



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.V.35.655/2021/7.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter tanácselnök

Dr. Drávecz Margit Gyöngyvér előadó bíró

Dr. Márton Gizella bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

Ságiné dr. Márkus Anett bíró

A felperes: felperes

(cím1.)

A felperes képviselője: Propokovitsch Ügyvédi Iroda

(cím2 eljáró ügyvéd: dr. Propokovitsch László)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3)

Az alperes képviselője: dr. Herczegh-Tóth Veronika kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Törvényszék 2021. szeptember 21. napján
kelt 39.K.701.975/2020/46. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 39.K.701.975/2020/46. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a alperesnek 150.000 (azaz százötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi továbbá a felperest, hogy fizessen meg az államnak – külön felhívásra – 982.543 (kilencszáznolcvankétezer-ötszáznegyvenhárom) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat szempontjából releváns tényállás

[1] A felperes 1992.11.24-én alapította a K.K. Kft.-t (a továbbiakban: Társaság), amelynek tagja és ügyvezetője volt. A Fővárosi Törvényszék jogelődjeként a Fővárosi Bíróság a Társaság felszámolását 2011.12.05-én rendelte el, felszámolóként az A.K.A. Kft.-t jelölte ki. A felperes 2004-ben részben saját forrásból, részben MKB bankhitelből megvásárolta a B., II. kerület szám alatti ingatlant (a továbbiakban: Ingatlan), mely 2005. augusztus 16-tól a Társaság telephelyét képezte. Az Ingatlanon 2005-2008. között felújítási és építési munkák folytak. A 2007. március 14-én kelt kölcsönszerződés alapján a Társaság a H.A.A.L. Zrt.-től (utóbbi nevén: H.A.R.M.g Zrt.). 2.034.883,75 CHF, míg a 2007. december 3-án kelt kölcsönszerződés szerint 535.791,66 CHF összegű kölcsönt vett igénybe, melyekkel többek között végtörlesztette a felperes MKB Banknál fennálló hiteltartozását és refinanszírozta az Ingatlan felújítási-építési munkálatait; ezen pénzügyi műveletekről írásbeli megállapodás nem készült.

[2] A Társaság a könyveiben a felperessel szemben fennálló követeléseit a 36 számú főkönyvi számlacsoportban kezelte, amely három alszámlából állt: az MKB hitel kiváltására fordított összeget a 3644 számú „Hypo kiváltott hitel” megnevezésű, a felperes egyéb tartozásait a „3642 Egyéb követelések” megnevezésű, míg a fennmaradt Széchenyi Kártya tartozását a „3641 Rövid lejáratú kölcsönök (SZK)” megnevezésű főkönyvi számlán tartotta nyilván. A 3642 számla 2010. évi nyitó egyenlege 439.256.198,54 Ft, záró egyenlege 260.761.939, 00 Ft volt.

[3] A Társaság a HYPO hiteltartozását a „4572 H.A.A. hitel (300)” megnevezésű, a főpénztári forgalmat a „3811 Főpénztár” megnevezésű főkönyvi számlán könyvelte. A Társaság a HYPO hiteltartozásra 2010-ben részben készpénzben, részben óvadéki számláról 99.362.68 CHF-ot törlesztett. A hitelszerződést a bank 2010. szeptember 21-én felmondta. A

felszámolási eljárás során a felperes 473.615.779 Ft összegű, a Társasággal szemben fennálló tartozást elismert. A felperes a 2010. évi bevallásában 3.000.000 Ft munkaviszonyból származó bérjövedelmet, 1.907.163 Ft nyugdíjat, míg a 2011. évi bevallásában 2.500.000 Ft munkaviszonyból származó bérjövedelmet vallott.

[4] A Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-B.i Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a felperesnél 2010-2011. évekre szja és eho adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, amelynek alapján a 2016. augusztus 5-én kelt 1764089580 iktatószámú határozatával a felperest a 2010. évre szja adónemben 22.467.634 Ft, eho adónemben 14.926.824 Ft, összesen 37.394.458 Ft adóhiány, 28.045.843 Ft adóbírság és 11.701.825 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. A 2011. adóévre szja és eho adónemekben adókülönbözetet nem tárt fel.

[5] A felperes fellebbezése alapján eljár alperes a 2016. december 8-án kelt 2154058657 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot az indokolás módosítása és kiegészítése mellett helybenhagyta. Indokolása szerint a Társaság 2010. december 31-ével elévült követelésként elszámolt 61.052.173, 54 Ft-tal a felperes tartozását elengedte, továbbá a főkönyvi kártonok adatai szerint a 2010. évben befizetett 49.220 CHF (átszámítva 9.825.433 Ft) hiteltörlesztés összegével csökkentette követelését a felperessel szemben. A Társaság 2010-ben mindösszesen 70.877.606 Ft (61.052.173 Ft+9.825.433 Ft) felperesi tartozást engedett el, amely a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 4. § (2) bekezdése és 28.§-a alapján adóköteles bevételt eredményezett. A hiteltörlesztés kapcsán az alperes megállapította, hogy a 3642 főkönyvi számla adatai alapján a Társaság 2010. 01.21-én 369.160 Ft-tal, 2010.02.11-én 1.849.800 Ft-tal, 2010.02.12-én 926.300 Ft-tal, 2010. 07.27-én 2.467.227 Ft-tal, továbbá 4.212.946 Ft-tal, mindösszesen 9.825.433 Ft-tal csökkentette a felperessel szemben fennálló követelésének összegét, ezzel egyidejűleg csökkentette a H.A.A. Zrt-vel szemben fennálló rövid lejáratú kötelezettségét a 4572 főkönyvi számla adatai alapján.

[6] Döntését az Szja tv. 1. § (3) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, 4. § (2) bekezdésére, 1. számú melléklet 7) pont 7.15) alpontjára, 47. § (5) bekezdés b) pontjára, 28.§-ára, az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény (a továbbiakban: Eho tv.) 2. §-ára és 3 § (1) bekezdés a) pontjára alapította.

A kereset és az alperesi ellenkérelem

[7] A felperes a keresetében az alperesi határozat hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint az adóhatóság nem tett eleget a tényállás tisztázási kötelezettségének, megsértette az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97. § (3)-(6) bekezdését, 98. § (3) bekezdését, 99. § (1) bekezdését, 100. § (3) bekezdését, az Art. 1. § (3a) bekezdését (korábbi 130. §-át), a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számtv.) 3. § (4) bekezdését, 65. §

(7) bekezdését, 81. § (3) bekezdés b) pontját. Az elévült követelést a Társaság nem engedte el, a könyvekből történő kivezetés nem azonos jogügylet a követelés elengedésével. A hiteltörlesztés kapcsán előadta, hogy a Társaság pénztárából több részletben készpénzt vett fel azért, hogy a Kft. svájci frankban nyilvántartott tartozása törlesztésére kedvezőbb árfolyamon devizát vásároljon. A forint főpénztárból (könyvelve a 3811 Főkönyvi számlán) való felvételkor a Kft. egyéb tartozásai (a 3642 Főkönyvi számlán) növekedtek ezen összeggel, majd a Társaság hitelének törlesztő részlete befizetésekor csak e pénzfelvétekből eredő tartozás került csökkentésre (a 3642 Főkönyvi számlán), miközben az MKB hiteltartozás kiváltásából eredő követelés egyenlege (a 3644 Főkönyvi számlán) nem változott, így dokumentáltan átadott-átvett pénzeszközzel és nem bevételről van szó. Keresetében eljárási kifogásokat is érvényesített.

[8] Az alperes az ellenkérelmében határozatát változatlanul fenntartotta és a kereset elutasítását kérte.

Az FKMB ítélete és a Kúria végzése

[9] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 27.K.30.290/2017/40. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint az elévült követelés nem minősül elengedett tartozásnak, ez utóbbi tevőleges magatartást feltételezett volna. Mindemellett azonban az Szja tv. 4. § (2) bekezdés első mondata szerint az elévült követelés is a magánszemély adóköteles bevételének minősül. A készpénzben megfizetett hiteltörlesztések összege a felperessel szemben fennálló követelések csökkentését eredményezte, így a felperes az Szja tv. 4. § (2) bekezdése alapján adóköteles bevételhez jutott. Az alperes helyesen állapította meg, hogy a 3642 „Egyéb követelések” főkönyvi számla 2010 évben 9.825.433 Ft-tal csökkent a 4572 főkönyvi számlával szemben, vagyis a Társaság ekkora összeggel csökkentette a felperessel szemben fennálló egyéb követelése összegét, („törl.” megjegyzéssel), ugyanakkor a másik oldalon ezek az összegek nem a felperes által hivatkozott 3811 Pénztár ellenszámla számmal kerültek elszámolásra, hanem a 4572 H.A.A. hitel főkönyvi számlával szemben. Az eljárási kifogások hatályon kívül helyezést nem alapoztak meg.

[10] A jogerős ítélet ellen felperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő. Állította, hogy az elsőfokú bíróság megsértette a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: rPp.) 3. § (3) bekezdésében, és 177. § (1) bekezdését, a bíróság a bizonyítandó tényekről, a bizonyítási teherről és a bizonyítási kötelezettségről szóló tájékoztatásában nem jelezte a számviteli, könyveléstechnikai szakkérdésre tekintettel a szakértő kirendelésének szükségességét. A felvett pénz útja tekintetében a felperes előadta, hogy a 3642 Egyéb követelések főkönyvi számlán tartotta nyilván a Társaság azokat az összegeket, amelyeket, mint a Kft. ügyvezetője a Kft. számlájáról felvett. A 3642 számú főkönyvi számla a pénztári kivétek és a hozott bizonylatok elszámolási számlája, tehát amikor pénzt vett fel, ez a kötelezettség nőtt. A készpénzt a Kft. pénztárából kivette, azt a banki magas költségek miatt átváltotta svájci frankra, majd azt a H.A.A. Zrt. részére a kölcsön törlesztéseként megfizette,

azt a 4572 H.A.A. hitel főkönyvi számlával szemben a Társaság elszámolta, aminek következtében a Társaság tartozása csökkent a törlesztés összegével.

[11] A Kúria, mint felülvizsgálati bíróság a Kfv.V.35.271/2019/6. számú végzésével a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Kitért arra, hogy a felperes a felülvizsgálati kérelemben nem támadta a jogerős ítélet megállapításait a 61.052.173 Ft elévült követelés és a keresetben állított eljárási jogszabálysértések körében, kérelme a Társaság hiteltörlesztése folytán lecsökkent tartozásai alapján megállapított adókülönbözetet és járulékait érintette. A felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal ellentétben az alperes és az elsőfokú bíróság az adókülönbözetet eredményező megállapításait nem a Társaság által kiváltott MKB hitel folytán előállt 3644 Főkönyvi számlán nyilvántartott felperesi tartozással szemben, hanem a 3642 Főkönyvi számlán szereplő hiteltörlesztéssel kapcsolatban tette. Miként arra a felperes helytállóan hivatkozott, az ügy alapja számviteli kérdés, valós-e az a felperesi állítás, hogy készpénzt vett fel a Kft. pénztárából annak érdekében, hogy azt a Kft. hiteltartozására fordítsa és ezen pénzügyi műveletek könyvelése úgy zajlott-e, hogy a készpénzfelvételeket a Kft. az ügyvezető tartozásaként nyilvántartásba vette, majd a hiteltörlesztés bizonylatának bemutatását követően az így előállt felperesi tartozást könyveiből kivette, a saját hiteltartozása csökkentésével párhuzamosan, annak megfelelő összegben.

[12] A Kft. könyvelése releváns részeinek részletes áttekintése alapján a Kúria megállapította, hogy a közigazgatás iratok (A/39) között szerepelnek azok, amelyek alapján az adóhatóság szerint a felperes magántartozása a Társaság hiteltörlesztéseinek összegével csökken. A Kft. banki bizonylatai alátámasztják a 9.825.433 Ft értékű svájci frank befizetését, azonban a Társaság 4572 H.A.A. hitel megnevezésű főkönyvi számláján a 3642 Egyéb könyvelések ellenszámlára utalással nem ez az összeg, hanem 2010. XII.31-i időponttal további 512.000 Ft szerepel. Ezek a tételek a 3642 Egyéb követelések főkönyvi számlán is megjelentek (a 4572 ellenszámlára utalással). Másrészt e főkönyvi számlán nagyszámú tétel a 3811 Főpénztár főkönyvi ellenszámlára utal „követel” és „tartozik” oldalon egyaránt. A felperes állítása szerint erről a számláról vette fel a készpénzt, aminek összegét a 3642 számlára vezették fel tartozásként. Ezen állítás számszaki levezetése azonban a keresetlevélben nem történt meg. Mivel az alperes által megjelölt összeg a 4572 és 3642 számlákon szereplővel nem egyezik, másrészt a főpénztárból való pénzfelvét ténye vagy hiánya, a felvett összegek sorsa a felperesi állítás pontosítása nélkül nem állapítható meg kétséget kizáróan, a rendelkezésre álló főkönyvi számlakivonatokat csak részben támasztják alá, mind a felperes, mind az alperes által előadottakat, hivatkozásaik nem ellenőrizhetők, a bíróság a tényállást nem tárta fel.

[13] A Kúria az új eljárásban az elsőfokú bíróságnak előírta, hogy köteles felhívni a felperest, hogy mutassa be a főkönyvi számlák konkrét adatai alapján a pénztári felvételeket és az azt követő pénzügyi műveleteket, illetve az ezekre vonatkozó bizonyítékait. Az így pontosított kereset alapján az elsőfokú bíróságnak meg kell ítélnie, hogy valós tényállásra alapította-e az alperes a határozatát, amennyiben efelől kétség merül fel a rPp. 336/A. § (2) bekezdése alapján, annak bizonyítására az adóhatóságot köteles felhívni. Ezt követően a megfelelő szakértelem hiányáról, szakértő igénybevételének szükségességéről a bizonyítást

terhelő felet köteles tájékoztatni. Az alperesi határozat törvényességi felülvizsgálata csak a Társaság könyvelése alapján megállapított pontos tényállás ismeretében végezhető el.

A megismételt eljárásban hozott ítélet

[14] A szervezeti jogutódként eljáró elsőfokú bíróság a 39.K.701.975/2020/46. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította. A főkönyvi számlákat és a felperes által a per során csatolt számszaki levezetést összevetve megállapította, hogy a felperes a UC807, UC1829, UC1983, UC2968, UC9083 számú számlákat a „TÖRLESZTÉS hiányos könyvelése” és „Helyesen VJ Befizetése” és „TÖRLESZTÉS 2000 CHF, 10000 CHF, 5000 CHF, 11900 CHF, 20320 CHF” megjegyzésekkel látta el, azonban a hivatkozott főkönyvi számlák ilyen plusz adatokat és könyvelési műveleteket nem tartalmaztak. Az adóhatóság megállapítása azon alapult, hogy a 3811 főkönyvi számlán nem jelentek meg a felperes által hivatkozott készpénzfelvételek, emellett a felperes 3462 számlán nyilvántartott tartozása a 4572 számlán szereplő, a Kft. hitelének törlesztésével azonos mértékben 9.825.433 Ft-tal csökkent, vagyis ezen összegek nem a felperes által hivatkozott 3811 ellenszámla számmal kerültek elszámolásra, hanem a 4572 H.A.A. hitel főkönyvi számlával szemben. A felperes azzal, hogy a számszaki levezetésében a számlákat a számlákon nem szereplő 3811 főkönyvi számlára utaló megjegyzésekkel kiegészítette, pusztán megjelölte, hogy állításának milyen módon kellett volna a Kft. könyvelésében szerepelnie, ugyanakkor ezzel nem tett eleget a Kúria végzésében foglaltaknak, nem támasztotta alá főkönyvi számlákkal az általa hivatkozott könyvelési módot, továbbra sem bizonyította, hogy a készpénzes hiteltörlesztés forrása a Kft. házipénztárából általa ügyvezetőként felvett pénzösszeg lett volna, ahogy azt sem, hogy a házipénztárból történt készpénzfelvételek könyvelése történt meg a 3642 főkönyvi számlán. A főkönyvi kartonokból ugyanakkor a felperes hivatkozásával ellentétben az volt megállapítható, hogy a Társaság hiteltörlesztési számlájának egyenlege nőtt, vagyis nem a felperesi befizetéssel került szembeállításra az egyéb követelés összegének csökkentése. Az alperes helyesen állapította meg, hogy 2020. december 31. napján 3642 „Egyéb követelések” főkönyvi számla 2010. évben mindösszesen 9.825.433 Ft-tal csökkent a 4572 főkönyvi számlával szemben, vagyis a Kft. ekkora összeggel csökkentette a felperessel fennállt egyéb követelése összegét („törl.” megjegyzéssel), ugyanakkor a másik oldalon ezek az összegek nem a felperes által hivatkozott 3811 pénztár ellenszámla számmal kerültek elszámolásra, hanem a 4572 H.A.A. hitel főkönyvi számlával szemben. Helytállóan jutott az alperes arra a következtetésre is, hogy a 9.825.433 Ft-tal csökkent a Kft. követelése a felperessel szemben, tehát a Társaság ekkora összegben a felperessel szemben fennálló követelését elengedte, mely az Szja tv. 4. § (2) bekezdése alapján adóköteles bevételt eredményezett (indokolás [29]-[31]).

[15] Rögzítette továbbá, hogy az alperes a ténylegesen 512.808 Ft, a Kúria által megállapított eltérést egyéb jövedelemként nem vette figyelembe, ezen összeggel kapcsolatban a felperes is úgy nyilatkozott, hogy az a 3811 számlán került kiadásként rögzítésre és a Társaság készpénzállományát nem érintette. A felperes tévesen hivatkozott arra, hogy a Kúria a végzésében az elsőfokú bíróságot szakértő kirendelésére kötelezte, mivel a Kúria a szakértő igénybevételének lehetőségét arra az esetre írta elő, ha a könyvelési adatok és a felek nyilatkozatai alapján a pontos tényállás nem állapítható meg. Mivel a perben a Társaság releváns iratanyaga (főkönyvi kivonat és főkönyvi kartonok) és a felek számszaki

levezetése alapján a tényállás tisztázható volt, az ügyben nem merült fel olyan szakkérdés, ami könyveléstechnikai szakértelmet igényelt volna, ezért mellőzte a felperes szakértő kirendelésére vonatkozó indítványát.

A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem

[16] A felperes a felülvizsgálati kérelemben a jogerős ítéletnek elsődlegesen a megváltoztatását és a kereset szerinti döntést, másodlagosan hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására utasítását kérte. Állította, hogy a jogerős ítélet megalapozatlan és jogszabálysértő. A jogvita eldöntése, miként azt a korábbi kúriai végzés megállapította, számviteli kérdés, amelynek eldöntéséhez nélkülözhetetlen a Kft. könyvelése releváns részeinek elemzése, részletes áttekintése. Habár az eljárás során több alkalommal indítványozta az ügyben szakértő kirendelését, az elsőfokú bíróság azt nem tartotta szükségesnek. Az elsőfokú bíróság tévesen állapította meg, hogy a főkönyvi kivonat és főkönyvi kartonok, illetve a felek számszaki levezetése alapján a tényállás tisztázható volt, az alperes ugyanis vitatta az a felperes által előterjesztett számszaki levezetést, a felperes pedig állította, hogy az alperes nem megfelelő sorokon mutatta ki az összegeket. Az, hogy a K.K. Kft. „f.a.” 2010. évi könyvelése szabályszerűen lett-e elkészítve, illetve milyen könyvelési sorokon kell megjeleníteni a bevételnek, milyen sorokon kell szerepelni a vitatott összegnek, olyan könyveléstechnikai szakkérdés, amelyre szakértő kirendelésének lett volna helye. Ráadásul a felperes terhén nyugszik annak bizonyítása, hogy számszaki levezetéssel bemutassa a pénzügyi műveleteket, a pénztári felvételeket és azt, hogy az alperes helytelenül mutatta be a táblázat soraiban a felvételekkel, pénzügyi műveletekkel érintett összegeket, ezért a rPp. alapján jogosult szakértő kirendelését indítványozni a per során előadott tényelődásai bizonyítására, különösen a Társaság könyvelése szabályszerűségének vizsgálatára. A szakértő kirendelésének indokoltságát a Kúria joggyakorlata is alátámasztja (Kfv.V.35.274/2009., BH2010.6.169., Kfv.V.35.526/2008., BH2010.6.165., Kfv.II.39.149/2005., EH2006.1465.).

[17] Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Rögzítette, hogy a törvényszéknek a Kúria Kfv.V.35.271/2019/6. számú végzésében foglaltaknak megfelelően kellett eljárnia, az új eljárásra adott iránymutatásokhoz kötve volt. A felperes hivatkozásával ellentétben a jelen ügyben nem azt kellett megvizsgálni az elsőfokú bíróságnak, hogy az alperes megfelelő sorokon mutatta-e ki az összegeket, illetve hogy az összegeknek mely könyvelési sorokon kell szerepelnie, hanem a Kúria végzésében foglaltak szerint azt, hogy valós-e az a felperesi állítás, hogy készpénzt vett fel a Kft. pénztárából annak érdekében, hogy azt a Kft. hiteltartozására fordítsa, és ezen pénzügyi műveletek könyvelése úgy zajlott-e, hogy a készpénzfelvételeket a Kft. az ügyvezető tartozásaként nyilvántartásba vette, majd a hiteltörlesztés bizonylatainak bemutatását követően az így előállt felperesi tartozást könyveiből kivezette, a Társaság hiteltartozása csökkentésével párhuzamosan. A felperes által a peres eljárás során bemutatott számszaki levezetés ezt a felperesi állítást nem támasztotta alá. A bíróság a főkönyvi számlákat és a felperes által a per során csatolt számszaki levezetést áttekintette, elsődlegesen az iratok tartalmából indult ki, azok tartalmát vetette össze a felek előadásával. Tévesen hivatkozott ezért a felperes a szakértő kirendelésének szükségességére. A felülvizsgálati kérelem alapvetően a bizonyítékok újbóli értékelésére, a jogerős ítélet felülmérlegelésére irányult, amelyre a Kúriának jogszabályi lehetősége nincs, a Kúria a bíróság rPp. 206. §-án alapuló

értékelését csak akkor tekinti jogszerűtlennek, ha az nyilvánvalóan logikai hibában szenved, nyilvánvalóan ésszerűtlen, vagy megfelelő indokolás hiányában nyilvánvalóan önkényes (EBH2017.K.20.). Márpedig ilyen okszerűtlen vagy logikailag ellentmondó, iratellenes megállapításokat, illetve értékelést a jogerős ítélet nem tartalmazott.

A Kúria döntése és jogi indokai

[18] A felperes felülvizsgálati kérelme alaptalan.

[19] A Kúria a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: rPp.) 272. § (2) bekezdése és 275. § (5) bekezdése alapján a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között a rendelkezésére álló iratok alapján vizsgálta felül. A felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs. A Kúria a bizonyítékok rPp. 206. §-án alapuló értékelését csak akkor tekinti jogszerűtlennek, ha az nyilvánvaló logikai hibában szenved, nyilvánvalóan ésszerűtlen vagy megfelelő indokolás hiányában nyilvánvalóan önkényes, illetőleg a bizonyítékok értékelése hiányosan, iratellenesen vagy a bizonyítási kötelezettség téves értelmezésével történt. A felülvizsgálati eljárásban nincs lehetőség a bizonyítékok felülmérlegelésére, újraértékelésére. A töretlen bírói gyakorlat szerint a megismételt peres eljárás eredményeként hozott jogerős ítélet felülvizsgálata során kizárólag az vizsgálható, hogy az új döntés eleget tesz-e az új eljárást elrendelő iránymutatásnak, azaz a bíróság az újabb döntést az iránymutatás keretei között, annak megfelelően hozta-e meg. A megismételt peres eljárásban nem lehet újrakezdeni a bírósági felülvizsgálatot, annak korlátját jelenti a megismételt eljárást előíró döntés és annak indokolása. A Kúria a jelen felülvizsgálati eljárásban már csak azon behatárolt vizsgálati keretek között járhatott el, hogy az elsőfokú bíróság eleget tett-e a megismételt eljárásra adott kúriai iránymutatásnak, és a bizonyítékok értékeléséről ítélete indokolásában megalapozottan számot adott-e. A konkrét iránymutatás keretei között a megismételt eljárásban a bíróság kizárólag a Társaság hiteltörlesztése folytán lecsökkentett tartozásai alapján tett adójogi megállapítások jogszerűségét vizsgálhatta felül.

[20] A Kúria a korábbi, Kfv.V.35.271/2019/6. számú végzésének [35] pontjában elvi élel mutatott rá arra, hogy az ügy alapja számviteli kérdés, valós-e az a felperesi állítás, hogy készpénzt vett fel a Kft. pénztárából annak érdekében, hogy azt a Kft. hiteltartozására fordítsa és ezen pénzügyi műveletek könyvelése úgy zajlott-e, hogy a készpénzfelvételeket a Kft. az ügyvezető tartozásaként nyilvántartásba vette, majd a hiteltörlesztés bizonylatának bemutatását követően az így előállt felperesi tartozást könyveiből kivezette, a saját hiteltartozása csökkentésével párhuzamosan, annak megfelelő összegben. Ezen kérdés elbírálásához nélkülözhetetlen volt a Társaság könyvelése releváns részeinek elemzése, részletes áttekintése. A Kúria előírta az iránymutatás [41] pontjában az elsőfokú bíróságnak, hogy a felperest fel kell hívni az állítását alátámasztó bizonyítékai megjelölésére, az általa hivatkozott könyvelési módnak a főkönyvi számlák beazonosítható adataival való alátámasztására, majd szükség esetén kötelezni kell az alperest a rPp. 336/A. § (2) bekezdése alapján a határozati tényállás valóságának bizonyítására. Amennyiben a könyvelési adatok és a felek nyilatkozatai alapján a pontos tényállás nem állapítható meg a hiteltörlesztésre

fordított összeg útja vonatkozásában, akkor nyílik meg a lehetősége az elsőfokú bíróságnak – a konkrét iránymutatás sorrendiségéből következően – szakértő igénybevételére.

[21] Az Szja tv. 4. § (1) bekezdése szerint jövedelem a magánszemély által az adóévben bármilyen címen és formában megszerzett bevétel egésze, vagy az e törvényben elismert költségekkel csökkentett része, vagy annak e törvényben meghatározott hányada. A 28.§ (1) bekezdés alapján egyéb jövedelem minden olyan bevétel, amelynek adókötelezettségére e törvény eltérő rendelkezést nem tartalmaz, azzal, hogy – a költségelszámolásra vonatkozó rendelkezéseket is figyelembe véve – a bevételnek nem része a megszerzése érdekében a magánszemély által viselt szabályszerűen igazolt kiadás. Az 1. § (4) bekezdése szerint az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló eltérő szabály alkalmazhatóságát, illetve érvényesíthetőségét annak kell bizonyítania, akinek ez érdekében áll.

[22] A felperes a hiteltörlesztés kapcsán már az adóhatósági eljárásban is vitatta, hogy a Kft. a vele szemben fennálló követelése összegét a 3642 Egyéb követelések főkönyvi számla és a 4572 H.A.A. hitel megnevezésű főkönyvi számla adatai alapján lecsökkentette volna. A könyvelési mód kapcsán az alperesi határozat 6. oldal második bekezdésében rögzített felperesi előadás szerint a Társaság pénztárából több tételben forint készpénzt vett fel, amelyből CHF-ot vásárolt, ennek könyvelése: T3642 - K3811. Ez a pénzeszköz követelésként van nyilvántartva addig, amíg azzal a Társaság felé el nem számol, tehát a Kft. hiteltartozásra történt befizetéséig.

[23] A felperes a keresetlevél 4. oldal 2.2.pontja harmadik bekezdésében a Társaságnál a készpénzfelvételek könyvelését az alábbiak szerint ismertette: T. Egyéb követelés (3642) főkönyvi számla – K pénztár (3811) főkönyvi számla, mivel elszámolási kötelezettséggel könyvelten és dokumentáltan átadott – átvett pénzeszközökről van szó. Először tehát megnövekedett a felperesnek a Társaság felé fennálló kötelezettsége a pénzeszköz követelés elszámolásáig, a Kft. hiteltartozására történt befizetésig, majd miután a felperes befizette a kérdéses hiteltörlesztéseket a kedvezőbb árfolyamon átváltott CHF-ben a H.A.A.L. Zrt.-nek, a számviteli szabályoknak megfelelően a Társaság csökkentette a felperessel szemben fennálló követeléseit, egyúttal csökkentésre került a Társaság kötelezettsége a bank irányában.

[24] A korábbi felülvizsgálati kérelem 6. oldal második bekezdésében a felperes előadta, hogy „(a) felperes tehát készpénzt vett fel a Társaság pénztárából, amelyet a 3642 főkönyvi pénztári elszámoló számlán tartott nyilván a Társaság. A forintban felvett készpénzt a banki magas költségek miatt átváltotta svájci frankra, majd azt a H.A.A. Zrt. részére a kölcsön törlesztéseként megfizette. A befizetést igazoló bizonylat ellenében a befizetés egyrészt a 4572 H.A.A. hitel főkönyvi számla, másrészt a felperes által a 3642 szám alatt nyilvántartott pénztári elszámolószámla ellenében került elszámolásra. A 3642 főkönyvi számlával szemben nem a 3811 pénztári főkönyvi számla áll, hanem a 4572 főkönyvi számlán nyilvántartott HYPO követelés. Mindez nem azt jelenti, hogy a társaság számlájáról a felperes magánhitele került kiegyenlítésre, hanem azt, hogy a Társaság számlájáról felvett összeg a HYPO kölcsön törlesztésére lett fordítva”.

[25] A felperes az elsőfokú bíróság felhívására tett nyilatkozatában a nyilatkozathoz csatolt táblázat 1., 3., 19. és 20. sorszám alatti UC807, UC1829, UV1923, UC2968 és UC9083 tételszámú összegei útját mutatta be, mert itt történt CHF-re átváltás, majd pedig befizetés, a 3642 számú követelésnyilvántartó főkönyvi számla és a 4572 törlesztést, csökkentést tartalmazó főkönyvi számlák aspektusából. Előadta, hogy tekintettel arra, hogy a felperes a társasággal szemben fennálló tartozását törlesztette a készpénz befizetéssel a hitelszámlára, ez a Társaság készpénzállományát, ekként a 3811 főkönyvi számlát nem érinthette.

[26] Ezen ismertetett releváns nyilatkozatok figyelembevételével az elsőfokú bíróság a jogerős ítéletben helytállóan állapította meg, hogy a felperes az adóigazgatási eljárás során és a korábbi peres eljárás során is arra hivatkozott, hogy az általa a pénzügyintézetnek hiteltörlesztés címén befizetett összegek a társaság tulajdonát képezték, azok forrása a Kft. házipénztárából készpénzben felvett pénzeszközök voltak. A 3811 főkönyvi számlán azonban nem jelentek meg a felperes által hivatkozott készpénzfelvételek. Az elsőfokú bíróság a főkönyvi számlákat és a felperes által a per során csatolt számszaki levezetést összevetette, a Kft. könyvelésének releváns részeit és az iratokban foglaltakat egyenként és összességében elemezte, ítélete indokolásában következtetéseiről, a bizonyítékok értékeléséről részletesen számot adott.

[27] Jogszerűen vonta le az elsőfokú bíróság azt a következtetést, hogy a felperes nem tett eleget a Kúria végzésében foglaltaknak, nem támasztotta alá főkönyvi számlákkal, hogy a készpénzes hiteltörlesztésének forrása a Kft. házipénztárából általa ügyvezetőként felvett pénzösszeg volt, ahogy azt sem, hogy a házipénztárból történő készpénzfelvételek könyvelése történt meg a 3642 főkönyvi számlán.

[28] A Kúriának következetes joggyakorlata van a gazdasági társaság bankszámlájáról felvett pénzösszegnek a társaság javára történő felhasználása igazolásának módja tárgyában (Kfv.I.35.188/2013/7., Kfv.I.35.492/2016/5., Kfv.I.35.212/2015/9., Kfv.I.35.592/2015/6. Kfv.I.35.414/2016/5., Kfv.I.35.592/2015/6.). Az Szja. tv. 4. § (1), (2), 28. § (1), továbbá az Sztv. 15. § (3), 165. § (1), 166. § (1), (2) és 168. § (1) bekezdései alapján a pénz felvételét szigorú számadású nyomtatványokkal dokumentálhatóan kell ki és bevételezni és könyvelni. Ha egy gazdasági társaság ügyvezetője pénzt vesz át, akkor azt dokumentálni kell, arról könyvelési bizonylatot kell kiállítani, a házipénztárba bevételezni kell, a bevételezési pénztárbizonylatot meg kell őrizni. Ezen gazdasági eseménynek meg kell jelenni a társaság könyvelésében. A bevétel jövedelemkénti minősítésének elkerülése érdekében a felperest terhelte a bizonyítási kötelezettség már a közigazgatási eljárásban is az Art. 99. § (2) bekezdése alapján.

[29] Azonban az általa hivatkozott könyvelési módot nem tudta valószínűsíteni, a megismételt eljárásban tett nyilatkozata alapján is csupán az volt megállapítható, a 3642 főkönyvi számla követelés összege a 4572 főkönyvi számlával szemben került csökkentésre a

hitelek törlesztésével azonos mértékben, vagyis a Kft. ekkora összegben a felperessel szemben fennálló követelését csökkentette. Ily módon a felperes olyan megszerzett bevételhez jutott, amely az Szja tv. 4. § (2) bekezdése alapján adóköteles. Az ügyben szakértő kirendelésére nem volt szükség. Nem lehetett figyelmen kívül hagyni ugyanis azt, hogy a könyvviteli számla olyan kétoldalú nyilvántartás, amelynek egyik oldalán a növekedéseket, másik oldalán a csökkenéseket számolják el, ezáltal a mozgások összevethetők, egymással szembe állíthatók. Ennek figyelembevételével kell és lehet a bankszámláról felvett pénz útját követni. A felperes a készpénzfelvétellel és hiteltörlesztéssel kapcsolatos álláspontját a főkönyvi kartonok nem támasztották alá, az elsőfokú bíróság e megállapítása nem igényelt könyveléstechnikai szakértelmet.

[30] A fentiek alapján a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem jogszabálysértő, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[31] *A felperes az általa hivatkozott könyvelési módot a főkönyvi számlák adataival alátámasztottan nem tudta bemutatni, így a perben szakértő kirendelése nem volt indokolt.*

Záró rész

[32] A pereszes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére. A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdésén és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésén alapul. A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

B., 2022. március 24.

Dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

Dr. Drávecz Margit s.k.
előadó bíró

Dr. Márton Gizella s.k.
bíró

Kúria

12

V.Kfv.35.655/2021/7-2

Dr.Stefancsik Márta s.k.
bíró

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.
bíró