

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.291/2017/5.

A tanács tagjai: dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, dr. Bucskó István előadó bíró, dr. Sugár Tamás bíró

A felperes: felperes neve ()

A felperes képviselője: dr. Fekete Zoltán ügyvéd (fél címe 1)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
()

Az alperes képviselője: jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálati kérelem száma: 7.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. február 28. napján kelt 24.K.27.743/2016/6. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 24.K.27.743/2016/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) Ft felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 454.000 (négy százötvennégyezer) Ft felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az adóhatóság a felperesnél 2011. évre vonatkozóan általános forgalmi adó adónemre kiterjedő bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le. A felperes a vizsgált időszakban mozgó húsboltot üzemeltetett, bevételei főként hús, baromfi, hentesáru értékesítésből származtak. A kontroll információk alapján az adóhatóság feltárta, hogy a vizsgált időszakban -ból 12.865.000 Ft értékben szerzett be árut a „" Kft.-től (a továbbiakban: Kft.). Az ellenőrzés megállapította, hogy a felperes ezen közösségi beszerzéseit nem szerepeltette áfabevallásában, illetve nem nyújtott be A60-as számú, az Európai Közösség területén belül történő közösségi termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásokról, valamint az Európai Közösség területéről történő termékbeszerzésekről és szolgáltatás-igénybevételekről szóló adatlapot.
- [2] A adóhatóság tájékoztatása szerint a Kft. 2011. I. negyedévre 39 db, II. negyedévre 42 db, III. negyedévre 49 db és IV. negyedévre 43 db számlát állított ki a felperes részére, aki valamennyi számlát EUR-ban egyenlített ki készpénzben, amit a lengyel sofőrnek adtak át, aki erről elismervényt adott. A társaságok nem kötöttek írásbeli szerződést, a megrendeléseket telefonon közölte (a továbbiakban: P.I.) a Kft. társtulajdonosával és egyben képviselőjével .
- [3] A tanúként meghallgatott felperesi alkalmazottak F.A., A.T. és B.J. egyezően azt adták elő, hogy a megrendeléseket és az áru átvételét kivétel nélkül D.J. ügyvezető, vagy a felesége intézte. Az ellenőrzés során végzett helyszíni szemle során a revizorok megállapították, hogy a felperes napi tároló hűtőkapacitása egyrészt a szám alatti hűtőkamrában 12,65 m³, másrészt a környező településeken az áru értékesítését végző 2 db hűtőautó hűtőpultjai.
- [4] A fenti megállapítások következményeként az elsőfokú adóhatóság határozatával a felperes terhére általános forgalmi adó adónemben 3.881.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, s emellett adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére is kötelezte.
- [5] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd (a továbbiakban: alperes) a 2014. szeptember 24. napján kelt 3799467384 számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatva a felperes terhére 4.541.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, mely mellett adóbírságot és késedelmi pótlékot is kiszabott.
- [6] A felperes e határozat bírósági felülvizsgálatát kérte arra alapítottn, hogy a perbeli vizsgálattal érintett számlákat ténylegesen nem fogadta be, a számlák alapján árubeszerzés a részéről nem történt. Kifogásolta, hogy az adóhatóság jogszerűtlenül mellőzte az írásszakértői vizsgálatot a közigazgatási iratok között fénymásolatban lévő beszerzési

számlákon lévő névaláírás kapcsán.

- [7] A Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 24.K.27.774/2014/12. számú ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra lefolytatására kötelezte. A megismételt eljárásra előírta, hogy a felperesi nyilatkozat tükrében ismételten szükséges megkeresni a lengyel adóhatóságot azzal, hogy a bevallásban szereplő és mellékletként szereplő számlák esetén hiánytalanul csatolják az áru Magyarországra történő szállítására vonatkozó dokumentumokat is, megjelölve, hogy konkrétan az áru mikor, milyen mennyiségben, hová került szállításra. Ennek hiányában arra vonatkozó tényszerű tanúvallomásokkal alátámasztott nyilatkozatot kell kérni, hogy az áru szállítását honnan hová, ki, milyen fuvarszöveggel végezte, a terméket hol és konkrétan ki vette át. Szükséges annak tényszerű igazolása is, hogy az adott mennyiségű termék a felperes telephelyére megérkezett. Tisztázandó, hogy a lengyel cég részéről annak képviselője 2011. évben a tárgyalást kivel folytatta, pontosan megnevezve a felperesi cég részéről eljáró személyt, továbbá, hogy a lengyel adóhatósági megkeresésben szereplő P.I., mely társasághoz köthető.
- [8] Az új eljárás eredményeként hozott határozatában az elsőfokú adóhatóság 4.540.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbötetet állapított meg, s emellett adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte a felperest. Megállapította, hogy a felperes olyan gyorsan romló húsárut szerzett be a lengyel társaságtól, amelynek továbbértékesítése a vizsgált időszakban teljes egészében megtörtént. Tekintettel arra, hogy a felperes a beszerzéseit a nyilvántartásában, bevallásaiban nem szerepeltette, az elsőfokú adóhatóság a felperes vizsgált időszaki árbevételeit nem fogadta el valósnak, annak összegét becslési eljárás keretében - a felperes által megjelölt árrés mérték középértékét alapul véve - határozta meg az adózás rendjéről szóló 2003. évi CXII. törvény (a továbbiakban: Art.) 95. §-ára és 108. § (1)-(3) bekezdésére alapozottan. A szárnyas húsáru belföldi értékesítésére 17%-os haszonkulcsot számolt fel, erre tekintettel az eltitkolt bevétel összegét összesen 15.523.178 Ft összegben határozta meg.
- [9] A felperes fellebbezését követően az alperes a 2016. szeptember 26. napján kelt 2060787083 számú határozatával az elsőfokú hatóság határozatát helybenhagyta. Az alperes a döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 19. §-ára, 62. §-ára, 63. § (1) bekezdésére, 82. § (1) bekezdésére, valamint az Art. 140. § (2) bekezdés rendelkezéseire alapította megállapítva, hogy az új eljárásban kizárólag a jogerős ítéletben elrendelt körülményeket és az ezzel összefüggő tényállási elemeket kellett vizsgálni.

A kereset

- [10] A felperes a keresetében az alperes határozatának a hatályon kívül helyezését kérte. Jogszabálysértésként arra hivatkozott, hogy az alapperben meghozott bírósági ítéletben elrendelt bizonyításnak a megismételt eljárás során lefolytatott bizonyítási eljárás nem felelt meg, mert egyetlen számlához sem csatolták az áru Magyarországra történő szállítására vonatkozó dokumentumot, nem jelölték meg konkrétan, hogy az áru mikor, milyen mennyiségben, hová került leszállításra, nem szereztek be olyan nyilatkozatot sem, ami igazolná, hogy az áru szállítását honnan, hová, kik végezték. Nem igazolt, hogy a terméket konkrétan hol és ki vette át, valamint az, hogy az adott mennyiségű áru a felperes telephelyére megérkezett.

Az elsőfokú ítélet

- [11] A bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. A jogi álláspontja a következő volt: a megismételt eljárás eredményeként hozott határozatot támadó perben a bíróság kizárólag azt vizsgálja, hogy a hatóság a korábbi ítéleti iránymutatásnak megfelelően járt-e el. A korábbi közigazgatási határozattal szembeni újabb jogszerűségi kifogások nem hozhatók fel. Megállapította, hogy a felülvizsgálat jelen ügyben kizárólag arra irányult, a hatóság eljárása megfelelt-e a bíróság iránymutatásában foglaltaknak, és ez alapján helytálló következtetést vont le.
- [12] A bíróság rögzítette, hogy a megismételt eljárásban az adóhatóság ismételt megkeresését követően a lengyel adóhatóság a számlák, a bevallások és dokumentumok formai, valamint a gazdasági események tartalmi, tényleges vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le, s az ellenőrzés a termékértékesítést ismételten megerősítette. A korábban csatolt számlák figyelembevételével a Kft. képviselője ismételten előadta, hogy a szállítás a saját járműveikkel történt, s ezért nincs CMR fuvarokmány, s a szállítmány azonosításához az úgynevezett HDI (kereskedelmi azonosítón okmány friss baromfihúsról) dokumentum állt rendelkezésre, amelyet az állatorvosi szolgáltatásra vonatkozó szabályok szerint állítottak ki valamennyi számla, illetve valamennyi szállítmány vonatkozásában, s amely alapján azonosítható volt a szállítást végző jármű és annak sofőrje egyaránt. Az áruszállításhoz használt járművek szerepeltek a mellékelt listában, amelyet a HDI dokumentum alapján állítottak össze. A megrendelések feladására telefonon került sor, amelyet a lengyel társaság képviselője fogadott. A tanúként meghallgatott lengyel sofőrök azt nyilatkozták, hogy a szállítás a lengyel társaság székhelyéről a felperes számú címére történt, ahol az ellenértéket EUR-ban készpénzben, egy név szerint nem azonosított férfitől, vagy nőtől kapták meg átvételi elismervény ellenében, akik azonosak azokkal a személyekkel, akik az ellenőrzési időszakot követően történt értékesítések kapcsán az árút ugyancsak átvették a felperes képviselőjének, illetve képviselő feleségének a későbbiekben megvalósult egyéni

vállalkozóként történt beszerzései esetében. A lengyel adóhatóság arról nem tudott információt szerezni, hogy ki P.I., akit a adózó személyesen nem ismer.

- [13] A bíróság szerint bár az eljárás során a megismételt eljárásban sem került tisztázásra konkrétan P.I. személye, aki a lengyel hatóság korábbi megkeresésre tett tájékoztatása szerint a Kft. felé megrendelőként járt el, ugyanakkor önmagában ez a körülmény a közösségi termékbeszerzés tényét nem cáfolta.
- [14] A bíróság nem tartotta szükségesnek írásszakértői bizonyítás elrendelését kiemelve, hogy az alapítélet ez irányú megállapításait a felperes annak idejére nem sérelmezte.
- [15] Kiemelte az elsőfokú bíróság azt, hogy a tárolókapacitásra vonatkozóan sürgősen további bizonyítási indítvány teljesítése, ugyanis a felperesi beszerzés gyorsan romló húsárut érintett, amelyet sürgősen rövid időn belül értékesíteni kellett.
- [16] A bíróság a fenti körülmények okán, valamint arra tekintettel, hogy a Kft. a felperes részére értékesített termékek vonatkozásában az adóbevallási kötelezettségének eleget tett, (amelyet a VIES kontroll adatok is tartalmaztak) megállapította, hogy a közösségi termékértékesítés a felperes részére megtörtént. A szállítás helyét nem teszi kétséges az, hogy a számlán, valamint a szállítólevélen a felperes neve mellett a felperesi székhely került feltüntetésre.

A felülvizsgálati kérelem

- [17] A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, melyben az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályú hatályon kívül helyezését kérte. A felperes jogszabálysértésként az Art. 97. § (4) és (6) bekezdéseinek a rendelkezését jelölte meg. Érvelése szerint nem nyert bizonyítást, hogy az árut a felperesnek leszállították, s nem létező beszerzés esetén nincs helye becslés alkalmazásának az árbevételről illetően. Érvelése szerint a megismételt eljárás során sincs olyan megdönthetetlen bizonyíték, amely igazolná, hogy a Kft.-től az alperes által kimutatott mennyiségben a baromfihús a felpereshez került volna leszállításra. Nem vezetett eredményre P.I. felkutatása, így nem igazolt a megrendelés, nem került sor az áru Magyarországra történő szállítására vonatkozó dokumentumok becsatolására. Elmaradt annak tisztázása, hogy az áru mikor, milyen mennyiségben került leszállításra. A szállítási címet kizárólag az eladó társaság alkalmazottai nevezték meg. Ezen személyek nem minősülnek elfogulatlan tanúnak, másrészt az első adóvizsgálati eljáráshoz képest a megismételt eljárásban más áruvagyonosi helyszínt jelöltek meg, az előadásuk így ellentmondásos.
- [18] Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [19] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.
- [20] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.
- [21] Tény az, hogy a lengyel adóhatóság nem tudta felkutatni P.I.. Az ügy megítélésének a felülvizsgálati kérelemben állított jogszabálysértés körében az a sarkalatos kérdése, hogy nevezett vallomása nélkül és a felperes tagadásával szemben a Kft. korabeli dokumentumai, a Kft. képviselőjének és sofőrjeinek vallomása összhangban van-e a megállapított tényállással, vagyis a bíróság ténykövetkeztetései megalapozottak voltak-e.
- [22] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság kétségbe nem vonható indokolással világított rá arra, hogy az adóhatóság az általa megállapított tényállásból okszerű következtetést vont le. A Kft. a közösségi értékesítésre vonatkozó korabeli dokumentumokkal rendelkezett, az értékesítések az adóbevallásában szerepeltek. Valamennyi számlával kapcsolatban rendelkezésre áll a HDI dokumentum, s azonosításra kerültek ezen dokumentumokra alapozottan az áruszállításokra használt gépjárművek rendszámai. Tanúként kerültek meghallgatásra a fuvarozást ténylegesen végző sofőrök, akik egybehangzóan nyilatkoztak az áru kiszolgáltatási helyére, az ellenérték pénzmemére, az elismervényre, valamint arra, hogy ugyanazon személyek voltak az átvevők, akik az ellenőrzési időszakot követően történt értékesítések kapcsán az árut átvették a felperes képviselőjének, illetve képviselő feleségének a későbbiekben megvalósult egyéni vállalkozóként történt beszerzései esetében.
- [23] A Kúria álláspontja szerint a felülvizsgálati kérelemben kifejtett állásponttól eltérően az a tény, hogy P.I. felkutatása nem vezetett eredményre, a rendelkezésre álló adatok, feltárt tények, bizonyítékok ismeretében nem minősül olyan döntő körülménynek, amely cáfolná a felperesnek a Kft.-től történt 2011. évi beszerzését. Nem fogadható el továbbá az a fejtegetés sem, hogy elmaradt annak megjelölése, hogy az áru mikor és milyen mennyiségben került szállításra, mert ezek a körülmények a közigazgatási iratok között fellelhető HDI dokumentumok alapján egyértelműen azonosíthatóak voltak.
- [24] Az adóhatóság az alapítéletben megfogalmazott kötelezően betartandó iránymutatásnak – az Art. 97. § (4) és (6) bekezdésében foglaltak szem előtt tartása mellett – eleget tett. A tényállást a lehetséges és egyben elégséges mértékben tisztázta.
- [25] Az elsőfokú bíróság a döntése alapját képező anyagi és eljárási szabályokat figyelembe véve, a helytállóan megállapított tényállásból jogszerű következtetést vont le. Döntését kellő részletességgel, a Pp. 206. § (1) bekezdésének is megfelelően indokolta. Az ítélet nem iratellenes, logikátlan. A rendkívüli

jogorvoslati eljárásban a jogerős ítéletben megfogalmazottak felülmérlegelésére lehetőség nincs.

- [26] A Kúria kifejtettekre azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felperes által vitatott körben nem jogszabálysértő, a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályokat nem sérti, ezért azt a Pp. 275. § (3) bekezdése alapul vételével hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [27] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdése szerint tárgyaláson kívül bírálta el.
- [28] A pervesztes felperes a Pp. 78. § (1) bekezdésére tekintettel köteles az alperes felülvizsgálati eljárási költségeinek megfizetésére.
- [29] A Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban tárgyú 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest a felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére.
- [30] Az ítélet elleni felülvizsgálat lehetőségét a Pp. 271. § (1) bekezdésének e) pontja zárja ki.

Budapest, 2017. november 15.

Dr. Sperka Kálmán sk. a tanács elnöke, Dr. Bucskó István sk. előadó bíró, Dr. Sugár Tamás sk. bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő