



...

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

végzése

Az ügy száma:

Kfv.V.35.268/2023/10.

A tanács tagjai:

dr. Darák Péter tanácselnök

dr. Demjén Péter előadó bíró

dr. Varga Zs. András bíró

Ságiné dr. Márkus Anett

dr. Stefancsik Márta

A felperes:

Kft Korlátolt Felelősségű Társaság

(cím1.)

A felperes jogi képviselője:

Jalovszky Ügyvédi Iroda

(eljáró ügyvéd: dr. Jalovszky Pál ügyvéd

cím2)

Az alperes:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3

Az alperes jogi képviselője:

dr. Nagy Elek kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóüggyel kapcsolatos közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél: az alperes

A felülvizsgálattal támadott határozat: a Debreceni Törvényszék

3.K.702.417/2022/31. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Törvényszék 3.K.702.417/2022/31. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A peres felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét személyenként 150.000 (százötvenezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A perrel érintett időszakban a felperes bejelentett fő tevékenységi köre élelmiszer, ital, dohányáru vegyes nagykereskedelme (TEÁOR 46.39) volt, de - többek között - élelmiszer, iparcikk, zöldség, gyümölcs, hús-, húсарu, hal, kenyér-, pékáru, édesség-, ital-dohány kiskereskedelem is szerepelt bejelentett tevékenységei között.

[2] A felperes egyes kereskedelmi egységeiben nem csak viszonteladóknak értékesített, hanem vevőkártyával rendelkező olyan személyeknek és olyan vállalkozásoknak is, akik végső felhasználónak minősültek. Azaz kiszállítós nagykereskedelmi értékesítést és úgynevezett cash and carry, vagy röviden „C+C” jellegű értékesítést is végzett, vevőkártyával rendelkező vevők részére. Vevőkártyát a felperes kereskedelmi igazgatójának egyedi engedélye alapján általában kiskereskedők, egyéb tevékenységet folytató vállalkozók (pl. partnercégek) és a felperes saját dolgozói kaphattak, valamint harmadik országbeli, jellemzően ukrán állampolgárságú személyek. Több kereskedelmi egységben is működött üzembhelyezett pénztárgép.

[3] A felperes a „9111 Kisker áruk értékesítésének árbevétele”, főkönyvi számlán 2020 évben 7.804.530.091 forint árbevételt tartott nyilván. A „9112 Nagyker áruk értékesítésének árbevétele” főkönyvi kantonon szerepeltette a pénztárgépekben rögzített bevételeit, valamint a harmadik országbeli személyek részére teljesített értékesítések bevételeit is. E főkönyvi számlán 14.540.047.704 forint árbevétel jelent meg 2020 évben, amiből 2.520.947.227 forint nagykereskedelmi raktárakban/üzletekben üzembe helyezett pénztárgépekben rögzített bevétel. 2020-ban 701.131.434 forint bevétel keletkezett harmadik országbeli vásárlóknak teljesített eladások után. 2020. évre 6.577.000 forint kiskereskedelmi adót állapított meg felperes és vallott be kiskereskedelmi tevékenységből származó nettó árbevétele alapján.

[4] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) 89. § (1) bekezdés a) pontja alapján 2020. évre vonatkozóan valamennyi adónemre és költségvetési támogatásra kiterjedően adóellenőrzést végzett. A revízió tárgya a felperes kereskedelmi egységeiben folytatott értékesítési tevékenység ellenőrzése volt annak megállapítása érdekében, hogy a felperes eleget tett-e az itt teljesített termékértékesítésekből származó árbevétele után a kiskereskedelmi adókötelezettségének.

[5] Az elsőfokú adóhatóság a 6434804145/2022/NAV számú határozatában kiskereskedelmi adónemben 8.046.000 forint adókülönbötetet állapított meg, amit teljes egészében adóhiánynak minősített, az után 805.000 forint adóbírságot szabott ki és 428.000 forint késedelmi pótlékot számított fel. A döntés indokolása szerint a kiskereskedelmi adóról szóló 2020. évi XLV. törvény (a továbbiakban: Kiskeradó tv.) szerint minden olyan kiskereskedelmi értékesítés a törvény hatálya alá tartozik, amelynek vevője magánszemély is lehet. Mivel pedig a nagykereskedelmi raktárakban lakossági fogyasztókat is kiszolgáltak, az értékesítésből származó teljes nettó árbevétel, vagyis a kiskereskedelmi és a nagykereskedelmi értékesítések teljes árbevétele, összesen 22.344.578.000 forint adóalapot képez, függetlenül attól, hogy az adott terméket a végső felhasználó, valamely nagykereskedő vagy cég vásárolta meg.

[6] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2022. augusztus 3. napján kelt 6455663433 számú határozatával az elsőfokú hatóság határozatát helybenhagyta. Határozata indokolása szerint a felperes kiskereskedelmi tevékenységet végzett a nagykereskedelmi üzleteiben is, ami a Kiskeradó tv. és a Gazdaságvédelmi Akcióterv végrehajtása érdekében a Járványügyi Alap feltöltését szolgáló kiskereskedelmi adóról szóló 109/2020. (IV. 14.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Korm. rendelet) szerint teljes egészében adóköteles. Nem azért, mert egy magánszemély vásárolt az adózó nagykereskedelmi üzleteiben, hanem azért, mert az adózó eleve úgy alakította ki ezen üzleteknek a látogathatóságát, a vevőkörét, hogy abban nem csak viszonteladók vásárolhattak. A felperes a viszonteladók és egyéb partnerek, illetve magánszemélyek vásárlásait is nagykereskedelmi tevékenységnek tekintette, holott ezek a vásárlások végső felhasználók részére történt nagykereskedelmi tevékenységnek minősülnek. Az pedig, hogy valaki rendelkezik vevőkártyával, még nem jelenti azt, hogy a számára kiállított számla nagykereskedelmi értékesítés lenne, ezt mondta ki a Kúria a Kfv.V.35.290/2021/8. számú precedensképes határozatában.

A kereset és a védírat

[7] A felperes keresetében elsődlegesen a jogerős határozat megváltoztatását kérte a felperes terhére kiskereskedelmi adó adónemben megállapított adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék törlése útján. Másodlagosan a jogerős határozat – elsőfokú határozatra is kiterjedő – megsemmisítését és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését, harmadlagosan a jogerős határozat hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését kérte.

[8] Álláspontja szerint a nyelvtani értelmezés alapján az alperes jogszerűtlenül vonta a Kiskeradó tv. és a Korm. rendelet tárgyi hatálya alá a felperes nagykereskedelmi tevékenységeit, amit alátámaszt a jogszabályhelyek teleologikus és logikai értelmezése is. Elsőként azt kell meghatározni, hogy milyen jellegű tevékenységet végez a vizsgált adózó és ha ez kiskereskedelmi tevékenység, kizárólag akkor lehet a további törvényi tényállási elemek fennállását vizsgálni.

[9] Sérelmezte, hogy az alperes jogszabálysértő módon értelmezi a kiskereskedelmi adó alanyát is, mivel a felperes a nagykereskedelmi tevékenységei tekintetében nem vált a kiskereskedelmi adók alanyává. Az alperesi jogértelmezés azt eredményezi, hogy egy értékesítési láncban minimum kétszer, de lehet, hogy többször is meg kell fizetni a kiskereskedelmi adót, valamint azt, hogy a kiskereskedelmi adó forgalmi adóvá válik. A felperes nagykereskedelmi tevékenységeiből elért árbevétele nem tartozik a kiskereskedelmi adó alapjába. A kiskereskedelmi adó tárgyi hatályát jogértelmezéssel nem bővítheti az alperes, hiszen jogalkalmazó és nem jogalkotó. Az alperes eljárása sérti az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 1. §-ában szereplő törvényesség elvét is. Alapjogi sérelemként előadta, hogy a felperes tulajdonhoz való jogát és tisztességes eljáráshoz való jogát is sérti az alperesi jogértelmezés.

[10] Részletesen bemutatta nagykereskedelmi tevékenységeit, ennek keretében a Kft1 Kft. franchise partnere részére értékesít árukat, amelyek esetében kizárt, hogy végső felhasználókkal kerüljenek kapcsolatba. A Kft1 Kft. ugyanis bizonyíthatóan továbbértékesítette a felperestől beszerzett árukat, e Kft. nagy- és kiskereskedelmi tevékenységet is végzett és így maga is alanya a kiskereskedelmi adónak. A felperes kiszállítással is folytat nagykereskedelmi tevékenységet, a felperes központi logisztikai raktárába vevők be sem léphetnek. A vállalkozó partnerek megrendeléseiket kizárólag területi képviselő útján vagy a viszonteladói webes felületen adhatták le. Ezek az értékesítési csatornák nem érhetők el magánszemélyek számára. A felperes analitikus nyilvántartásai alapján tételesen meg tudja mondani, hogy egy-egy raktár konkrétan mekkora összegű árbevételt ért el. A felperesi C+C egységekbe a vállalkozásoknak (viszonteladóknak, kereskedőknek) is csak vevőkártyával lehet belépni. A kasszáknál a felperes munkatársai ellenőrzik a vállalkozó „vásárlói” státuszát. Tételesen elkülönítik a vállalkozók számlás vásárlását a magánszemélyes nyugtás vásárlásoktól. Eltérő, ún. LogPos programot használ a nagykereskedelmi és a magánszemélyek általi vásárlásnál a kasszáknál. A magánszemélyek csak kivételesen, jóváhagyási folyamat eredményeként juthatnak vevőkártyához. Az alperes nem tett eleget a tényállás-tisztázási kötelezettségének, a Kúria ítélete pedig jog- és tényazonosság követelményének hiányában nem alkalmazható jelen ügyben.

[11] Az alperes *védiratában* – határozati indokait fenntartva, azokat megismételve – a kereset elutasítását kérte. Előadta, hogy az átadott nagykereskedelmi áruértékesítést dokumentáló számlák közül egyedül az export számlákon szerepel az „1. Raktár” megjelölés,

vagyis az 1. számú logisztikai központ. Az ezen a telephelyen realizált forgalom képezi a „9311 EU áruértékesítés árbevétele” főkönyvi számlára könyvelt összegeket. Mivel e raktárban nem üzemelt pénztárgép és a kimenő számlák szerint e telephelyen kizárólag külföldi adóalanyoknak teljesített eladásokból származó export árbevételt realizált a felperes, ezért a „9311” főkönyvi számla év végi egyenlegét az ellenőrzés is figyelmen kívül hagyta a kiskereskedelmi adó számításakor. Ugyanakkor a többi öt nagykereskedelmi egységben a felperes vegyes tevékenységet folytatott és a pénztárgépek üzemeltetésével lehetővé tette magánszemélyek vásárlásait is, ezért a „9112” főkönyvi számlára könyvelt tételek teljes egészében adóalapot képeznek.

Az elsőfokú ítélet

[12] Az elsőfokú bíróság a jogerős határozatot – az elsőfokú határozatra is kiterjedően – megsemmisítette és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte.

[13] Ítéletének indokolása szerint az nem volt vitatott, hogy a felperes öt nagykereskedelmi egységében pénztárgép működött és azokban vevőkártya birtokában C+C rendszerben vásárolni lehetett, vevőkártyát egyedi elbírálást követően adott a felperes nem csak viszonteladóknak, hanem végső felhasználóknak is. Megállapította, hogy a felperes ténylegesen kiskereskedelmi tevékenységet is folytatott nagykereskedelmi egységeiben, az e tevékenységből származó árbevételeit is a „9112 Nagyker áruk értékesítésének árbevétele” főkönyvi számláján tartotta nyilván, amelyek után nem vallott és nem fizetett kiskereskedelmi adót.

[14] A perben az volt vitatott, hogy az alperes jogszerűen vont-e a kiskereskedelmi adó hatálya alá a „9112 Nagyker áruk értékesítésének árbevétele” főkönyvi számlán nyilvántartott teljes felperesi árbevételt, jóllehet ezen árbevétel pontosan meg nem állapított része egyértelműen viszonteladók részére teljesített termékértékesítésből, azaz nagykereskedelmi tevékenységből származott.

[15] Leszögezte, hogy téves az az alperesi jogértelmezés, amely szerint a 46.3 ágazatba sorolt nagykereskedelmi tevékenységet is teljes egészében kiskereskedelminek kellene minősíteni és a kiskereskedelmi adó alapjához hozzászámítani, amennyiben teljesül az a törvényi tényállási elem, hogy esetükben a magánszemély is vevő lehet. Ezen ágazat (46.39 élelmiszer, ital, dohányáru nagykereskedelme) ugyanis nem szerepel a Kiskeradó tv. 1. § 1. pontjában található, a)-d) pont szerinti felsorolásban. A jogalkotó azonban az ügyben releváns d) pont szerint csak a 47.1-47.9 ágazatokba sorolt kiskereskedelmi tevékenységekre vonatkozóan írta elő azt a feltételt, hogy „amelyek folytatása esetén vevő magánszemély is lehet”. Arról azonban nem rendelkezett, hogy az élelmiszer, ital, dohányáru nagykereskedelmi értékesítésből származó teljes árbevétel adóalapot képezzen.

[16] A jogszabályhely fenti nyelvtani értelmzését támasztja alá annak teleologikus értelmezése is. Idézte a Kiskeradó tv. 1. §-hoz fűzött miniszteri indokolást és hangsúlyozta, hogy a Kiskeradó tv. javaslatának előterjesztője nem azt kívánta biztosítani, hogy az élelmiszer nagykereskedelmi tevékenységből származó teljes árbevétel kiskereskedelmi adóalapot képezzen, ha csak egyetlen végső felhasználó is vevőként beléphet az üzletbe, hanem azt, hogy azok az árbevételek se kerüljenek ki a kiskereskedelmi adó alapjából,

amelyeket kiskereskedelmi üzletekben értékesítettek, de nem magánszemélyek, hanem viszonteladók részére.

[17] Hivatkozott a Kúria Kfv.V.35.290/2021/8. számú ítélete [51] pontjára és előadta, hogy a kiskereskedelmi adó az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (a továbbiakban: Áktv.) szerinti és Kiskeradó tv. szerinti fogalma nem azonos, ebből adódóan a Kúria hivatkozott ítélete sem lehet irányadó a jelen perben a jogvita eldöntésénél. A bíróság előtt pedig nem vált ismertté olyan kúriai ítélet, ami a Kiskeradó tv. 1. § 1. pontjának értelmezésében támpontot nyújtott volna.

[18] A bíróság a felperes által állított további jogsérelmeket érdemben nem vizsgálta, mivel azok a bíróság által tévesnek értékelt alperesi jogértelmezéssel összefüggésben, annak következményeként merültek fel.

[19] Rögzítette ugyanakkor, hogy a felperes adóköteles kiskereskedelmi tevékenységet is folytatott nagykereskedelmi egységeiben. E kiskereskedelmi értékesítések is adóalapot képeznek függetlenül attól, hogy a felperes nagykereskedelmi rendeltetésű egységeiben realizálódtak, a be nem vallott, adózatlan bevételek alapot adnak az adóhatósági megállapításokra. A bíróság a perben bizonyítási terhet nem osztott, mivel jogkérdésben kellett döntenie, ezért mellőzte a felperes által indítványozott bizonyítások elrendelését.

[20] A felperes keresetlevelében elsődlegesen az alperesi határozat megváltoztatását kérte, a bíróság azonban nem tudta az alperesi határozatot megváltoztatni, mivel az adóhatóság a Kiskeradó tv. 1. § 1. pontjának téves értelmezése alapján folytatta le a megelőző eljárást és tárta fel a tényállást. A tényállás a bíróság által helyesnek tartott értelmezésnek megfelelően nem tisztázott, a bíróságnak nem állt rendelkezésére adat arra vonatkozóan, hogy a felperesnek pontosan milyen összegű árbevétele keletkezett ténylegesen kiskereskedelmi értékesítésekből a nagykereskedelmi egységekben.

[21] Az új eljárásra előírta, hogy annak figyelembe vételével kell meghatározni a felperesnél az ellenőrzési időszakban a kiskereskedelmi adó adónemben keletkezett adókülönbözetet és annak alapján kell a megfelelő jogkövetkezményeket alkalmazni, hogy a felperes nagykereskedelmi egységeiben ténylegesen végső felhasználók részére is értékesített kiskereskedelmi jelleggel és ezen kiskereskedelmi értékesítések nettó árbevétele is adóalapot képez kiskereskedelmi adó adónemben.

A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem

[22] Az alperes a felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte.

[23] Álláspontja szerint a jogerős ítélet nem alkalmas érdemi felülvizsgálatra, az elsőfokú bíróság indokolási kötelezettségének nem tett eleget, a bizonyítékok értékelése hiányos, téves alapokon nyugvó. A jogerős ítélet kirívóan okszerűtlen is, mert a bizonyítékokat a bíróság tévesen és kirívóan okszerűtlenül értékelte, az irányadó jogszabályokat tévesen értelmezte.

[24] A jogerős ítélet sérti a Kiskeradó. tv. 1. §-át, a Korm. rendelet 1. § 1. pontját, a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 2. §-át, 86. § (1) bekezdését, 84. § (2) bekezdését, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. § (1) bekezdését, 346. § (4)-(5) bekezdését, 97. § (4) bekezdését. A jogerős ítélet szerinte eltér – többek között - a Kúria KGD2019.32., Kfv.35.468/2017/6., Kfv.I.35.028/2021/7., BH 2019.120, BH 2012.173, Kfv.V.35.232/2021/10., KGD2019.1., Kfv.V.35.516/2014/4., BH 2016.155, KGD2009.73., KGD2014.138., BH 2021.2.57, Kfv.I.35.614/2017/9., Kfv.37.041/2022/9. számú döntésétől.

[25] Kifejtette, hogy a Kiskeradó. tv. 1. §-ból és a Korm. rendelet 1. § 1. pontjából az olvasható ki, hogy amennyiben egy nagykereskedésben magánszemély vevők részére is lehetővé teszik a vásárlást, úgy az a normaszöveg egyszerű nyelvtani értelmezése szerint kiskereskedelmi tevékenységnek minősül. Ennek a következménye az, hogy a „vegyes” kis- és nagykereskedésekben elért árbevétel egésze az adó alapját képezi. A kiskereskedelmi adó megállapítás jogalapja az, hogy felperes a nagykereskedelminek nevezett üzletében lehetőséget adott természetes személyek kiskereskedelmi vásárlásaira, ezáltal „vegyes árbevétele” keletkezett, melynek egésze adóalapot képez. A felperes csak akkor mentesülhetett volna, ha a perben azt bizonyítja, hogy nem tette lehetővé magánszemélyek vásárlásait a nagykereskedéseiben.

[26] „Kiskereskedelmi tevékenységnek minősül minden kereskedelmi tevékenység, ha a vevő magánszemély is lehet” törvényi feltétel azt jelenti, hogy nem kizárólag a kiskereskedelmi egységekben áll fenn a viszonteladók felé teljesített ügyletekből származó árbevétel után adófizetési kötelezettség, hanem a nagykereskedelmet főtevékenységként bejelentő kereskedők esetében is. A Kiskeradó tv.-ben nincs olyan rendelkezés, amely alapján megosztható lenne a nagykereskedelmi egységekben történő kereskedelmi és kiskereskedelmi értékesítésből származó árbevétel és csak az ítélet szerinti kiskereskedelmi jellegű értékesítésből származó árbevétel lenne az adó alapja.

[27] A felperes által sem volt vitatott, hogy magánszemélyek számára is lehetővé tette az árukészlet megvásárlását és ténylegesen is nagy számban vásároltak a raktáráruházban/üzleteiben a végső fogyasztók. Tény, hogy az adóhatóság a felperesnek csak azokban az üzleteiben elért árbevételét vonta adózás alá, ahol a magánszemélyes vásárlások a pénztárgép nyilvántartásai, adatai szerint is lehetségesek voltak. A jogerős ítélet jogértelmezése diszkriminatív és sérti a kiskereskedelmi főtevékenységet választó vállalkozók és a törvényt végrehajtó nagykereskedők adózási érdekeit. Az alperes nem bővítette a törvény tárgyi hatályát. Jogszabálysértő, ellentétes a pozitív jogi norma szövegével az elsőfokú bíróság jogértelmezése, amely szerint a Kiskeradó tv. 1. § 1. pontjában foglaltakat úgy kell értelmezni, hogy pusztán annak van jelentősége, hogy mi az adózó bejelentett választott főtevékenysége, nem pedig annak, hogy a valóságban az adott üzletében milyen értékesítés folyik.

[28] Az elsőfokú bíróság ítéletének az a megállapítása {[18] pont} pedig, amely szerint a kiskereskedőknek minden értékesítése kiskereskedelmi adóalapot képez, tehát függetlenül attól, hogy magánszemélyek részére vagy viszonteladóknak értékesít, ezzel a bíróság – saját magának is ellentmondva – elismerte az adóhatósági jogértelmezés helyességét, vagyis a bíróság ítélete kirívóan okszerűtlen. Amennyiben ugyanis egy kiskereskedőnek minden

értékesítése adóalapot képez, akkor miért tennénk kivételt a kiskereskedelmi tevékenységet is végző nagykereskedésekkel, ezt az elsőfokú bíróság a norma szövegéből nem vezette le. Ellentmondásos a bíróság ítélete azért is, mert bár megállapította {[16] pont}, hogy a felperes bejelentett tevékenysége TEÁOR 46.3, ami nem szerepel a Kiskeradó tv. 1. § 1. pontjában található a)-d) felsorolásban, ugyanakkor az ítélet [23] pontjában már azt rögzíti, hogy a felperes nem vitásan kiskereskedelmi tevékenységet is folytatott a nagykereskedéseiben, mely után viszont kiskereskedelmi adót kell fizetnie függetlenül attól, hogy mi a TEÁOR szerinti bejelentett főtevékenysége.

[29] Tévesen állapította meg a jogerős ítélet, hogy a Kúria Kfv.V.35.290/2021/8. számú ítélete nem alkalmazható, ugyanis az Áktv. vezette be a kiskereskedelmi adót és a két jogintézmény jellegét tekintve azonos. A felperes tehát már a 2011-2012 években alkalmazott különadó esetében is – ahogyan a kiskereskedelmi adó esetében is – csak akkor különítheti el a kiskereskedelmi és nagykereskedelmi értékesítésből származó bevételét, ha két külön telephelyet működtet és az egyikben kizárólag nagykereskedőket, viszonteladókat szolgál ki és kizárja annak lehetőségét, hogy ott magánszemélyek is vásároljanak.

[30] A jogerős ítélet megsértette az ítélet teljességére vonatkozó jogszabályi követelményeket, az elsőfokú bíróság indokolási kötelezettségét elmulasztotta és okszerűtlen megállapításokat tett. Az eljárásjogi rendelkezések idézését követően az ítélet indokolására vonatkozó bírói gyakorlat ismertetését követően előadta, hogy az elsőfokú ítélet {[16] pont} nem adta indokát annak, hogy az alperes jogértelmezése miért nem helyes, az alperes által lefolytatott bizonyítás, mely arra vonatkozott, hogy a felperes nagykereskedéseiben magánszemélyek is vásároltak, miért nem bizonyítja a Kiskeradó tv. 1. § 1. pontjában foglalt törvényi feltétel fennállását, illetve miért a felperes TEÁOR szerinti főtevékenysége számít és miért nem a ténylegesen folytatott tevékenysége. De nem adott magyarázatot arra sem, hogy miért hagyta figyelmen kívül a felperes egyéb tevékenységei között bejelentett 47.1-47.9 ágazatokba sorolt kiskereskedelmi tevékenységet.

[31] Nem értékelte az ítélet az alperes perbeli nyilatkozatában előadott azon körülményt, hogy ha a bíróság csak a felperes által a magánszemélyek felé teljesített értékesítéseit tekinti adóalapnak, akkor miért az adóhatóság feladata szétválogatni a felperes adott raktáruházban realizált egyes értékesítéseit, annál is inkább, mert ezt a feladatot a felperes sem tudta elvégezni, könyvei, bizonylatai erre alkalmatlanok. Nem értékelte azt a körülményt a bíróság, hogy a felperes egyes telephelyein (helységek neve) nem különül el a felperes kis- és nagykereskedelmi tevékenysége, a magánszemély ugyanarról a polcra emeli le a terméket, amelyről a viszonteladó. Az alperes által a perben előadottakat sem értékelte a jogerős ítélet, de azt nem is vetette össze a megelőző eljárásban feltárt bizonyítékokkal, ezért az indokolásból nem vezethető le az egymásnak ellentmondó megállapítások valódi szakmai indoka.

[32] A jogerős ítélet indokolásának a bizonyítékok értékelését tartalmazó részéből hiányzik a bizonyítékok megnevezése, összevetése, bizonyítási súlyuk minősítése. A bírósági megállapításoknak nincs beazonosítható bizonyított tényalapja, az ítéletben „rendelkezésre álló bizonyítékok”, „feltárt tények, bizonyítékok” megnevezések szerepelnek, azok konkrét tartalmának ismertetése nélkül, az általános megnevezés miatt azonban sem a bizonyítékok, sem azok bizonyítási súlya nem ismert. Ha egy tevékenység kiskereskedelmi minősítését az adóalany főtevékenységének a TEÁOR száma határozza meg, akkor a bírósági jogértelmezés

logikus levezetése az lett volna, hogy mivel a felperes nagykereskedő, az általa folytatott kereskedelmi tevékenysége után nem kell kiskereskedelmi adót fizetni. Az ítélet indokolásából az nem vezethető le, hogy hogyan jutott el a bíróság annak megállapításához, hogy a felperesnek mégis kell adót fizetnie.

[33] A jogerős ítélet az irányadó jogszabályok téves értelmezésén, a feltárt tényállás hiányos értékelésén és a bizonyítékokból levont, kirívóan okszerűtlen következtetéseken alapul, de nem felel meg az ítélet teljességével szembeni követelményeknek sem, mert a bizonyítékok értékelése elmaradt, a bizonyítékok mellőzésének indokai nem állapíthatók meg és a releváns alperesi nyilatkozatokat is figyelmen kívül hagyta a törvényszék.

[34] Ugyanakkor a jogerős ítéletben az új eljárásra adott iránymutatás sem kellően konkrét és ezért végrehajthatatlan, az adóhatóság nincs abban a helyzetben, hogy a megismételt eljárást jogszerűen lefolytassa, a megismételt eljárás keretei nem tisztázottak. Az ítélet nem ad arra iránymutatást, hogyan kellene az adóhatóságnak bizonyítani a felperes által sem ismert körülményeket, ügyletről-ügyletre hogyan tudná az adóhatóság rekonstruálni a felperes és a vevői közötti ügyleteket és egyenként feltárni azt, hogy mely vevő és milyen értékben vásárolt adott esetben személyes és családi szükségleteinek kielégítésére és mennyiben továbbértékesítésre. A nyugtás eladások esetében még a vevő személyét sem lehet megállapítani, de a vevőkártyás eladásoknál is kideríthetetlen, hogy ténylegesen ki vásárolt valakinek a kártyájával és milyen céllal.

[35] A felperes *felülvizsgálati ellenkérelmében* a jogerős ítélet hatályában történő fenntartását kérte.

[36] Kifejtette, az alperes jogszabálysértően értelmezi a Kiskeradó tv. és a Korm. rendelet tárgyi hatályát, az adó alanyát és az adó alapját is. Mind az öt jogszabályértelmezési módszerrel (nyelvtani, teleologikus, logika, történeti és rendszertani értelmezés) jogszabálysértő az alperesi jogértelmezés.

[37] Az alperes jogszabálysértően értelmezi a kiskereskedelmi adó alanyát, annak alapját is. Az alperes nem jogalkotó, hanem jogalkalmazó közigazgatási szerv, így a kiskereskedelmi adó tárgyi hatályát jogértelmezéssel nem bővítheti. Az alperes jogértelmezése sérti a felperes tulajdonhoz való jogát és tisztességes eljáráshoz való jogát is.

[38] Felperes bemutatta az eljárás során a felperes konkrét tevékenységeit és minden esetben bemutatta és bizonyította azt, hogy melyik nagy- és melyik kiskereskedelmi tevékenység. Kiskereskedelmi adókötelezettségről pedig csak kiskereskedelmi tevékenység esetén beszélhetünk. A felperes nagykereskedelmi tevékenységei: a Kft1 Kft. részére történő nagykereskedelmi értékesítési tevékenység a franchise társuláson keresztül; központi logisztikai raktárban végzett nagykereskedelmi tevékenység felperesi kiszállítással; egyéb raktárakban végzett nagykereskedelmi tevékenység felperesi kiszállítással; egyéb raktárakban végzett nagykereskedelmi tevékenység C+C jelleggel. Előadta, nem vitatja, hogy a kiskereskedelmi tevékenységei a Kiskeradó. tv. és a Korm. rendelet hatálya alá tartoznak, de e tevékenységei után a kiskereskedelmi adót meg is fizette. A felperes tevékenységeinek részletes bemutatását felülvizsgálati kérelmének függelékében a keresetlevél 5. pontjához hasonlóan megismételte, a felülvizsgálati kérelemben táblázatos formában foglalta össze.

[39] Leszögezte, az elsőfokú bíróság eleget tett indokolási kötelezettségének, másrészt a kereskedelmi adó szabályai semmilyen „vegyes” szót, szókapcsolatot, logikai elemet nem tartalmaznak. Amennyiben a jogalkotó a nagykereskedelmi tevékenységet is meg kívánta volna adóztatni, akkor legalább az ágazatok között fel kellett volna sorolnia a nagykereskedelmi ágazati kódokat és tevékenységeket is. Az alperes félreértelmezi az ítélet [16] bekezdését, mert az egyáltalán nem a bejegyzett (fő)tevékenységek elemzéséről szól. A bíróság azt állapította meg, hogy a kiskereskedelmi adóra vonatkozó szabályok nem teszik lehetővé azt, hogy az alperes megadóztassa a felperes nagykereskedelmi tevékenységét. A felperes több olyan értékesítési csatornán keresztül is értékesített, ahol magánszemély fogalmilag meg sem jelenhetett, a végső fogyasztónak történő értékesítés objektíven kizárt volt, ezért iratellenes az ezzel ellentétes, az alperes felülvizsgálati kérelmének 9. oldalán szereplő kijelentés. Az elsőfokú bíróság ítéletének indokolásából kiderül – bárki számára egyértelműen – hogy a felperesi értelmezést jogszerűnek, az alperesi értelmezést jogszerűtlennek ítélte.

[40] A Kp. 86. § (1) bekezdésére hivatkozás, mint megsértett jogszabályhely vélhetően elírás, mert jelen ügyben ez nem merül fel.

[41] Hangsúlyozta, hogy az új eljárásra adott instrukciók megfelelnek a Kp. előírásainak, az új eljárásra előírtakat egyszerűen el tudja végezni az elsőfokú adóhatóság a megismételt eljárásban, hiszen a felperes nyilvántartásai erre messzemenőig alkalmasak. Ezt a tény többször is hangsúlyozta az eljárás során és be is mutatta, hogy a felperes minden egyes értékesítéséről meg tudja mondani, hogy az kis- vagy nagykereskedelmi értékesítés. E körben utalt az ellenőrzés során átadott főkönyvi kimutatásra. Mindezt továbbá a felperes által becsatolt magánszakértői vélemény is igazolja: Nincs az ítéletben e körben ellentmondás, az adóhatóságnak az előírás szerinti megosztási módszer alapján kell eljárnia.

[42] A törvényszék nem sértette meg a bizonyításra vonatkozó szabályokat sem, az alperes jogszabályértelmezése jogszabálysértő, az alperes is pontosan érti az ítélet tartalmát és azt is érti, hogy miért volt szükség az új eljárás elrendelésére. Ez kiderül a felülvizsgálati kérelemből is, ugyanakkor arra hivatkozik az alperes, hogy ellentmondásos az ítélet indokolása. Az alperesnek nem volt bizonyítási indítványa a per során, erre tekintettel ezek hiányát nem orvosolhatja. A Kúria már hivatkozott Kfv.V.35.290/2021/8. számú ítélete nem bír jelentőséggel az ügy szempontjából, nem a Kiskeradó tv. alapján, hanem a kb. 10 éve hatályban lévő Áktv. alapján született. Az Áktv. szövegezése és szabályrendszere is eltért a Kiskeradó tv.-től, nem áll fenn a jogazonosság követelménye, valamint a kúriai ügy alapjául szolgáló tényállás alapjaiban is eltér, ezért a tényazonosság követelménye sem.

A Kúria döntése és jogi indokai

[43] A felülvizsgálati kérelem alapos.

[44] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre, vagy a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A Kúria a jogerős ítéletet – a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül csak a felülvizsgálati

kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem keretein belül vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108.§ (1) bekezdése], az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt [Kp. 120. § (5) bekezdése].

[45] A Kiskeradó tv. 1. §, valamint a Korm. rend. 1. § 1. pontja szerint:

1. kiskereskedelmi tevékenység: a 2020. január 1-jén hatályos Gazdasági Tevékenységek Egységes Osztályozási Rendszere szerint

a) a 45.1 ágazatba – ide nem értve a gépjármű, pótkocsi nagykereskedelmét -,

b) a 45.32 ágazatba,

c) a 45.40 ágazatba – ide nem értve a motorkerékpár javítását, nagykereskedelmét -, továbbá

d) a 47.1-47.9 ágazatokba

sorolt azon tevékenységek, melyek folytatása esetén a vevő magánszemély is lehet.

[46] A Kiskeradó tv. 2. § szerint adóköteles a kiskereskedelmi tevékenység, ideértve a külföldi illetőségű személy vagy szervezet által a vevője részére – az 1. § 1. pontja szerinti tevékenység keretében – belföldön átadott áru nem fióktelep útján való értékesítését.

[47] A jogszabály hivatkozott rendelkezései alapján a kiskereskedelmi tevékenység lényege, az áruk főképp végső fogyasztónak történő értékesítése. Az elsőfokú bíróság – helyesen – nem csupán a jogszabályhely nyelvtani, hanem annak teleologikus értelmezését is alapul vette a jogerős ítélet jogi indokolásában. Az Alaptörvény 28. cikke értelmében a Kiskeradó tv. 1.§-ához fűzött miniszteri indokolás tartalma a jogszabályhely valódi értelmének meghatározásakor nem mellőzhető. E szerint: „összefoglalóan általánosságban azt lehet kijelenteni, hogy a kiskereskedelmi tevékenység nem más, mint fogyasztási javaknak, (termékek, áruk) a nagyközönség számára nyitva álló értékesítési csatornákon keresztül történő értékesítése. Azaz e tevékenység lényege, áruk főképp végső fogyasztónak történő értékesítése. Azon kereskedelmi egységek tevékenysége tartozik ide, amelyek jellegüket tekintve elsősorban, de nem kizárólag a lakosság számára hozzáférhetőek, azaz közforgalmú - mindenki számára hozzáférhető - értékesítést bonyolítanak. Ezen értékesítési helyek és csatornák esetében a vevő személyétől függetlenül az értékesítésből származó teljes árbevétel adóalapot képez, nincs jelentősége annak sem, hogy adott esetben egy gazdálkodó szervezet, gazdasági társaság áll vásárlói pozícióban.”

Az elsőfokú bíróság a jogszabályhely teleologikus értelmezése alapján helytállóan állapította meg, a jogalkotói szándék arra irányult, hogy azok az árbevételek se kerüljenek ki a kiskereskedelmi adó alapjából, amelyek kiskereskedelmi üzletekben történt értékesítésből

származnak, de az értékesítés nem magánszemélyek, hanem viszonteladók részére történt. Tehát a kiskereskedelmi tevékenység azt jelenti, hogy az áruk főképp végső fogyasztók részére történő értékesítése olyan kereskedelmi egységekben történik, amelyek jellegüket tekintve elsősorban a lakosság számára hozzáférhetőek. Akkor is ez a helyzet, ha azok elsősorban, (de nem kizárólag) a lakosság számára hozzáférhetőek.

A kiskereskedelmi tevékenység esetén a jogszabályhely miniszteri indoklásából kiolvasható, teleologikus értelmezése alapján tehát nem kizárt, sőt szükségszerű, hogy – TEAOR besorolástól függetlenül - a teljes árbevétel, így az is, amely a viszonteladók részére történő értékesítésből származik, az adó alapját képezi. Téves jogkövetkeztetésre jutott ezért a törvényszék, amikor azt állapította meg, hogy a nagykereskedelmi, 46.3 TEAOR besorolású tevékenységet nem lehet a kiskereskedelmi adó alapjához hozzászámítani abban az esetben, ha az a törvényi tényállási elem érvényesül, hogy az adott tevékenység során magánszemély is vevő lehet.

[48] Eltérő jogi álláspontja miatt nem vizsgálta a kis- és nagykereskedelmi tevékenység arányát: a kiskereskedelmi tevékenységet ugyanis elsősorban a lakosság számára hozzáférhető kereskedelmi egységben döntően magánszemélyek részére történő értékesítés jellemzi, amelyhez képest a viszonteladók részére történő értékesítés járulékos jellegű. E vizsgálat hiányában nem lehet állást foglalni arról, hogy a Kiskeradó tv. 1.§ szerinti jogszabályi feltételek megvalósultak-e.

A Kiskeradó tv. 2.§-a a kiskereskedelmi tevékenységet teszi adókötelessé. A Kiskeradó tv. 4.§-a értelmében az adó alapja az adóalanynak az adóévben az adóköteles tevékenységből származó nettó árbevétele. A jelen ügyben azonban a felperes által sem vitatott tényként került megállapításra, hogy a „91-12 nagyker áruk értékesítésének árbevétele” főkönyvi katonon nem csupán a nagykereskedelmi, hanem kiskereskedelminek tekinthető tevékenységből származó árbevételek is felkönyvelésre kerültek.

[49] Az adó alapját számszakilag helytállóan bizonylatok, könyvek, nyilvántartások alapján lehet megállapítani. Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 77.§ (1) bekezdése kimondja, hogy a jogszabályban előírt bizonylatot, könyvet, nyilvántartást – ideértve a gépi adathordozón rögzített elektronikus adatokat, információkat is - úgy kell kiállítani, illetve vezetni, hogy az az adó alapjának, az adó összegének, a mentességnek, a kedvezménynek, a költségvetési támogatás alapjának és összegének, továbbá ezek megfizetésének, illetve igénybevételének megállapítására, ellenőrzésére alkalmas legyen.

[50] Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 104. §-a szerint, ha az adózó iratai hiányosak vagy rendezetlenek, illetve nyilvántartásai pontatlanok vagy hiányosak, és így az adókötelezettség megállapítására alkalmatlanok, az adóhatóság megfelelő határidő tűzésével kötelezheti az adózót, hogy iratait, nyilvántartásait a jogszabályokban foglalt előírásoknak megfelelően rendezze, pótolja, illetve javítsa.

[51] Helytelen jogkövetkeztetésre jutott a törvényszék ezért, amikor az adóhatóság feladatává tette a kiskereskedelmi jellegű értékesítések nettó árbevételének meghatározását. Az adóhatóságtól ugyanis nem várható el, hogy az elkülönítést a kiskereskedelmi és

nagykereskedelmi bevételek tekintetében maga végezze el, könyveit nyilvántartásait az adózónak kell az adó megállapításához szükséges módon vezetnie. Az adóhatóságtól az várható el, hogy amennyiben a könyveit, nyilvántartásait az adózó olyan módon vezeti, hogy abból egyértelműen nem állapítható meg a kiskereskedelmi adó alapját képező bevétel, úgy a fenti jogszabályi rendelkezések alapján fel kell hívnia könyvei, iratai rendezésére és lehetőséget kell biztosítani arra, hogy a felülvizsgálati kérelmében foglalt állítását, miszerint a kiskereskedelmi tevékenységből származó bevétele elkülöníthető, az iratok rendezése útján igazolja és az adóhatóság számára azt bemutassa. Ez szükséges a tényállás teljeskörű feltárásához az adóhatóság részéről.

[52] Az elsőfokú bíróság jogi álláspontja tehát a kifejtettek szerint jogszabálysértő, ezért a Kúria a Kp. 121.§ (1) bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

[53] Az új eljárás során az elsőfokú bíróságnak a Kúria jelen végzésében foglalt jogszabályértelmezésnek megfelelően kell eljárnia. Vizsgálnia kell, hogy a Kiskeradó tv. 1.§ szerinti jogszabályi feltételek megvalósultak-e felperes értekesítései vonatkozásában. Értékelnie kell azt, hogy az adóhatóság a rendelkezésre álló eszközöket kihasználva a tényállást feltárta-e kellően és alkalmazta-e ennek érdekében a jogszabályban foglalt eljárásjogi eszközöket (pl. Air. 104.§). A fenti jogértelmezés mentén kell az adóhatóság eljárását a kereset tükrében a vizsgálat tárgyává tennie az elsőfokú bíróságnak.

A döntés elvi tartalma

I. A kiskereskedelmi adó hatálya a TEAOR besorolástól függetlenül a teljes, - nagykereskedelmi értékesítéseket is magában foglaló - árbevételre.

II. A kiskereskedelmi adó hatályának vizsgálata feltételezi a kis-, és nagykereskedelmi tevékenység arányának megállapítását. A kiskereskedelmi tevékenységet elsősorban a lakosság számára hozzáférhető kereskedelmi egységben döntően magánszemélyek részére történő értékesítés jellemzi, amelyhez képest a viszonteladók részére történő értékesítés járulékos jellegű.

III. Az adóhatóságtól elvárható, hogy amennyiben a könyveit, nyilvántartásait az adózó olyan módon vezeti, hogy abból egyértelműen nem állapítható meg a kiskereskedelmi adó alapját képező bevétel, úgy fel kell hívnia könyvei, iratai rendezésére, lehetőséget biztosítva annak igazolására, hogy a kiskereskedelmi tevékenységből származó bevétele elkülöníthető.**Záró rész**

[54] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115.§ (2) bekezdése, 107.§ (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

[55] A Kúria a felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét a Kp. 35.§ (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 81.§ (1) és (5) bekezdése, valamint a Kp. 115.§ (2) bekezdése, és 110.§ (3) bekezdése alkalmazásával csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróságnak kell döntenie.

[56] A Kúria a peres felek perköltségét az általuk benyújtott költségjegyzékre figyelemmel a 32/2003. (VII.22.) IM rendelet 3.§ (2), (5) és (6) bekezdése alapján állapította meg, a pertárgy értéke, a beadványok elkészítésével járó munka alapján arányosan csökkentve a felek által költségjegyzékben előterjesztett perköltség iránti igényt.

[57] A végzés ellen további felülvizsgálatot a Kp. 116.§ d) pontja zárja ki.

Budapest, 2024. október 31.

dr. Darák Péter s.k.

dr. Demjén Péter s.k.

dr. Varga Zs. András s.k.

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

dr. Stefancsik Márta s.k.

bíró

bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő