



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I. 35.050/2021/7.

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

A felperes: Felperes1
(Cím2)

A felperes képviselője: Dr. Kovács E. Tünde Ügyvédi Iroda (eljáró ügyvéd: dr. Kovács E. Tünde)
(Cím4)

Az alperes: Alperes1
(Cím1)

Az alperes képviselője: Dr. Németh Ágnes
(Cím1)

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 16. szám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Törvényszék 40 K.702.031/2020/13. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 40. K. 702.031/2020/13. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 nap alatt 500.000 (ötszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

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

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Felperesnél személyi jövedelemadó és egészségügyi hozzájárulás adónemekben 2008-2013. évekre vonatkozóan folytattak adóvizsgálatot, a 2008-2012. évek tekintetében az adóhatóság az adómegállapításhoz való jog időközbeni elévülése miatt megállapítást nem tett. Az elsőfokú adóhatóság egyrészt becslési eljárás eredményeként, másrészt a felperes érdekeltségébe tartozó egyik cég bankszámláiról felvett készpénz összegek elszámolási hiányosságai, harmadrészt ingóértékesítésből származó be nem vallott jövedelem miatt állapított meg adókülönböt a felperes terhére.

[2] A becslési eljárás során a felperes bevételeit és kiadásait kronologikus készpénzforgalmi mérlegben szerepeltették, melyben időrendi sorrendben tüntették fel a felperes igazoltan megszerzett készpénzes bevételeit és a feltárt készpénzes kiadásait. Az elsőfokú adóhatóság nem fogadta el a kölcsönadóktól kapott kölcsönöket. Hasonlóképpen elvetette az éremgyűjtemény értékesítéséből származó bevételt arra hivatkozva, hogy a szerződéseken ügyleti tanúk nem szerepelnek, továbbá a vevőként feltüntetett személy a vételár kifizetéséhez szükséges fedezettel adóbevallása és saját nyilatkozata szerint sem rendelkezett. A vevő az ügylet körülményeiről nem tudott nyilatkozni és az érmék megvásárlásáról, azok tovább értékesítéséről dokumentumot nem tudott bemutatni.

[3] A felperes az érdekeltségébe tartozó és általa ügyvezetett, időközben felszámolási eljárás alá került Kft. -nak bankszámláiról 2013. évben 100.000.000,-Ft-ot meghaladó nagyságrendben készpénz felvételt eszközölt és a 2013. február 28. napját követően felvett összegek adómentes jellegét, a társaság érdekében történő felhasználását nem tudta meggyőzően bizonyítani. Ennek okán a revízió a céges bankszámlákról felvett összegeket a felperes egyéb jövedelmeként állapította meg, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Szja. tv.) 1. § (3), (4), 4. § (1), (2), 28. § (1) bekezdése alapján. A fentiekben túlmenően feltárták, hogy a felperes a 2013. évben tulajdonát képező

BMW típusú gépkocsi értékesítése révén az Szja. tv. 58. § szerinti ingó értékesítésből származó jövedelme is keletkezett, amelyet bevallásában elmulasztott feltüntetni.

[4] Mindezek alapján 2013. évre személyi jövedelemadó adónemben 18.785.251,-Ft, százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemben 31.362.038,-Ft, mindösszesen: 50.147.289,-Ft adóhiánynak minősülő adókülönbséget állapítottak meg a felperes terhére, mely után 99.994.069, -Ft adóbírságot szabtak ki és 3.376.904, -Ft késedelmi pótlékot számítottak fel.

[5] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2019. október 15. napján kelt 2234208060 számú határozatával az elsőfokú határozatot helyben hagyta.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[6] A felperes keresetében a gépjármű értékesítése okán feltárt jövedelme kivételével érdemben vitatta az alperesi megállapításokat. Keresetében elsődlegesen az alperesi határozat megváltoztatását, a terhére megállapított adókülönbség törlését, másodlagosan az alperesi határozat hatályon kívül helyezését kérte. Sérelmezte az adóhatósági eljárás elhúzódását, a határidő túllépését, és ezzel kapcsolatban azt hangsúlyozta, hogy ebben semmilyen közrehatás nem terheli. Kifogásolta, hogy a határozatok indokolásának hiányosságai miatt nem ellenőrizhető az sem, hogy az alperesi határidőkre vonatkozó számítás jogszerű-e. Hangsúlyozta, hogy az alperes számításai szerint is jelentős, összességében egy teljes évet meghaladó, 424 nap késedelmet tárt fel. A határidő elhúzódásával összefüggésben hivatkozott az Alkotmánybíróság 5/2017. (III.10) AB. és 3353/2017. (XII.22) AB. határozatban foglaltakra, illetve több kúriai döntésre, ezekre figyelemmel álláspontja az volt, hogy az egy évet meghaladó határidő túllépés önmagában olyan súlyos jogszabálysértés, amely miatt az elsőfokú határozatot hatályon kívül kell helyezni.

[7] Hivatkozott arra, hogy a becslési eljárás lefolytatása kapcsán az idő múlásának különösen nagy jelentősége van, hiszen bizonyítási eszközök vesznek el, a tanúk elérhetetlenné válnak, és a tanúk, az adózó is egyre kevésbé emlékszik a történetekre. Mindezek alapján a határidők jelentős túllépése az eljárás érdemére kiható súlyos jogszabálysértést eredményezett. Vitatta azt az alperesi álláspontot, hogy az ellenőrzési határidő elmulasztásának egyedüli jogkövetkezménye csupán az lenne, hogy az adóhatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően ellenőrzési cselekményt nem végezhet. Önmagában ilyen előírást az Art. nem tartalmaz, azaz az ellenőrzési határidő meghosszabbításának hiányában az ellenőrzést a törvényben előírt módon és határidőben le kell zárni.

[8] Sérelmezte, hogy a Magyar Országos Közjegyzői Kamara levéltárához intézett megkeresésről az alperes nem tájékoztatta, illetve egy magánszeméllyel elrendelt kapcsolódó ellenőrzés megkezdéséről és befejezéséről értesítést nem kapott. Ennek kapcsán az alperes iratellenesen állította, hogy ez az ügy érdemére nem kiható eljárási szabálysértés, ugyanis a magánszemély ellenőrzésével összefüggésben az elsőfokú adóhatóság megállapításokat tett. Kifogásolta, hogy a 2008-2012. elévült évekre az alperes felperes készpénzforrása tekintetében olyan forráscsökkentő tételeket is figyelembe vett, amelyeket az elévülés okán

már nem lehetett volna megállapítani. Valamennyi el nem fogadott kölcsön, és az éremgyűjtemény értékesítése kapcsán előterjesztette kifogásait, valamint gazdasági társaság bankszámláiról felvett készpénz összegek tekintetében sérelmezte az alperesnek azt az állítását, mely szerint 2013. február 28. napjától hiteles könyvviteli nyilvántartások hiánya miatt nem fogadta el a felvett összegek társaság javára történő felhasználását.

[9] Az alperes védiratában a határozatában foglaltakat változatlanul fenntartva a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

[10] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét nem tartotta megalapozottnak.

[11] Az eljárási jogszabálysértések kapcsán rögzítette, hogy a felperes ügyében alkalmazni kellett az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) és egyes adótörvények módosításáról szóló 2015. évi LXXXVII. törvény (a továbbiakban: Módtv3.) 25. §-ának beiktatásával a 2016. január 1-én hatályba lépett Art. 92. § (2) bekezdését, mely szerint a bevallás utólagos ellenőrzésének időtartama cégbejegyzésre nem kötelezett adózó esetében nem haladhatja meg a 180 napot. Rámutatott arra, hogy a törvény ezen határidő betartása alól egyetlen kivételt enged meg, nevezetesen, ha az adózó az ellenőrzést akadályozó módon nem tesz eleget együttműködési kötelezettségének.

[12] Végig vette a felperes ellenőrzés alatt tanúsított magatartását és összegző értékelése szerint a felperes ellenőrzés lezárását gátló magatartása abban állt, hogy folyamatosan újabbnál újabb bizonyítékokat csatolt, tipikusan az észrevételéhez, melyeknek viszont szintén a törvény alapján nem lehetett olyan következménye, hogy az adóhatóság azokat egyszerűen figyelmen kívül hagyja és kizárja értékelése köréből. Továbbá a felperest sem lehetett megfosztani észrevételezési jogától, sem attól, hogy a megfordult bizonyítási teher folytán bizonyítékait előterjessze. A bizonyítékok előterjesztésére a jogszabályok azonban nem írtak elő olyan határidőt, melynek be nem tartása esetén azokat az alperes jogszerűen mellőzhette volna, lezárva határidőben az ellenőrzést. Emiatt nem következhetett be az ellenőrzés lezárása, mivel a 180 napos szabály a megfordult bizonyítási teher okán nem írhatta felül az adóhatóság tényállás feltárási és bizonyítékok értékelési törvényi kötelezettségeit.

[13] Kitért arra, hogy a revízió az ellenőrzési határidőn túl ellenőrzési cselekményeket nem végzett, és bár az alap és az 1. és 2. kiegészítő jegyzőkönyveket késedelmesen kiadmányozta, mellyel mindösszesen 424 nap késedelembe esett, ez nem eredményezhette az elsőfokú határozat hatályon kívül helyezését.

[14] Nem találta megalapozottnak egy magánszemélynél elrendelt kapcsolódó vizsgálat kezdő és befejező időpontjának értesítés elmaradásából eredő jogsértést, miután a kapcsolódó vizsgálat elrendeléséről és annak eredményéről a kiegészítő jegyzőkönyvben tájékoztatták a felperest, így az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértés nem merült fel. Álláspontja szerint az alperes követhető módon számolt be az ellenőrzési határidő alakulásáról, a

határozat indokolása nagyon alapos és részletes, ekként erre vonatkozó felperesi kifogás alaptalan. Hangsúlyozta, hogy nem az adóhatóság nehezítette el a felperes bizonyítási kötelezettségét, hiszen az eljárás megkezdését követően azonnal felhívta bizonyítékai előterjesztésére, melyet a felperes nem teljesített, az időt húzva azokat 5 év alatt terjesztette be. Mindezek alapján az alperes sem az Alaptörvényben, sem az Alkotmánybíróság felperes által hivatkozott határozataiban foglaltakat nem sértette meg, a felperes saját maga késlekedését az alperesre nem háríthatja át. Arra is rámutatott a bíróság, hogy az idő múlása az elévülésre tekintettel a felperes érdekében állt, a bizonyítékok éveken át való adagolása több vizsgálati év elévülését eredményezte.

[15] Elvetette azt a felperesi érvelést miszerint az eljárás során már az új Art. rendelkezéseit kellett volna alkalmazni, miután az eljárás a régi Art. alapján kezdődött, még az új Art. hatályba lépését megelőzően és a felperes ügyében az új Art. 271. § (1) bekezdése szerinti megismételt eljárás nem merült fel.

[16] A nyitó pénzkészlet kapcsán rögzítette, hogy a Kúria által elfogadott kiforrott joggyakorlat és jogszabályi rendelkezések alapján az alperes jogszerűen tárta fel és állította be a készpénzes forrástáblába a felperes készpénzben realizált bevételeit és igazolt készpénzes kiadásait. Az eljárás során bekövetkezett elévülésre tekintettel az elévüléssel érintett időszakokra megállapítást nem tehetett, ez azonban nem azt jelentette, hogy a helytállóan megállapított forrástábla alapján az elévüléssel nem érintett időszakokra kiszámított és a keresetben érdemben nem vitatott nyitóállomány összegét az alperes figyelembe vegye.

[17] A kölcsön kapott összegek és éremgyűjtemény értékesítése vonatkozásban kifejtett alperesi álláspontot mindenben osztotta, egyenként elemezte, hogy milyen tények, körülmények alapján jutott arra a helyes következtetésre az adóhatóság, hogy azokat nem veszi figyelembe. Részletesen elemezte, hogy egyes kölcsön nyújtások kapcsán milyen ellentmondások merültek fel, amelyeket a felperes nem tudott eloszlatni. Hangsúlyozta azt is, hogy a felperes a kapott kölcsönösszegek (mindösszesen: 76.000.000, -Ft) közül egyetlen egy esetben sem teljesített visszafizetést, vagy akár kamatfizetést, holott a kölcsön fogalma szerint olyan kapott vagyoni érték, amelyet a kölcsönvevő köteles visszaszolgáltatni. Az alperes a feltárt körülményekből okszerű következtetést vont le, mindezeket határozatában részletesen ismertetve, ekképp az jogszerű és megalapozott.

[18] Az éremgyűjtemény eladásával összefüggésben arra mutatott rá, hogy a vevő elismerte, hogy a vételár összegekkel nem rendelkezett, azokat kölcsönből, az először megvásárolt érmék tovább értékesítési összegéből vásárolta. A vevő ellenőrizhető adattal az eladás tekintetében nem szolgált, ekként a bizonyítottság hiányát a megfordult bizonyítási teher okán a felperes tartozott viselni. Ezen túlmenően maga a felperes sem igazolta, hogy ténylegesen rendelkezett „15 db történelmi korú arany és ezüst” és 12 db arany és ezüstermével, az érmék beazonosításához szükséges jellemzőket sem hozta az adóhatóság tudomására. Ekként jogszerűen helyezkedett az alperes arra az álláspontra, hogy a felperes az éremgyűjtemény értékesítéséből befolyt vételár tényleges megszerzését nem bizonyította.

[19] A gazdasági társaság bankszámláiról felvett pénzösszeg kapcsán arra utalt, hogy a Kft.-t a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) hatálya alá tartozó gazdasági társaságként könyvvézetési kötelezettség terhelte, ekként a felperes a cég bankszámláiról felvett készpénzösszegek elszámolása kapcsán tett állításait a társaság könyvelési iratanyagával támaszthatta volna alá. Az adóhatóság a 2013. február 28-ig terjedő időszakra felvett készpénz összegek társaság érdekében való felhasználását az erre az időszakra rendelkezésre álló bevételi pénztárbizonylatok és főkönyvi kartonok, a társaság hármasszámlaosztályára vonatkozó főkönyvi kivonatok alapján fogadta el. Az ezt követő időszakra azonban a felperes ilyen bizonyítékot nem nyújtott be, a hármasszámlaosztály hiányában nem követhető nyomon, hogy a felperes az igazoltan és nem vitatottan felvett készpénz összegekkel elszámolt a társaság felé. Az adóhatóság emellett összevetette a készpénzfelvételeket a bevételi pénztárbizonylatokkal, a felperes által becsatolt táblázatos kimutatásokkal és a cég benyújtott 2013. évi társasági adóbevallásával, melyek egyezőséget nem mutattak egymással. Rámutatott arra is, hogy a táblázatos kimutatás ismeretlen számítástechnikai programmal készült, a társaság viszont az Expanda Integrált Ügyviteli programmal könyvelt. A kiforrott kúriai joggyakorlat alapján helytállóan mutatott rá arra az alperes, hogy személyek nyilatkozata önmagában nem elégséges bizonyíték annak igazolására, hogy a felperes birtokába jutott 113.211.228,-Ft készpénzzel a társaság érdekében elszámolt. Arra a kúriai gyakorlatra figyelemmel, hogy a számviteli bizonylatok hiányosságai tanúvallomással nem pótolhatók mellőzte személy tanúkénti meghallgatását.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[20] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben a jogerős ítélet megváltoztatását és a felperes terhére megállapított adóhiány, adóbírság és késedelmi pótlék törlését kérte, amennyiben erre a Kúria nem látna lehetőséget, úgy a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését kérte.

[21] Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú bíróság is megállapította, hogy az adóhatóság az alap, az első és második kiegészítő jegyzőkönyveket késedelmesen kiadmányozta, mellyel mindösszesen 424 nap késedelembe esett. Hivatkozott a Kúria BH 2019.332. szám alatt közzétett eseti döntésére, mely kimondta, hogy az Art. 128. § (1) bekezdésében nevesített határidő esetén a határidő elteltét követően az adóhatóságnak nincs lehetősége bírság szankciót alkalmazni, különben ezen határidők léte veszítené el az értelmét. Ebben az elvi jelentőségű döntésében a Kúria tekintettel volt az 5/2017. (III.10) AB határozatra (a továbbiakban: ABH1), továbbá 17/2019. (V.30) AB határozatban (a továbbiakban: ABH2) kimondottakra is. A felhívott alkotmánybírósági határozatokra tekintettel az a bírói értelmezés, hogy a határidőt túllépő hatóságok szankció alkalmazási lehetősége nem enyészik el, nem felel meg az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében foglaltaknak. Jogszerűtlen a bíróságnak az a megállapítása is, hogy az eljárási határidő elmulasztása az eljárás érdemére nem hatott ki, hiszen az elsőfokú bíróság ítéletében tényként rögzítette, hogy az idő múlásával a bizonyítás elnehezül. Ez még inkább hátrányos a felperesre nézve, mert a bizonyítási teher a felperes ügyében megfordult.

[22] Vitatta azt a megállapítást is, hogy az ellenőrzési határidőn túl az adóhatóság eljárási cselekményt ne végzett volna. Az Art. 108. § (1) bekezdése értelmében a becslés bizonyítási módszer, így ellenőrzési cselekmény a becslés megállapítása, mint bizonyíték. Így a becslés az az eljárási cselekmény, amelyet az alperes határidőn túl fogatosított.

[23] A gazdasági társaság bankszámlájáról felvett pénzösszeg kapcsán elfoglalt alperesi és bírósági álláspontot is támadta, hangsúlyozta, hogy a felperes két egyébként jelentéktelen összegű bizonylat kivételével szabályosan kiállított számviteli bizonylattal, bevételi pénztárbizonylatokkal igazolta, hogy a felvett pénzösszegekkel elszámolt. Ezen túlmenően ügyvezetői nyilatkozatot, kimutatást és átadás-átvételi jegyzőkönyvet is csatolt. Semmilyen olyan bizonyíték nem merült fel, amely a felperes által csatolt bizonyíték bizonyító erejét megdöntené. Azzal, hogy az elsőfokú bíróság nem fogadta el a felperes által benyújtott bizonyítékokat, nem bizonyított tényről rótt a felperes terhére és a rendelkezésre álló bizonyítékokból okszerűtlen következtetést vont le. Állította, hogy a Kúria gyakorlata következetes abban, hogy a gazdasági társaságtól felvett összegek házipénztárba történő befizetését a magánszemély adózó bevételi pénztárbizonylattal igazolni tudja. A Kúria Kfv.I.35.696/2016/5. szám alatti eseti döntése elvi érveléssel mondta ki, hogy a társaság iratainak hiánya, annak beszerzésének elmaradása semmiképpen sem értékelhető a felperes terhére, miután nem becslési eljárás lefolytatásáról van szó. Az elsőfokú bíróság az Art. 97. § (4), (6) bekezdéseiben foglaltakat sértette meg azzal, hogy nem bizonyított tényről az adózó terhére értékelt.

[24] A becslési eljárás körében sérelmezte az általa hivatkozott kölcsönökből származó pénzösszegek elszámolásból történő kihagyását, felülvizsgálati kérelmében részletesen bemutatta, hogy a rendelkezésre álló valamennyi bizonyíték alátámasztotta azok tényleges megtörténtét. Hangsúlyozta, hogy olyan teljes bizonyító erejű magánokiratokat mutatott be, amelyeket a Kúria eseti döntései is a jogügyletek igazolására elfogadnak.

[25] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban való fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

[26] A felperes felülvizsgálati kérelme alaptalan.

[27] A jogerős ítélettel szemben a Kp. 115. § (1) bekezdése alapján jogszabálysértésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdése szerint a Kúria az ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem, csatlakozó felülvizsgálati kérelem és felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül, a Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[28] A felülvizsgálati kérelemmel kapcsolatban előjáróban rögzíti a Kúria, hogy a felperes olyan jogszabálysértésre is hivatkozott, amelyet a keresetben nem terjesztett elő, így nem hivatkozott arra, hogy a becslés ellenőrzési cselekmény és azt az adóhatóság határidőn túl foganatosította. Csupán a határidő túllépés miatti bizonyítás nehézségeit emelte ki, illetve a bírság szankció alkalmazás tilalmát állította. A felülvizsgálati eljárásban új jogszabálysértés

nem jelölhető meg, azaz olyan jogszabálysértésre nem történhet hivatkozás, amelyre a fél korábban nem hivatkozott és amelyet a bíróság ezért nem is bírálhatott el, emiatt arra a jogerős ítélet rendelkezést sem tartalmaz. Mindezek miatt a Kúria a határidőn túl végzett becslés, mint ellenőrzési cselekményt állító felülvizsgálati érveléssel nem foglalkozott.

[29] A becslési eljárás és a gazdasági társaságtól felvett pénzösszeg kapcsán a felperes lényegében a keresetében előadottakat ismételte meg, a jogerős ítéletet az alperesi határozattal szemben már korábban felhozott kifogások miatt sérelmezte. Érvelése ténylegesen a bizonyítékoknak az elsőfokú bíróság értékelésétől eltérő értékelésére és a saját álláspontjának elfogadására irányult. A Kúria szerint azonban a jogerős ítélet eleget tett a perrendi követelményeknek, a tényállást helytállóan rögzítette, iratellenes megállapítást, okszerűtlen, vagy logikátlan érvelést, következtetést nem tartalmaz és maradéktalanul megfelel a Kúria által kialakított és követett bírói gyakorlatnak.

[30] A Kp. 78. § (2) bekezdése szerint a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességében, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli. A Kúria hangsúlyozza, hogy a gyakorlat egységes abban a tekintetben, hogy a tényállás megállapítására, bizonyítékok mérlegelésére vonatkozó jogszabályok megsértésére alapított felülvizsgálati kérelem esetén a jogerős ítélet érintésének csakis akkor van helye, ha a tényállás iratellenes, illetőleg a bíróság a bizonyítékokat azok egybevetése során nem a maguk összességében értékelte. Ennél fogva a megállapított tényállás nyilvánvalóan okszerűtlen, vagy lényeges logikai ellentmondást tartalmaz. A szabad bírói mérlegeléssel megállapított tényállás – ha az nem iratellenes vagy logikátlan – felülvizsgálata nem lehet eredményes. A felülvizsgálati eljárásban ugyanis a bizonyítékok felülmérlegelésének nincs helye, nincs lehetőség a bizonyítás adatainak újabb egybevetésére és értékelésére, a felülvizsgálat csak arra szorítkozhat, hogy a mérlegelés körébe vont adatok, tények értékelésénél nincs-e nyilvánvalóan helytelen következtetés.

[31] Az elsőfokú bíróság követte azt a kúriai gyakorlatot a kereset elbírálásakor, hogy a gazdasági társaságtól felvett összegekkel való elszámolás mind közvetlenül a társaság részére – jellemzően a házipénztárába - való befizetéssel, mind a társaság javára történő közvetlen felhasználással igazolást nyerhet. Az, hogy miként történhet a befizetés, illetve felhasználás igazolása, a Kúria már számos határozatában érintette. Az eseti döntésekből levonható végső következtetést a Kfv.I.35.414/2016/5. számú ítélet akként rögzítette, hogy a bizonyítási teher úgy oszlik meg, hogy a pénzfelvétel bizonyítása az alperest terheli, annak bizonyítása pedig, hogy a pénzt a gazdasági társaság érdekében használták fel a felperes terhén marad. A Kúria továbbra is irányadónak tekinti, hogy a gazdasági társaságok számláiról az ügyvezető vagy megbízottja által felvett pénzösszegek sorsát szigorú számadású nyomtatványokkal, dokumentálhatóan és beazonosíthatóan kell ki- és bevételezni, könyvelni. Ezen nem változtat az a körülmény, hogy az azonos perekben érintett adózók magánszemélyek és őket nem terheli bizonylat megőrzési kötelezettség. Olyan esetekben amikor gazdasági társaságoknál pénzkezelés történik, a számlákról pénzt felvevő személyt is nagyobb felelősség terheli az elszámolás igazolása érdekében, és alapvető érdeke az olyan bizonylatok megőrzése, amelyek utóbb igazolják az elszámolás megtörténtét.

[32] A bizonyítás eszközeivel kapcsolatosan a Kfv.I.35.592/2015/6. számú ítéletben a Kúria arra is rámutatott, hogy a gazdasági társaságok bankszámláiról felvett pénzt az ügyvezetőnek dokumentálnia kell, arról könyvelési bizonylatot kell kiállítani, a házipénztárba bevételezni kell, meg kell jelennie a társaság könyvelésében. A Kfv.I.35.640/2016/10. számú ítélet elvi jelleggel rögzítette, hogy az adózó nem háríthatja el bizonyítási kötelezettségét a gazdasági társaságtól felvett pénzeszközök elszámolásakor azzal, hogy magánszemélyként bizonylatmegőrzési kötelezettség nem terheli. A Kúriának a perbeli tényállás speciális bizonyítási szabályait összefoglaló Kfv.I.35.098/2018/7. számú ítélete a [17] pontban fejtette ki, hogy a gazdasági társaság könyvelési anyagának hiányában ellenőrizhetetlen a társaság bankszámlájáról felvett pénzösszegek sorsa, azok jogszerű, a társaság érdekében történő felhasználása.

[33] A Kúria a Kfv.I.35.514/2019/8. számú döntésében kifejtette azt is, hogy a fentiekben hivatkozott gyakorlattól, a pénz elszámolásával kapcsolatban lefektetett elvektől a Kúria csak akkor tér el, ha rendelkezésre áll a társaságok könyvelése, melyek alapján követhető lenne a felvett pénzösszegek sorsa. A Kúria más esetekben változatlanul követendőnek tartja azt a szigorú gyakorlatot, hogy ilyen ügyletek esetén a pénzt felvevő magánszemély az Sztv. előírásainak megfelelő bizonylat bemutatása útján mentesülhet a jogkövetkezmények megállapítása alól.

[34] A fent ismertetett gyakorlat alapján az elsőfokú bíróság helytállóan ítélte meg a társaságtól felvett pénzösszeg elszámolásának hiányát arra figyelemmel, hogy annak „visszaellenőrzése” a társaság iratainak hiánya miatt nem volt lehetséges. Helyesen értékelte az tény is, hogy a pénzösszeg társaság javára történő felhasználás igazolására bemutatott táblázatok eltérő módon készültek, azok nem tartalmazták a társaság által használt könyvelési program jellegzetességeit. Ekként valóságtartalmuk megkérdőjelezhető, arra figyelemmel is, hogy a könyveléssel történő összevetés a már említett iratok hiánya miatt nem történhetett meg. Nem jogsértő a tanúbizonyítási kérelem elutasítása sem, mert a már fentebb bemutatott kúriai gyakorlat alapján tanúvallomásokkal a dokumentumok hiányát nem lehet pótolni.

[35] A felperes által hivatkozott kúriai ítéletek egyike sem támasztja alá felperesi érvelést, azok mindegyike az adózót terhelő bizonyítási kötelezettségről szól, meghatározza annak terjedelmét és a bizonyítás körében tesz lényeges különbséget az ügyvezetői és a magánszemélyi pénzfelvétel kapcsán. A felperes kiragadott ítéleti mondatokkal kívánja igazát alátámasztani, de az döntések egésze a kialakított és fentebb részletezett kúriai gyakorlatot tükrözi.

[36] A Kúria megállapította, hogy az adóhatóság és az elsőfokú bíróság a felperes ún. vagyonosodási eljárásában a bizonyítási kötelezettséget helyesen határozta meg. Vagyonosodási becslés esetén a kimentő bizonyítás keretében az adóhatóság vizsgálódási kötelezettsége már csak a bizonyítékok hitelt érdemlőségére nézve áll fenn [KGD2018.150.]. Az elsőfokú bíróság a bizonyítékok teljes körű és okszerű mérlegelésével bírálta el a

keresetet, döntésének indokait a jogerős ítélet kimerítően tartalmazza. Becslési eljárás esetén az adózó hitelt érdemlő bizonyítékokkal bizonyíthatja az adóalaptól való eltérést [KGD2019.120.]. Az elsőfokú bíróság kifejtette, hogy a magánszemélyekkel és társasággal kötött szerződésekben szereplő kölcsönnyújtások miatt nem mehettek végbe, rámutatott azokra az ellentmondásokra, amelyek alapján az adóhatóság joggal vonta kétségbe azok megvalósulását. (társaság valós gazdasági tevékenységének hiánya, beszámoló hiánya, elhunyt kölcsönadó, hagyatéki eljárásban nem szereplő kölcsön, ellentmondásos nyilatkozatok, fedezethiány, lakcím hatálytalansága stb.) A Kúria joggyakorlata [EBH2007.1654.] a fedezethiány igazolására bemutatott kölcsönszerződéseket, illetve az ahhoz kapcsolódó egyéb okirati bizonyítékokat, nyilatkozatokat abban az esetben fogadja el hitelt érdemlő bizonyítéknak, amennyiben azok által igazolt a nyújtott kölcsön fedezete is. Hitelt érdemlőnek az olyan adat minősül, amely ellenőrizhető, egyértelműen azonosítható, valóságtartalma kellően alátámasztott, tartalmánál, jellegénél fogva más adatokkal is egybevetve alkalmas a vele igazolni kívánt konkrét tény kétséget kizáró bizonyítására [Kfv.VI.35.067/2014/7., Kfv.I.35.379/2012/4.] Ha a vagyonosodási vizsgálat során az ügyfél a megállapított forráshiány fedezeteként kölcsönszerződésre hivatkozik, meg kell vizsgálni, hogy a kölcsönadó valóban képes volt-e adott időben és összeggel kölcsönt nyújtani [KGD2013.99.]. Mivel sem a társaságánál, sem a magánszemély kölcsön nyújtóknál nem állt rendelkezésre a kölcsön fedezetét, forrását igazoló bizonyíték, az elsőfokú bíróság a bizonyítatlanság következményeit jogszerűen telepítette a felperesre [KGD2018. 31.]. Hasonlóképpen helytálló az éremgyűjtemény eladása kapcsán kialakított ítéleti döntés. Az éremgyűjtemény léte, tényleges eladása a benyújtott bizonyítékok alapján nem nyert igazolást, ekképpen ebből sem származhatott olyan forrás, amit a felperes oldalán kiadásai fedezetéül lehetett volna figyelembe venni. Hangsúlyozza a Kúria, hogy ezekben az ügyekben nem elegendő a teljes bizonyító erejű okirat megléte, mert annak hitelt érdemlő bizonyítása is szükséges, hogy a kölcsönt nyújtó képes volt annak nyújtására.

[37] Az eljárási határidő mulasztása kapcsán elsőként a Kúria azt vizsgálta, hogy pusztán annak megvalósulása olyan súlyos eljárási szabálysértést jelent-e, ami a határozat megsemmisítését eredményezi. Nem vitásan a jegyzőkönyvek késedelmesen kerültek kiadmányozásra, de a felperes keresetében maga sem állította, hogy az ellenőrzési határidőn túl bármiféle eljárási cselekmény, bizonyítás felvételére sor került volna. Helyesen utalt az elsőfokú bíróság arra, hogy a határidő túllépésnek az ellenőrzési cselekmény vizsgálata körében van jelentősége, mert az Art. 92. § (15) bekezdése értelmében határidőn túl ellenőrzési cselekményt nem lehet végezni. Ilyenre nem került sor, a felperes keresetében határidőn túli ellenőrzési cselekmény végzésre nem hivatkozott. A Kúria ennek kapcsán utal az Alkotmánybíróság ABH2. döntésére, ahol Alkotmánybíróság azt a kérdést vizsgálta, hogy lehet-e határozatot hozni határidőn túl, és annak mi lehet a tartalma, sor kerülhet-e az adóbírság alkalmazására. Ennek a döntésnek a [74] pontjában az Alkotmánybíróság kifejtette: „Az eddigiek tükrében az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az utólagos ellenőrzésről hozott adóhatósági határozat több funkciót szolgál egyszerre. Ezek közül az egyik valóban lehet az, hogy adójogi szankciót szabjanak ki az adózó terhére, de ez sem nem feltétlen, sem nem kizárólagos, sem nem elsődleges célja a határozathozatalnak. Csupán a határozat egyik lehetséges tartalma. Ok-okozati összefüggés nem a szankcionálás és a határozathozatal között, hanem az utólagos ellenőrzés és a határozathozatal között áll fenn adóügyekben. A határozat meghozatala együtt jár az ellenőrzéssel lezárt időszak keletkeztetésével, valamint a bírósághoz fordulás jogának és a jogorvoslathoz való jognak a megnyílásával. Ezzel szemben az Abh1. és az Abh2. alapját képező közigazgatási eljárásban a szankcionálás érdekében hoztak határozatot határidőn túl.”

[38] Mindezekből következően önmagában a határidő túllépés nem eredményezi a határozat jogsértését.

[39] A Kúria a továbbiakban azt vizsgálta, hogy az Alaptörvénnyel összefüggésben miként bírálendő el az adóhatósági eljárásban bekövetkezett 424 napos mulasztás.

[40] Az Abh.1. meghozatalát megelőző időszak közigazgatási pereiben a bírói gyakorlat a szankcionálásra jogszabály szerint rendelkezésre álló határidőre a közigazgatási jogsértésért fennálló felelősség időtartamaként, a hatóság oldaláról pedig a reparációra nyitva álló állami igény érvényesítési idejeként tekintett, a hatósági döntés ilyen irányú bírói felülvizsgálatára csak abban az esetben látott lehetőséget, ha az kihatott az ügy érdemére. Az Abh.1. nyomán az ügyintézési határidő túllépésének kérdését a Kúria a tisztességes eljárás követelménye mentén vizsgálta. A kúriai ítélethez kapcsolódó Abh.2. a [104] pontban mutatott rá arra, hogy az ügyintézési határidő elmulasztása más, a tisztességes hatósági eljárás alap jogilag értékelhető sérelmének az okozásával együtt járva lehet alkalmas arra, hogy összességében értékelve lerontsa az eljárás minőségét. Az Alkotmánybíróság ezzel azt rögzítette, hogy az adóbírság tekintetében az adóhatóság számára nyitva álló ügyintézési határidő túllépése csak akkor teszi tisztességtelenné az adóbírság, mint szankció kiszabását, ha a határidőt követő időszakban olyan változás következett be az adózót érintő jogi és ténybeli körülményekben, amelyek miatt sérelmesebb számára az adójogi szankció határidőt követő megállapítása, mint a határidőn belüli lett volna. Így különösen azt szükséges vizsgálnia, hogy lehetetlenné vált-e vagy jelentősen elnehezült-e az adózó számára a nyilatkozattételhez és a védekezéshez való jog gyakorlása az adóhatóság működési körében bekövetkező okokra visszavezethető módon. Ezek ugyanis olyan sérelmek lehetnek, amelyeket megfelelően értékelnie kell a hatóságnak és a bíróságnak. Ezek sérelmével megvalósuló szankciókiszabás tisztességtelenné teheti az adóigazgatási eljárás egészét, ami igazolhatatlan. A közigazgatási bíróság felelőssége, hogy a közigazgatási perek szabályai szerint orvosolja a hatósági jogsértéseket (Abh.2. [105] pont). Az Abh.2. általános jelleggel tért ki arra a [104] pontban, hogy az ügyintézési határidő elmulasztása más, a tisztességes hatósági eljárás alapjogilag értékelhető sérelmének az okozásával együtt járva lehet alkalmas arra, hogy összességében értékelve lerontsa az eljárás minőségét.

[41] Az Alkotmánybíróság IV/00114/2020. számú döntésében (továbbiakban: Abh3.) tovább vizsgálta az adóhatóság késedelme és a bírság kiszabás közötti összefüggést és mutatott arra rá, hogy „Az adóbírságot tartalmazó határozat meghozatala sem kaphat felmentést az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése alól; azt is észszerű határidőn belül kell intéznie az elsőfokú adóhatóságnak. Az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jog azonban nem a törvényben rögzített határidőn belüli határozathozatalt oltalmazza. Ez a részjogosítvány ugyanis nem a törvényi határidőket veszi alapul, hanem belőle következik a döntéshozatal időbeliségének alapjogi determináltsága. Azt a követelményt támasztja a hatósági ügyintézéshez szemben, hogy az adóbírságot tartalmazó adóhatósági döntés ne bármikor meglepetésként érhesse az adózót, hanem azt elvárható időn belül hozzák meg. A határozat időtartamával szembeni észszerűségi elvárás tehát azt célozza, hogy kiszámíthatóvá

váljon az adózó számára a hatósági működés. Az ellenőrzési jegyzőkönyv kézbesítése és az elévülési idő közötti időtartamban a hatóság nem akármikor hozhatja meg az adóbírságot tartalmazó határozatát, hanem olyan időben, amely az ügy objektív tényei alapján indokolt.” [57.pont]

[42] Vizsgálva az adóbírság mint közigazgatási szankció karakterét, az Alkotmánybíróság az Abh3.-ban azt a fontos megállapítást tette, hogy „minden olyan esetben, amikor a (meghosszabbított) határozathozatali határidőn túl adóbírságot szab ki az elsőfokú adóhatóság, gondosan köteles mérlegelni, hogy a törvénysértés ellenére az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogot maga, hatóságként tiszteletben tartotta-e.” [62.pont] Ezzel összefüggésben azt az alkotmányos követelményt fogalmazta meg, „hogy az adóhatóság az adóbírság kiszabásakor köteles hivatalból vizsgálni, hogy elsőfokú határozatát a törvényi határidőn túl, de még észszerűnek minősülő határidőn belül hozta-e meg. Ha azon kívül határozott, vagyis hivatalból folytatott vizsgálódása eredményeként azt állapítja meg, hogy a törvényi határidő megsértésén túl a határozata meghozatala észszerűtlenül hosszú időt vett igénybe, úgy az adóhatóság az adózónak okozott sérelemmel arányos mértékben mérsékelni köteles az adóbírság mértékét vagy akár mellőzheti is annak kiszabását, ha az adózó előadásai alapján arra a következtetésre jut, hogy az adózó jelentős sérelmet szenvedett el a határozathozatal elhúzódása miatt. A mérlegelés elvégzését szükséges megjeleníteni a döntés indokolásában.” [67.pont]

[43] Az Alkotmánybíróság legutóbbi adóbírság kiszabásával kapcsolatos ügyében már kitért arra is, hogy a fenti mérlegelési lehetőség fennáll-e akkor mikor az ügyben az adózót a törvényben meghatározott esetekre figyelemmel emelt szintű bírságmértékkel sújtják. Kifejtette, hogy vizsgált ügyben - szemben az Abh3.-ban elbírált tényállással - a hatóság és a bíróság által alkalmazott kógens törvényi szabály kizárja az adóbírság mértékének csökkentését vagy kiszabása mellőzését mérlegelés útján. (IV/1974/2020. [29.pont])

[44] A fenti Alkotmánybírósági döntések összevetése alapján a Kúria álláspontja azt, hogy a felperes esetében a határidő mulasztás ellenére a bírság szankció mérséklésének, elengedésének az Art. 171. § (2) bekezdésére figyelemmel nincs helye.

[45] A Kúria összegző értékelés szerint az elsőfokú bíróság valamennyi kereseti támadás kapcsán az irányadó kúria gyakorlatnak megfelelően vizsgálta az alperesi határozat jogszerűségét és helyes indokok alapján utasította el a felperes kereseti kérelmét. A Kúria a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján ezért az elsőfokú ítélet hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[46] *A tényállás megállapítására, bizonyítékok mérlegelésére vonatkozó jogszabályok megsértésére alapított felülvizsgálati kérelem esetén a jogerős ítélet érintésének csakis akkor van helye, ha a tényállás iratellenes, illetőleg a bíróság a bizonyítékokat azok egybevetése során nem a maguk összességében értékelte.*

[47] *Az emelt mértékű bírság alkalmazásakor az Art. 171. § (2) bekezdésében írtakra figyelemmel még akkor sincs helye a bírság mérséklésének, törlésének, ha az adóhatóság az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogot megsérti.*

Záró rész

[48] A Kp. 35.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 81.§ (5) bekezdése szerinti perköltség megállapításának feltétele, hogy legyen olyan képviseleti tevékenység, amely miatt a fél részéről költség merülhet fel. A pernyertes alperes hatályos írásbeli ellenkérelmet nem terjesztett elő, erre figyelemmel a Kúria mellőzte a részére járó perköltség megállapítást.

[49] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illetéket a Kp. 35.§ (1) bekezdés folytán alkalmazandó Pp. 102.§ (1) bekezdése alapján viseli a pervesztes felperes. A Kúria a felülvizsgálati eljárás illetékének alapját az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 39.§ (1) bekezdése szerint, mértékét az Itv. 50.§ (1) bekezdésének megfelelően állapította meg.

[50] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 107. § (1) bekezdése szerint tárgyaláson kívül bírálta el.

[51] Az ítélet ellen a felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116.§ d) pontja zárja ki.

Budapest, 2021. április 1.

**Dr. Hajnal Péter s.k. a tanács elnöke; bíró; Dr. Heinemann Csilla s.k. előadó bíró
Huszárné dr. Oláh Éva s.k. bíró**