

**A Kúria  
mint felülvizsgálati bíróság  
ítélete**

**Az ügy száma:** Kfv.I.35.266/2017/11.

**A tanács tagjai:** dr. Hajnal Péter a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró, dr. Sugár Tamás bíró

**A felperes:** felperes neve

**A felperes képviselője:** dr. Horváth Ügyvédi Iroda (ügyintéző ügyvéd: dr. Horváth Gábor)

**Az alperes:** Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

**Az alperes képviselője:** Mészárosné dr. Kálmán Katalin kormánytisztviselő

**A per tárgya:** adóügyben hozott közigazgatási határozat

**A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:** felperes

**A felülvizsgálni kért jogerős határozat:** a Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.27.038/2016/33. számú ítélete

**Rendelkező rész**

A Kúria a Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.27.038/2016/33. számú ítéletét a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részében nem érinti, támadott részében hatályában fenntartja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 970.800 (kilencszázhetvenezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

**Indokolás**

**A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás**

- [1] A 2011. évben jogutódlással alakult felperes fő tevékenységi köre növénytermesztési szolgáltatás. Tagja a Z. Kft. (a továbbiakban: Z.Kft.). A 2012. és 2013. években a felperes kukorica növénykultúra bejelentésével egységes területalapú támogatási igényelt és kapott a Mezőgazdasági és Vidékfejlesztési Hivataltól (MVH).
- [2] Az elsőfokú adóhatóság a 2012. és 2013. évekre áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél.
- Megállapították, hogy a felperesnek nincs növénytermesztéshez kapcsolódóan bizonylata sem kiadási, sem bevételi oldalon, ugyanakkor a földhasználat után támogatást kapott. Mivel a felperes előadása szerint a Z. Kft. művelte a földeket, a revízió kapcsolódó vizsgálatot folytatott le a Z.Kft.-nél, megkeresték felszámolóját, valamint a perbeli időszakra bejegyzett képviselőit R. B-t és G. B-t; utóbbiak nem tudtak a Z.Kft. gazdasági kapcsolatairól nyilatkozni. A felszámoló előadta, a rendelkezésre álló iratanyag nem tartalmaz a felperes és a Z.Kft. között fennálló, a felperes tulajdonában álló ingatlanok műveléséhez kapcsolódó szerződéseket és egyéb iratokat.
- [3] A felperes az ellenőrzés során becsatolta a közötte, mint megbízó és a Z.Kft., mint megbízott között 2012. 03. 15-én kelt szerződést. Ebben a felperes arra adott megbízást, hogy a Z.Kft. a felperes tulajdonában álló, adott hrsz.-ú szántó ingatlanokon termesszen silókukoricát, végezze el a szükséges mezőgazdasági munkákat a vetéstől a besilózásig, és ha talál megbízható partnert, úgy annak értékesítsen. A határozatlan időre kötött megbízási szerződés a pénzügyi kérdésekről azt tartalmazza, hogy a szerződő felek az értékesítést követően elszámolnak egymással. A szerződést az ellenőrzés nem tekintette irányadónak, mivel G. B. aláírása szemmel láthatóan nem egyezik az aláírási címpéldánnyal, ellentétes az ő és R. B. korábbi nyilatkozataival, silókukorica termesztéséről szól, továbbá egyik szerződőnél sincs semmilyen hitelt érdemlő bizonylat a szerződés tényleges megvalósulásáról. A felperes azt sem igazolta hitelt érdemlően, hogy a megtermelt kukoricát Magyarország területén kívülre értékesítette volna.
- [4] A revízió a bevételt és az annak alapján fizetendő áfát a felperes bevallásainak hiányában az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 108.§ (1), (2) bekezdése, (3) bekezdés c) pontja, (5) és (9) bekezdése, 110.§ alapján becsléssel határozta meg. A becslés módszereként a művelt terület MVH tájékoztatásnak megfelelő nagyságát szorozta a KSH adatoknak megfelelő termésátlaggal és átlagárral. Termesztett növényként a támogatás szerinti kukoricát és nem a megbízási szerződés szerinti siló kukoricát vett figyelembe.

[5] Az ellenőrzés adatai alapján az elsőfokú adóhatóság a 2012. évre és 2013.IV.n.évre összesen 9.708.000 forint adóhiánynak minősülő áfa adókülönbözetet állapított meg, 200%-os mértékű adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Három különböző jogcímen összesen 330.000 forint mulasztási bírságot is megállapított a felperes terhére. A következő időszakra átvihető követelés összegét nulla forintban állapította meg.

[6] Alperes a 4469703832 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést.

Indokolása szerint a becslés jogalapjának fennállást az elsőfokú adóhatóság bizonyította, azzal szemben a felperesnek kell az Art. 108.§ (9) bekezdésének megfelelően hitelt érdemlő adatokat felmutatni. Mivel a felperes 2011. december 7-én alakult, a fellebbezéshez mellékelte 2011. december havi és 2012. januári szállítólevelek a megállapítás szempontjából nem relevánsak. A 2012. és 2013. évekre a felperes a támogatási kérelmekhez nem csatolt földhasználatot igazoló dokumentumot. A megbízási szerződés szerint a Z.Kft. bér munkát végzett, azaz a megtermelt kukoricát a felperesnek kellett volna készletre venni, de ilyennel nem rendelkezik. A megbízási szerződés bizonyítási erejéhez egyébként az aláírások miatt, illetve az aláírók nyilatkozatai miatt is kétség fér.

#### **A kereseti kérelem**

[7] A felperes keresetében mind a becslés jogalapját, mind annak módszerét vitatta. Önálló kereseti kérelmet terjesztett elő az adóbírság kérdésében.

#### **Az elsőfokú ítélet**

[8] Az elsőfokú bíróság felperes indítványára tanúbizonyítást folytatott le, meghallgatta B. S-t, L. I. felperesi ügyvezetőt, és igazságügyi mezőgazdasági szakértőt rendelt ki, értékelte a MVH-nak és a Zalaegerszegi Rendőrkapitányságnak a bíróság megkeresésre adott válaszát. A bizonyítási eljárás eredményeként jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.

[9] A becslés jogalapjának kérdésében az elsőfokú bíróság rögzítette, nem volt vitás, hogy a felperes tulajdonában álló, egységes területalapú támogatásban részesülő szántókon kukorica termesztésére került sor, továbbá az sem, hogy a felperes sem 2012., sem 2013. év végén nem rendelkezett készletekkel. Mivel a felperes könyveiben, nyilvántartásaiban nem volt arra utaló adat, hogy bármilyen módon kukoricát értékesített volna, alappal vonhatott le következtetést az alperes arra, hogy a felperes nem bizonylatolt, nem könyvelt bevételhez jutott a fenti termények értékesítéséből. A becslés jogalapja kétség kívül fennállt.

Az elsőfokú bíróság igazoltnak tekintette, hogy a felperes 2012. március 15-én megbízta a Z.Kft-t azzal, hogy földterületein silókukoricát termesszen, a szükséges munkálatokat elvégezze. A szerződésből azonban az következne, hogy a kukoricát ténylegesen a felperes kívánta termesztetni, csupán a munkálatok elvégzésére bízott meg mást, azaz a megtermelt termény tulajdonába kellett volna, hogy kerüljön a további esetleges intézkedésig. Ebben az esetben továbbra is fennáll a becslést megalapozó azon körülmény, hogy a felperes sem készlettel, sem értékesítési bizonylattal nem rendelkezett.

[10] A felperes arra hivatkozott, hogy a Z.Kft. a megtermelt kukoricát nem adta át részére, de ezen állítását nem bizonyította. Figyelembe kellett venni, hogy a két szerződő gazdasági társaság személyi háttere gyakorlatilag azonos volt. A képviselők közötti ellentétre a felperes csak hivatkozott, de semmivel nem bizonyította, és azt sem, hogy bármilyen elszámolási vita lett volna. A Zalaegerszegi Rendőrkapitányság előtt keletkezett, bűncselekmény hiányán alapuló nyomozás megszüntetésére vonatkozó határozat a G. B. által felvett pénzösszeg elszámolásával kapcsolatos, amely tényállás nem áll összefüggésben a perbelivel. Egyéb büntetőeljárás tényét, illetve a G. B. által elkövetett bármely bűncselekmény vagy más jogellenes cselekmény jelen perbeli tényállással való összefüggését a felperes nem tudta alátámasztani.

[11] A felperes szállítólevelekkel kívánta igazolni, hogy a Z.Kft. megbízásából szállított termények tőle származnak. Ezek a szállítólevelek azonban 2011. decemberi és 2012. januári szállításokat igazolnak, így semmiképpen nem tartozhatnak a 2012. és 2013. években megtermelt kukoricához, a felperes ezekben az években készlettel nem rendelkezett. A Z.Kft. szállítólevelei azért sem alkalmasak a felperesi állítások alátámasztására, mert a perben a felperes törvényes képviselője nyilatkozott úgy, hogy a Z.Kft. nem kizárólag a felperesi földterületről származó kukoricát értékesített, további hat céggel is kapcsolatban állt. A 2012 tavaszi 5 db és év végi 2 db szállítólevél tekintetében az elsőfokú bíróság a termények felcímkézhetetlensége miatt nem látta igazoltnak, hogy azok a felperestől származhattak volna.

[12] Rögzítette az elsőfokú bíróság, hogy az adóhatóság megkísérelte a Z.Kft. iratanyagának beszerzését, azonban ez az intézkedés nem járt eredménnyel. Összegzően megállapította, hogy a becslés jogalapja kétség kívül fennállt, a felperes mezőgazdasági tevékenységet folytatott, kukoricát termesztett, készlettel a gazdasági év végén nem rendelkezett. Ugyanakkor nem tudott számot adni arról, hogy mi lett a kukorica sorsa.

[13] A jogerős ítélet szerint a becslés módszere tekintetében az alperes a felperes által sem vitatott területmértéket vette figyelembe és

egyéb konkrét információ hiányában a KSH adataira támaszkodott, a termény típusát az MVH-hoz benyújtott kérelem szerint határozta meg. Az igazságügyi szakértői véleményből kitűnik, hogy a felperesi földterületeken ezekben az években ténylegesen silókukoricát termesztése zajlott, mivel azok nem alkalmasak szemes kukorica termesztésére. A silókukorica termesztése is jelentős kockázattal volt csak felvállalható.

- [14] Az elsőfokú bíróság rögzítette, hogy a szakértői vélemény alapján kalkulálható bevétel összege a felperes vonatkozásában 39.451.988 forint, amely meghaladja az alperesi határozatban foglalt 36.221.621forintot. Kétségtelen, hogy az adóhatóság a becslés során nem megfelelő kiinduló adattal számolt, azonban ezen tévedése a felperes javára szólt. Mivel a felperes keresete arra irányult, hogy vele szemben az adóhatóság által feltárt adókülönbözet sem állapítható meg, a kereset ezen okból nem volt megalapozott. A becslés a valószínűsítés egy módszere, nem jár feltétlenül a valóságnak megfelelő számszaki eredménnyel, amennyiben alkalmazása jogszerű, alkalmazható. Ebből következően a nem pontos adóhatósági számítás okán nem volt mód az adóhatóság határozatának hatályon kívül helyezésére.
- [15] Alaptalannak tekintette az elsőfokú bíróság a felperes azon érvelését is, hogy mivel a termény kiszállítása Szlovéniába történt EK termékértékesítés keretében belül, ekként áfa mentesség illeti meg. A felperes álláspontját nem bizonyított kétséget kizáróan. A csatolt szállítólevelek alapján az sem állapítható meg, hogy ezek ténylegesen a felperes terményei volt. A tanúk, akik állították a szállítást, a szállításban nem vettek részt. Amennyiben a felperes EK termékértékesítés okán adómentességre hivatkozik, a feltételek bizonyításának kötelezettsége az Art. 99. § (2) bekezdésében foglaltakból eredően őt terheli.
- [16] Nem volt megalapozott az a felperesi előadás sem, hogy a költségek levonására kellett volna sor kerüljön, mivel az Áfa tv. 65.§ alapján az áfa alapja az adóalany által elért bevétel.
- [17] Az elsőfokú bíróság az adóbírság körében is alaptalannak tekintette a felperes kereseti kérelmét figyelemmel arra, hogy a felperes a bevételt nem szerepeltette könyveiben, nyilvántartásaiban.

#### **A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem**

- [18] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen a kereseti kérelemnek megfelelő ítélet meghozatalát, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra utasítását indítványozta. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelve állapította meg a tényállást, illetve vont le

okszerűtlen következtetést.

- [19] A becslés jogalapja kérdésében arra hivatkozott, hogy a Z.Kft. a megtermelt silókukoricát jogellenesen birtokban tartotta, nem adta át a felperesnek. Ezt igazolja egyrészt a megbízási szerződés, másrészt a csatolt szállítólevelek, a tanúk egybehangzó vallomása. Okszerűtlen mérlegelésre jutott az elsőfokú bíróság azon álláspontra is, hogy mivel a felperes 2011. évben alakult, még nem rendelkezhetett értékesítő kukoricával tekintve, hogy a jogutódlás kizárólag egy jogi aktus, az nem befolyásolja azt, hogy a felperes rendelkezett, illetve nem rendelkezett terménnyel. Ezzel az eljárással az elsőfokú bíróság megsértette a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 206.§-át.
- [20] A felperes a becslés módszerét is vitatta. Az igazságügyi szakértői vélemény alapján arra helytállóan következtetett az elsőfokú bíróság, hogy az alperesnek a termelt kukorica fajtájára vonatkozó megállapítása nem volt helytálló, abban azonban már tévedett, hogy ez a jogszabálysértés nem alapozta volna meg az alperesi határozat hatályon kívül helyezését. Nem zárható ki, hogy amennyiben az adóhatóság eljárása során silókukoricával számol és az arra vonatkozó KSH adatokat veszi alapul, akkor az nem eredményezett volna a felperesre kedvezőbb határozat meghozatalát. Az elsőfokú bíróságnak alkalmaznia kellett volna a Pp. 339. § (1) bekezdését. A felperes álláspontja szerint a tényállást az adóhatóság nem kellően tártta fel, megsértve az Art. 97. § (4) bekezdését, ugyanis téves tényállásra alapította döntését, mivel nem a perben, hanem az adóhatósági eljárás során kell tisztázni azt, hogy az adókülönbözetnek mi az alapja. Ezzel elzárta a felperes előtt a jogorvoslat lehetőségét, így az elsőfokú bíróságnak ez okból is hatályon kívül kellett volna helyezni az alperesi határozatot.
- [21] Az alperes ellenérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta.

#### **A Kúria döntése és jogi indokai**

- [22] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [23] A Kúria Pp. 272.§ (2), 275.§ (1) és (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok szerint, a rendelkezésre álló adatok alapján vizsgálta felül. Erre irányuló felülvizsgálati kérelem hiányában a Kúria nem érintette a jogerős ítélet adóbírságra és a költségek levonására vonatkozó megállapításait.
- [24] A bírósági felülvizsgálat tárgyát képező alperesi határozat az Art.

becslést szabályozó 108.§-án alapul, a jogerős ítéletet eredményező bírósági felülvizsgálatra is az Art. ezen rendelkezésével összefüggésben került sor. Az alperest a perbeli tényállás mellett az Art. 97. § (4) bekezdése csak annyiban terheli, hogy mind a becslés jogalapját, mind az alkalmazott módszert bizonyítania kell. A becslés alapján számított adóalaptól, költségvetési támogatás alapjától való eltérést viszont már a felperesnek kellett hitelt érdemlő adatokkal igazolni az Art. 108.§ (9) bekezdésének megfelelően. Az elsőfokú bíróság az Art. ezen szabályainak megfelelően értékelte az adóigazgatási eljárást, folytatta le a perbeli bizonyítást. A felperes felülvizsgálati kérelmében, utalva a szakértői véleményre, alap nélkül hivatkozott a bizonyítás kérdései miatt jogorvoslati jogának sérelmére.

- [25] Az Art. 108.§ (1) bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. A felperes felülvizsgálati kérelmében mind a becslés jogalapját, mind annak módszerét vitatta.
- [26] A becslés jogalapja körében az elsőfokú bíróság a 2012.03.15-én kelt szerződés alapján megtermelt kukoricára nézve okszerűen nem fogadta el a 2011. decemberi és 2012. januári szállításokat igazoló okmányokat. Az alperes megállapításit a szerződésen alapuló terményekre nézve tette, és ehhez képest irreleváns, hogy a 2011. évi átalakuláskor a felperes milyen készlettel jött létre, abból mit és mennyit értékesített. Releváns az, hogy a 2012. év végén a felperes nem rendelkezett készlettel, a 2012.03.15-ei szerződés alapján a felperesnek a perbeli időszakban nem voltak készletei. A kukorica helyettesíthető áru, így egyéb bizonyítékok hiányában a 2012 tavaszi és év végi Z.Kft.-hez tartozó szállítólevelek figyelembe nem vehetőségéről az elsőfokú bíróság okszerű indokolást adott.
- [27] A Z.Kft. szerződésszegő magatartására, mint ami miatt nem kapta meg a terményt, a felperes csak hivatkozott, de az elsőfokú peres eljárásban nem bizonyította, a felülvizsgálati eljárásban pedig a Pp. 275.§ (1) bekezdése folytán kizárt a bizonyítás felvétele. Ezen felülvizsgálati előadás sem értékelhető a felperes javára. A jogerős ítéletnek a becslés jogalapja fennállására vonatkozó indokait a felperes nem tudta alappal cáfolni.
- [28] Az Art. 108.§ (2) bekezdése alapján az adóhatóságnak nem csak a becslés jogalapjának fennálltát, hanem azt is bizonyítani kell határozatában, hogy az általa alkalmazott becslési módszer valószínűsíti az adó alapját. Az elsőfokú bíróság a közigazgatási per szabályai szerint, ennek megfelelően, felperes bizonyítási indítványnak helyt adva rendelt ki igazságügyi szakértőt.

- [29] A szakértői véleményben foglaltakat, ideértve az általa alkalmazott módszert is, a felperes az elsőfokú bíróság előtt nem csak hogy nem vitatta, hanem kifejezetten úgy nyilatkozott, azt elfogadja. A felperes tehát az igazságügyi szakértő vélemény által alkalmazott módszerből következő számszaki adatokat sem kívánta cáfolni, így az elsőfokú bíróságnak a szakértői bizonyításkörében nem voltak további eljárási kötelezettségei.
- [30] A becslés az adó alapját csak valószínűsíti, az egyes becslési módszerek más-más összepszerűségekre vezethetnek, de sem a pontatlanság, sem az eltérés, sem az, hogy adott tényállás mellett esetlegesen több módszer is alkalmazható, a törvényi feltételek megléte esetén, nem teszi jogszerűtlenné az adott módszer kiválasztását. Az elsőfokú bíróság az alkalmazott módszert, felperes vonatkozó észrevételének hiányában, ideértve azt is, hogy az alperesi megállapítással szemben silókukorica termesztésére került sor, aggály nélkül tekinthette helytállónak. A felperes felülvizsgálati kérelme a becslés módszere tekintetében is alaptalan.
- [31] Mindezekre figyelemmel a Kúria az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

## **Záró rész**

- [32] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére. Annak összegét a Kúria arra tekintettel állapította meg, hogy a felülvizsgálati ellenkérelem benyújtására még 2017. december 31-t megelőzően sor került, tehát erre a tevékenységre még jár az alperesnek jogtanácsosi munkadíj.
- [33] A tárgyi illetékeljegyzési 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.
- [34] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2018. február 1.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó bíró, dr. Sugár Tamás sk. bíró**