoruló tényekről, a bizonyítási teherről, illetve a bizonyítás sikertelenségének következményeiről, holott ez törvényi kötelezettsége lett volna. Nem tett eleget a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 3. § (3) bekezdésében, 336/A. § (2) bekezdésében foglalt tájékoztatási kötelezettségének.

- [16] Az elsőfokú bíróság jogszabálysértően alkalmazta az Szja tv. 28. § (1) bekezdését, hiszen semmilyen jogszabály nem írja elő, hogy a felperes bevételét a felperesi képviselő egyéb jövedelmének kellene tekinteni, és azt lehetne megállapítani, hogy azt kivonta a társaságból. Alaptalan, hogy a felperes kifizetőként juttatta az összeget és emiatt bírság és pótlékfizetési kötelezettsége lenne.
- [17] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [18] A felperes felülvizsgálati kérelme nem lapos.
- [19] A Kúria a Pp. 272.§ (2), 275.§ (1) és (2) bekezdése folytán a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül, határozatát csak a rendelkezésre álló iratokra alapíthatja. A Pp. korlátozó rendelkezései következtében a felülvizsgálati kérelem nyomán a Kúria csak azt vizsgálta, az elsőfokú bíróság mennyiben tett eleget a Pp. 3.§ (3) és 336/A.§ (2) bekezdéseiben foglaltaknak, illetve jogszerűen alkalmazta-e a Szja tv. 28.§ (1) bekezdését.
- [20] Az elsőfokú bíróság a felperes összesen négy alperesi határozat ellen külön-külön benyújtott keresetét önálló perszámok alatt kívánta elbírálni, ún. alapeljárásnak tekintve a 2011. január-márciusi időszakhoz kapcsolódó 10.K.27.233/2015/15. számú pert. A 2011. április-december hónapokhoz kapcsolódó 10.K.27.231/2015. és a 2012. évhez tartozó 10.K.27.232/2015. számú peres eljárásokban a felek a 10.K.27.233/2015. perben tett nyilatkozataikra hivatkozva tettek előadásokat, indítványokat, az elsőfokú bíróság is erre tekintettel hozta meg ítéleteit, anélkül azonban, hogy a 10.K.27.233/2015. számú iratokat eljárási részévé tette volna. A Kúria a Kfv.I.35.032/2016/6. és Kfv.I.35.028/2016/6. számú végzéseivel ezért rendelkezett az érintett jogerős ítéletek hatályon kívül helyezéséről, és az elsőfokú bíróság új eljárásra

utasításáról.

- [21] A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróság korrigálta a hibát. A még folyamatban lévő pereket, ideértve a 2011. és 2012. évekre valamennyi adónemben (kivéve áfa) tett alperesi megállapításhoz tartozó 10.K.27.230/2015. számú pert is, egyesítette, a befejezett per iratait beszerezte. Az egyesített iratanyag így tartalmazza a felek valamennyi tájékoztatását, nyilatkozatát és indítványát, amelyeket a jogerős ítélet részletesen ismertetett is. A Kúria, különös tekintettel a felperes aktív perbeli magatartására, és a felülvizsgálati kérelem konkrétumot nélkülöző, általános tartalmú előadására, a megismételt eljárásban nem észlelt olyan a Pp. 3.§ (3) bekezdése ütköző bírói hibát, amely miatt a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére kerülhetne sor.
- [22] A bizonyítási eljárás irányadó szabályai között a Pp. 336/A. § (2) bekezdése a peres eljárásban felmerülő bizonyítási kötelezettség megosztásával kapcsolatos szabályozást tartalmaz, meghatározott feltételek fennállása esetére. A felperesnek, amennyiben a Pp. 336/A. § (2) bekezdésére hivatkozik, fő szabály szerint azt kell bizonyítania, hogy a közigazgatási eljárás során bizonyítékot terjesztett elő, amelyeket azonban a közigazgatási szerv nem vizsgált, illetőleg indokolásában a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. tv. 72.§ (1) bekezdés eb) pontjának megfelelően nem tért ki a felajánlott, de mellőzött bizonyítékok bemutatására, és a mellőzés indokaira (KGD 2008.2.szám). (Kúria Kfv.I.35.312/2016/6. [20].) A Pp. 336/A.§ (2) bekezdésének alkalmazandósága az elsőfokú bíróság előtt fel sem merült, ennek hiányában azt az elsőfokú bíróság nem is sérthette meg.
- [23] Az elsőfokú bíróság a bizonyítás szabályait megtartotta, a bizonyítékokat perirattá tette, értékelésükről okszerű indokolást adott. A jogerős ítélet ténybelileg helytálló tartalma alapján a felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy nem álltak volna fenn a becslés Art. szerinti szabályai. A felülvizsgálati kérelem ez okból sem megalapozott.
- [24] V. K. jövedelmének forrása kapcsán a Kúria utal arra, hogy már több eljárásban érintette a gazdasági társaságoktól elszámolás nélkül megszerzett összegeknek a magánszemély adózóknál való minősítésének kérdését, pl. Kfv.I.35.634/2015/7., Kfv.I.35.820/2015/7. Az elsőfokú bíróság előtt a felperes több indítványt is tett annak bizonyítására, hogy az év végi pénzkészletből hiányzó összegek a felperes érdekében lettek felhasználva. A pénzkezelési szabályzat V. K-ra mutató tartalmával szemben azonban a büntetőeljárás az ellenkezők bizonyítására nem volta alkalmas, a magánszemély bankjának megkeresését pedig az elsőfokú bíróság kellően indokolva mellőzte, melynek felülmérlegelésére a Pp. 275.§ folytán nem volt

lehetőség. A rendelkezésre álló adatok alapján az elsőfokú bíróság okszerűen állapította meg, hogy a felperesnél hiányzó összeg az ügyvezető Szja tv. 28.§ (1) bekezdés szerinti egyéb jövedelme. Az egyéb jövedelem után levonni elmulasztott szja előleghez kapcsolódóan pedig az Art. egyértelmű rendelkezéseket tartalmaz: a felperest, mint kifizetőt az Art. 172.§ (14) bekezdése alapján terheli a mulasztási bírság. Az elsőfokú bíróság helytállóan tekintette jogszerűnek az alperes vonatkozó kötelezését.

- [25] Megalapozott felülvizsgálati kérelem hiányában a Kúria az első fokú bíróság jogerős ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [26] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [27] 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.
- [28] Az illeték meghatározása során a Kúria figyelembe vett, hogy a perek egyesítése során nem alkalmazhatók az Itv. 40. § (1) bekezdés szerinti, ún. érték-egybefoglalási szabályok. (Kúria Kfv.I.35.522/2016/8. [32].) Ezért a felülvizsgálati eljárás illetékét a keresettel támadott alperesi határozatokban megállapított adókülönbök összege szerint külön-külön állapította meg, melyek teljes összege kerekítve 8.970.000 forint.
- [29] Tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, és mivel a Pp. 272. § (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275. § (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége: a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2017. május 18.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk.
előadó bíró, dr. Heinemann Csilla sk. bíró**