



A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.439/2022/5.
Az eljáró tanács tagjai: Dr. Darák Péter a tanács elnöke
Ságiné dr. Márkus Anett előadó bíró
Dr. Márton Gizella bíró
Dr. Demjén Péter bíró
Dr. Stefancsik Márta bíró
A felperes: felperes1 (cím1)
A felperes képviselője: Dr. M. Tóth Zoltán ügyvéd (cím2)
Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(cím3)
Az alperes jogi képviselője: Dr. Fekete István kamarai jogtanácsos
A per tárgya: adóügyi tárgyú közigazgatási jogvita
A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fel: felperes
A felülvizsgálattal támadott határozat: Debreceni Törvényszék 2022. október 7. napján kelt 5.K.701.406/2022/7. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Törvényszék 5.K.701.406/2022/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 75.000 (hetvenötezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi továbbá a felperest, hogy fizessen meg 747.013 (hétszáznegyvenhétezer-tizenhárom) forint felülvizsgálati illetéket az esedékesség napjáig a Nemzeti Adó- és Vámhivatal „Bíróági határozatban megállapított eljárási illeték bevételi számla” elnevezésű eljárási illeték beszédési számlájára.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2015. január 20. napjától 2021. március 8. napjáig egyedüli tulajdonosa és ügyvezetője volt az gazdasági társaságl gazdasági társaságnak (a továbbiakban: Kft.). A Kft. a más tevékenységei mellett, település neve1 bejelentett telephelyein három vendéglátó egységet üzemeltetett. A vállalkozásnál a vizsgált időszakban egy főpénztár, valamint kereskedelmi egységenként 1-1 alpénztár működött, a Kft. pénzkezeléséért egy személyben a felperes volt felelős. 2016. május 9-én a Kft. átutalt a felperes bankszámlájára 500.000 forint összeget.

[2] A Kft.-nél a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Adó- és Vámigazgatósága Kiemelt Adóalanyok és Társas Vállalkozások Ellenőrzési Főosztály Kiemelt Adóalanyok Ellenőrzési Osztálya adóellenőrzést végzett a 2015.január 1-2017. december 31. közötti időszakra. Feltárta, hogy a Kft. mindhárom vizsgált évében a vendéglátó egységek esetében a ráfordításként elszámolt összes eladott áruk beszerzési értéke (a továbbiakban: Elábé) meghaladta az árbevétel összegét, amelyből arra következtetett, hogy a Kft. a bevételeit nem teljeskörűen szerepeltette a könyvelésében, tehát a Kft. iratai alkalmatlanok voltak a valós adóalap megállapítására. A valós árbevételt ezért becsléssel határozta meg, melynek során az Elábét az áruforgalmi mérleg felállításával meghatározta (a készletek értékénél a leltározási jegyzőkönyvekben szereplő adatokat vette alapul), majd eltitkolt árbevételként állapította meg a becsléssel kimutatott árbevétel és a bevallásokban szerepeltetett árbevétel különbségét 2015. évben 4.290.000 forintot, 2016. évben 8.080.000 forintot, 2017. évben 10.237.000 forintot. A Kft. az ellenbizonyításra való felhívásra nem terjesztett elő bizonyítékot. Alkalmazottainak - felperes által nem vitatott - nyilatkozatai értelmében a napi készpénzes bevételt vagy a felperesnek, vagy valamelyik családtagjának adták át, a napi bevétellel hiánytalanul elszámoltak.

[3] Mindezek alapján a Kft. adóellenőrzése során a revízió rögzítette, hogy a felperes, mint pénzkezelésre jogosult személy a társaságból kivonta a - könyvelésből és a Kft. pénzeszközei közül hiányzó, eltitkolt - bruttó árbevétellel azonos összeget, azzal maga rendelkezett (2015. évben 5.448.000 forintot, 2016. évben 10.262.000 forintot, 2017. évben 13.000.001 forintot, összesen: 28.711.000 forintot), és a felperes ezen egyéb jövedelme tekintetében a Kft. nem minősült kifizetőnek a vizsgált időszakában (nem állt rendelkezésre olyan okirati bizonyíték, amely a társaság jövedelem kifizetésére irányuló tevőleges magatartását, szándékát igazolta volna). A Kft. adóellenőrzésének eredményeként határozattal kötelezték a Kft.-t 10.265.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözet, továbbá adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. A Kft. lemondott a határozattal szembeni fellebbezési jogáról, ezért az 2020. február 19-én véglegessé vált.

[4] Ezt követően a felperesnél a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a 2015. január 1-2017. december 31. közötti időszakra személyi jövedelemadó (a továbbiakban: Szja) és egészségügyi hozzájárulás (a továbbiakban: Eho) adónemekben adóellenőrzést folytatott le.

[5] Ezen adóellenőrzés során a felperes nem jelent meg sem személyesen, sem képviselője útján, a Kft. pénztárából felvett készpénz összegnek a társaság érdekében történő felhasználását igazoló bizonylatokat, dokumentumokat a revízió felhívására nem bocsátott rendelkezésre. Személyes megjelenésre kötelezés, eljárási bírság alkalmazása mellett, a revízió bizonyíték előterjesztésre való felhívását követően (miszerint bizonyítsa a felperes,

hogy a becslés szerint kivont 28.711.000. forintot mégsem szerezte meg, a Kft. bankszámlájáról a felperes bankszámlájára átutalt 500.000 forintot a társaság érdekében használta fel), a felperes írásban úgy nyilatkozott, hogy a Kft. iratainak töredéke áll rendelkezésre az autójának kiégése miatt. Előadta - a bevétellel történő elszámolás, pénz átadás, bizonylatolás körülményeivel kapcsolatos kérdésekre adandó válaszok mellőzése mellett - hogy a vendéglátóhelyeken a bevétellel történő elszámolás alkalomszerűen történt, igazodva a beszállítói számlák fizetési határidejéhez; a becsült árbevétellel azonos pénzeszközt nem vonta ki a vállalkozásból, így erre tekintettel eltitkolt egyéb jövedelme sem lehetett.

[6] Miután az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a fentiek alapján a Kft. pénzeszközei közül hiányzó összegek utáni adókötelezettség szükségképpen a társaság pénzkezelésére jogosult egyetlen személyt, a felperest terheli, aki nem bizonyította, hogy az összeget nem szerezte meg, és azt sem, hogy a bankszámlájára utalt összeget a Kft. tevékenysége érdekében használta fel, a 8138982046 iktatószámú határozatával ezeket az összegeket a felperes egyéb jövedelmének minősítette, amely után a felperes Szja és Eho fizetési kötelezettségét megállapította (e vonatkozásban a Kft. nem minősült kifizetőnek, ezért a százalékos Eho a felperest terhelte). A felperes terhére 2015-2017. évekre mindösszesen 9.297.394 forint adókülönbötet állapított meg (amelyből 9.297.392 forint volt adóhiány), és őt ezen összegnek, valamint a késedelmi pótléknak, és a 18.594.784 forint adóbírságnak a megfizetésére kötelezte azzal, hogy az adóhiány a bevétel eltitkolásával függ össze.

[7] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 6425942409 iktatószámú határozatával (a továbbiakban: alperesi határozat) az elsőfokú határozatot - a 2015. évet érintő elévülés okán - megváltoztatta és e körben a fellebbezésben foglaltaknak részben helyt adva a felperes terhére megállapított adókülönbötet összegét 7.470.134 forintban (az adóhiányt 7.470.132 forintban), az adóbírságot 14.940.264 forintban állapította meg, csökkentve a késedelmi pótlék összegét is.

[8] Az alperes a fellebbezésnek azt a részét elvetette, amely vitatta többek között a Kft. adóellenőrzése során alkalmazott becslés eredményének felperesnél való figyelembevételét, az egyéb jövedelemnek minősítést. Indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság jogszerűen állapította meg azt, hogy a felperes a Kft. pénztárából az egyes adóévek végén hiányzó pénzt és a lakossági bankszámlájára utalt pénzt megszerezte, azaz adóköteles bevétele volt, amelyet a bevallásában nem szerepeltetett. A felperes nem bizonyította, hogy a Kft. működése során nem történt bevétel eltitkolás vagy, hogy az eltitkolt árbevételt más szerezte meg, illetve, hogy a lakossági bankszámlájára a Kft. pénzeszközei közül átutalt összeget a Kft. érdekében felhasználta. A felperes a jelen adóellenőrzés, eljárás során minden bizonyítékot megismerhetett, azokkal szemben biztosított volt, hogy a bizonyítékait előterjeszthesse, de a felperes bizonyítékot nem csatolt, csak állította, hogy a hiányzó árbevétellel azonos pénzösszeget nem vette ki. Rögzítette, hogy a Kft. - jövedelem juttatást igazoló okirat, és a kifizetés pontos jogcíme hiányában - nem minősült kifizetőnek, ezért a megszerzett jövedelem után a felperes a Szja-n kívül az Eho megfizetésére is köteles.

[9] Az alperes a határozatát egyebek között a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 1. § (3) bekezdésére, 4. § (1)-(2) bekezdéseire, 28. § (1) bekezdésére, az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény (a továbbiakban: Eho tv.) 3. § (1) bekezdésére, valamint az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 58. § (4) bekezdésére, és 99. § (1)-(2) bekezdéseire alapította.

[10] A felperes a keresetlevelében kérte elsődlegesen az alperesi határozat megváltoztatását akként, hogy az elsőfokú bíróság törölje az alperes által megállapított adókülönbséget, illetőleg az adóhiány után megállapított jogkövetkezményeket, másodlagosan a kérelme az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő megsemmisítésére, az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására történő kötelezésére irányult. Jogszabálysértésként hivatkozott az Air. 1. §-ában, 3. §-ában, 4. §-ában, 99. §-ában foglaltak sérelmére, valamint az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 165/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Adóig. vhr.) 79. § (4)-(5) bekezdéseinek megsértésére.

[11] Sérelmezte az Air. 99. § (2) bekezdése alapján, hogy az elsőfokú adóhatóság a Kft. adóellenőrzése során végzett becslés eredményét használta fel, mert ez a nem bizonyított tény, körülmény figyelembe vételének tilalmába ütközik. A becslés eredményének automatikus átvétele miatt jogszerűtlenül került megállapításra, hogy a Kft. becsült eltitkolt bevétele összecszerűen megegyezik a felperes által esetlegesen a vállalkozásból kivont jövedelemmel, másrésről az adóhatóság a tényeket nem tárta fel és nem igazolta, hogy a felperes mikor, milyen összeg vonatkozásában vonta ki a Kft. eltitkolt bevétele. Álláspontja szerint a becslési eljárás eredménye feltételezésen alapuló tényállás megállapítás, amelyet a véglegessé vált döntés sem tesz bizonyossággá. A jelen adóellenőrzés során a revízió nem becslési eljárást folytatott le, ezért nem is fordult meg a bizonyítási teher. Előadta, hogy a Kft. eltitkolt árbevétele után csak a társaságnak keletkezett adókötelezettsége, a pénzkezelésre jogosult ügyvezető (felperes) esetében a pénzkészletből kivett pénzek utáni Szja és Eho fizetési kötelezettség megállapításra nincs lehetőség. Kiemelte, hogy az összecszerűséget mindenképpen bizonyítani kellett volna, amely kötelezettségének az alperes nyilvánvalóan nem tett eleget.

[12] Az alperes a védiratában a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokokat fenntartva.

A jogerős ítélet

[13] Az elsőfokú bíróság az ítéletével a felperes keresetét elutasította.

[14] Megállapította a gazdasági társaság bankszámlájáról a pénzkezelésre jogosult magánszemély által megszerzett pénzzel, illetve a Kft. házipénztárából a számviteli szabályok szerint hiányzó pénzüsszeggel való elszámolás tekintetében irányadó bírói joggyakorlat alapján, hogy az Szja tv. 4. § (1) bekezdése értelmében a gazdasági társaságtól a magánszemélyhez kerülő pénzüsszegek mindaddig jövedelemnek minősülnek, amíg a magánszemély adózó azzal nem számol el, és nem igazolja, hogy az nála nem képez jövedelmet; a pénz megszerzését az adóhatóság, míg annak adófizetés alóli bármely okból történő mentesítését a magánszemély adózó bizonyítja. A perbeli esetben ez azt jelentette, hogy az adóhatóságnak azt kellett bizonyítani, hogy a felperes a Kft.-ben eltitkolt árbevételt megszerezte, azzal szabadon rendelkezett, amely bizonyítási kötelezettség már nem kötődik a korábbi eljárás becsléséhez, bizonyítási módszeréhez. A Kft. alkalmazottainak nyilatkozata, a társaság pénzkezelési szabályzata, az egyszemélyi irányítás alapján a felperes volt az egyedüli pénzkezelésre jogosult, ő nem számolt el az eltitkolt bevétellel a társaság felé, az összeg felett maga szabadon rendelkezett. Kiemelte, hogy – a kereseti érveléssel szemben – azt már a felperesnek kellett hitelt érdemlően bizonyítania, hogy nem keletkezett jövedelme, vagy nem

a megállapítás szerinti összegben, vagy ha keletkezett is, az eltitkolt bevételt a társaság érdekében használta fel, vagy az általa megszerzett bevétel az Szja tv. 1. § (3) bekezdése szerinti főszabállyal szemben miért nem képezi adófizetési kötelezettség alapját.

[15] Az eljárásjogi jogszabálysértésre való hivatkozással szemben hangsúlyozta az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségének teljesítését: a revízió egyrészt értékelte a Kft. adóellenőrzése során hozott végleges határozattal megállapított tényeket, másrészt nyilatkozattételre, okiratok becsatolására hívta fel, idézte a felperest, aki azonban nem bizonyította, hogy nem történt bevétel eltitkolás, vagy ha volt is, a többletpénzt nem ő szerezte meg; önmagában az a felperesi nyilatkozat, miszerint a megállapított összeget nem vonta ki a vállalkozásból, nem volt alkalmas a fentiek igazolására. A kereseti érveléssel szemben az adóhatóság jogszerűen vette figyelembe a Kft. ellenőrzése során becslési eljárással meghatározott pénzösszeget, mint becsléssel megállapított tény a felperes ügyében: a becslés az adóhatóságra a felperest érintő eljárásban nem rótt többlet bizonyítási kötelezettséget; az eltitkolt árbevétel létezése, összepszerúsége és ezen árbevétel vállalkozásból történő kivonása a Kft. adóellenőrzése során hozott végleges határozattal rögzített tény; a felperes abban az eljárásban a becslés jogalapját nem vitatta, a becslés alkalmazásával kimutatott eltitkolt árbevételt, adóalapot összepszerúségében is elfogadta; a Kft. adóellenőrzése során megállapított tények az Air. 100. §-a alapján irányadóak a felperes adókötelezettségei megállapítása során.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[16] A felperes a jogerős ítélet elleni felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen az ítélet megváltoztatását kérte, az alperesi határozatnak az elsőfokú adóhatósági határozatra is kiterjedő megsemmisítésével, az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezésével, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 121. § (1) bekezdés alapján. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az Air. 99. § (2) bekezdését, 100. §-át, a Kp. 78. § (1)-(2) bekezdését, és a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp. 346. § (4)-(5) bekezdéseit.

[17] Előadta, hogy a felperes ellenőrzése során az adókötelezettség alapjának megállapítására nem becslési eljárás során került sor, ezért az adóhatóságot - a jogalap és az összepszerűség tekintetében is - önálló tényállás tisztázási kötelezettség terhelte azon tény vonatkozásában, hogy a felperes, mint magánszemély melyik időszakban, mekkora összegű bevételt ért el. A Kft.-nél becsléssel megállapított adóalap, mint a felperesi adókötelezettséget igazoló tény (bizonyíték) összepszerű átvétele a felperesi adóellenőrzés során ütközik az Air. 99. § (2) bekezdésével; az Air. 100. §-a szerinti tilalom nem az összepszerűség vonatkozásában nem enged eltérést, hanem az alapul szolgáló jogviszony(ok) tekintetében (ellenkező esetben nem lett volna lehetőség elévülés miatt a kötelezettség csökkenés figyelembevételére). A más adózó ellenőrzése során alkalmazott becslés esetén bizonyított ténynek csak a becslés jogalapja és módszere tekinthető, a becslés eredménye a Kft.-nél a „jog által megengedett bizonyítatlan tény”, míg a felperes ellenőrzése során a bizonyítatlanság következményeit kellett volna levonni. Téves, és nem kellően indokolt az elsőfokú bíróság azon álláspontja, amely a becsléssel megállapított adóalapra, mint bizonyított tényre tekint a felperes esetében.

[18] Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban való fenntartását kérte, annak jogszerűségére tekintettel. Álláspontja szerint a jogvita eldöntésénél abból kell kiindulni: a felperes adófizetési kötelezettsége azon alapult, hogy a Kft. árbevételt titkolt el, és a bevétel a Kft. pénzkészletéből eltűnt. A felperes ellenőrzése során nem lehetett megismételni a Kft. eltitkolt bevételeinek becslésére irányuló eljárást, de a felperes minden adóhatósági bizonyítékot megismert, azokkal szemben bizonyíték előterjesztésére lehetősége volt, melyre fel is lett szólítva. Ebben az esetben is a bizonyítási eljárás az adóhatóság bizonyításával indult, de azzal szemben a felperest terhelte ellenbizonyítás. A felperes csak állította, hogy a hiányzó árbevétellel azonos pénzüsszeget nem vette ki, de nem bizonyította, hogy nem történt a Kft.-ben bevételeltitkolás vagy ha volt is, a többlet pénzüsszeget nem ő szerezte meg. A bírói gyakorlatból számos kúriai eseti döntésre hivatkozott, kiemelve a Kfv.V.35.262/2013/5. számú kúriai végzést.

A Kúria döntése és jogi indokai

[19] A felperes felülvizsgálati kérelme alaptalan a következők szerint.

[20] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre, vagy a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet közlésétől számított 30 napon belül kell előterjeszteni [Kp. 115. § (1) bekezdés, 117. § (1) bekezdés], annak kötelező tartalmi eleme a kérelmet megalapozó pontos jogszabályhely, illetve a közzétett kúriai határozat és azon részének megjelölése, amelytől az ítélet jogkérdésben eltér [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (2) bekezdés b) pont]. A Kúria a jogerős ítéletet – a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül – csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között 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].

[21] Az elsőfokú bíróság a megfelelően feltárt tényállásból helytálló jogi következtetésre jutott, a Kúria a jogerős ítélet indokaival egyetért. A felülvizsgálati kérelemre tekintettel a következőket emeli ki.

[22] A perbeli esetben az elsőfokú bíróság helyesen indult ki abból, hogy a Kft. adóellenőrzése során az adóhatóság egyfelől megállapította a Kft.-nél a bevétel eltitkolását, az eltitkolt bevétel összegét a becslési eljárás alapján, előírva a Kft. adókötelezettségét, másfelől – szintén a Kft.-re vonatkozó határozat indokolásában – a felperes, mint a pénzügykezelésre jogosult egyedüli személy esetében rögzítette, hogy az el nem számolt pénzüsszegek (eltitkolt bevétel és a felperes bankszámlájára a Kft.-től átutalt 500.000 forint) a felperes egyéb jövedelmének minősülnek.

[23] A Kúria hangsúlyozza, hogy a fentiek miatt a felperes adóellenőrzése nem választható el teljes egészében a Kft.-re vonatkozó eljárástól: 1. a Kft. ellenőrzése során az adott pénzüsszegeknek a vállalkozás pénzkészletéből való kivonása és ebből következően a felperesnél egyéb jövedelemként történő megjelenése, azonosítása megállapítást képezett; 2. ezen egyéb jövedelem alapjául szolgáló összegeknek két jogcíme volt, a felperesi bankszámlára való átutalás címén figyelembevett összeg nem becsléssel került megállapításra; 3. a felperes mint ügyvezető a Kft. ellenőrzése során mind az átutalás jogcímén, mind a becslés eredménye alapján eltitkolt bevételként tekintetbe vett összegekre

vonatkozó megállapításról tudott. Abban az eljárásban ellenbizonyításra egyik jogcím esetében sem került sor, a Kft.-nek (képviselőjében a felperesnek) a becsült bevétel vonatkozásában nemcsak ellenbizonyításra volt lehetősége a becslési eljárás jogalapját és módszerét illető adóhatósági bizonyítással szemben, hanem a becsléssel valószínűsített adóalaptól való eltérést is bizonyíthatta volna. Ennek hiányában a Kft.-nél el nem számolt pénzüsszegekre vonatkozó, revízió által tett megállapítások képezték a Kft. esetében hozott határozat alapját.

[24] A Kúria kiemeli, hogy az elsőfokú bíróság a fenti tényeket helytállóan vette figyelembe a felperes adóellenőrzése során hozott határozat jogszerűségének vizsgálata során; azt a felperes is elismerte a felülvizsgálati kérelmében, hogy a gazdasági társaság adóellenőrzése során megállapított tények és körülmények alapul szolgálhatnak a felperesi ellenőrzésnek. Azt vitatta, hogy azösszgszerű megállapítást nem lehet bizonyított tényként figyelembe venni a felperes adóellenőrzésénél egyrészt a becslési eljárás sajátosságai, másrészt a felperesnél végzett becslés hiánya miatt; a téves jogerős ítélet az Air. 99. § (2) bekezdésére nem volt tekintettel és hibásan alkalmazta az Air. 100. §-át.

[25] A Kúria egyfelől hangsúlyozza, hogy az elsőfokú bíróság érvelése azt tartalmazza {jogerős ítélet [83] bekezdés}, hogy a Kft. adóellenőrzésénél megállapított tények az Air. 100. §-a alapján irányadóak a felperes adókötelezettségei megállapítása során. Az elsőfokú bíróság azonban nem utalt a Kft.összgszerű megállapításának automatikus átvételére. A felperes rámutatott a felülvizsgálati kérelemben arra, hogy a saját adóellenőrzését illetően az elévülés miatt kötelezettségét az alperes csökkentette, tehátösszgszerű egyezés nem is állt fenn. Nem helytálló az a felperesi hivatkozás sem, hogy az elsőfokú bíróság az Air. 99. § (2) bekezdését figyelmen kívül hagyta. Az Air. 99. § (2) bekezdésének előírása, miszerint nem bizonyított tény, körülmény az adózó terhére nem értékelhető, az adóhatóságra irányadó szabály, annak megsértése nem merülhet fel a bíróság részéről.

[26] Az alperes a per során és a felülvizsgálati ellenkérelmében is helytállóan emelte ki, hogy a felperes adófizetési kötelezettsége azon alapult, hogy a két jogcímen azonosított pénzüsszeg a Kft. pénzkészletéből kivonásra került, azokkal a felperes nem számolt el, illetve a bankszámláján a Kft.-től jóváírt pénzüsszegnek - a jogviszonyára tekintettel történt - kifizetése (átutalása) nem volt igazolt. Az alperes és az elsőfokú bíróság is rögzítette azokat a bizonyítékokat, amelyek a felperesi adóellenőrzés során az elsőfokú adóhatóság bizonyítási eljárásából adódtak, és függetlenül attól, hogy e bizonyítékok egy része a Kft. adóellenőrzésének menetében is értékelésre került, azok jogszerűen felhasználhatóak voltak a felperesi adóellenőrzés alapjaként: például banki bizonylatok, a Kft. készpénzkezelési szabályzata, a Kft. alkalmazottainak nyilatkozata (miszerint a felperes volt az egyedüli pénzkezelésre jogosult) stb. Ezek nem becslésre szolgáló bizonyítékok. Ezt a megállapítást egészítette ki az eltitkolt bevétellel kapcsolatos becslés és annakösszgszerű eredménye. A két adóellenőrzés nem választható el teljes egészében egymástól. Ahogy a Kft. adóellenőrzése során a becsléssel valószínűsített adóalaptól való eltérés bizonyítására, úgy a felperest illető eljárásban is lehetőség volt felperesi ellenbizonyításra – az egyéb jövedelemként – már a Kft. eljárásában minősített pénzüsszegek esetében. Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg {jogerős ítélet [90] bekezdés}, hogy az elsőfokú adóhatóság nyilatkozattételre, okiratok becsatolására hívta fel a felperest, és idézte. Lehetőséget biztosított a felperest érintő eljárásban az adóhatóság által már felderített (a felperes, mint ügyvezető részéről egyébként a Kft. ellenőrzése során ismertté vált) bizonyítékok megismerésére, azokhoz képest a felperesi ellenbizonyításra, azonban azzal a felperes nem élt, az iratai töredékének meglétére hivatkozott az autója kiégése miatt, nyilatkozata a bevétellel történő elszámolás, pénzáadás, bizonylatolás körülményeivel kapcsolatban értékelhető körülményt nem tartalmazott. A

felperes bizonyításának elmaradása nem eshet az adóhatóság terhére, nem jelenti a tényállás tisztázási kötelezettség, és – a fenti okok miatt – az Air. 99. § (2) bekezdésének a megsértését.

[27] A jogerős ítélet a kúriai eseti döntések alapján helytállóan mutatott rá arra, hogy a gazdasági társaságtól a magánszemélyhez kerülő pénzeszegek kapcsán a pénz megszerzését az adóhatóságnak kell bizonyítania, míg annak adófizetés alóli bármely okból való mentesülését az adózónak kell igazolnia; a Szja tv. 4. § (1) bekezdése alapján ezek a pénzeszegek mindaddig jövedelemnek (egyéb jövedelemnek) minősülnek a magánszemélynél, amíg nem igazolt, hogy az összegekkel a gazdasági társasággal szemben elszámolt, azokat a társaság érdekében használta fel, vagy más okból nem képeznek jövedelmet. A perbeli esetben az adóhatóság a felsorolt bizonyítékok alapján bizonyította, hogy az eltitkolt bevételt és a bankszámlára átutalt pénzeszeget a felperes megszerezte, igazolásra került, hogy a felperes volt az egyedüli pénzkezelésre jogosult személy és nem számolt el a gazdasági társasággal. Ugyanakkor ezzel szemben a felperes nem bizonyította, csak állította, hogy a hiányzó árbevétellel azonos pénzeszeget nem vette ki a Kft. pénztárából. Nem igazolta, hogy nem történt bevétel eltitkolás a Kft.-nél, vagy amennyiben volt is, nem ő szerezte meg a bevételi pénzeszeget. Az eredményes ellenbizonyítással mentesülhetett volna a felperes a jogkövetkezmények alól, azonban ezzel a lehetőséggel nem élt a saját adóellenőrzése során. Szemben a felülvizsgálati kérelemben írtakkal, a felperes esetében nem került sor azonnal a bizonyítási teher átfordítására, vagy nem bizonyított tény felperes terhére történő figyelembevételére, mert az adóhatóság először az általa feltárt bizonyítékokat ismertette, összegezve az azokból levont következtetéseket az egyéb jövedelemként történő minősítés kapcsán (mely megállapítás a Kft. adóellenőrzése során hozott adóhatósági határozat indokolásában is szerepelt), és ezzel összefüggésben biztosított a felperesnek ellenbizonyítási lehetőséget. Nem adta indokát a felperes annak, hogy milyen alapon kellett volna a becslést megismételni az őt, mint magánszemélyt érintő adóellenőrzés során. Helytállóan emelte ki az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében, hogy a határozat jogszerűségének vitatása során nem elegendő a revíziós módszer (itt: becslési eljárás eredményének figyelembevétele) jogsértő voltát állítani. A felperesnek kellett volna bizonyítania, hogy alappal nem merült fel bevétel eltitkolás, vagy amennyiben igen, a többletbevételt nem ő szerezte meg, azzal a Kft. felé elszámolt vagy az az összeg nála jövedelmet nem, illetve nem a megállapítás szerinti összegben keletkeztetett, avagy a megszerzett összeg bármilyen címen mentes a magánszemélyt terhelő adófizetési kötelezettség alól.

[28] A felperes állította, de a felülvizsgálati kérelmével nem támasztotta alá, hogy a jogerős ítélet a Kp. 78. § (1) bekezdése {a Pp. 279. § (1) bekezdése}, 78. § (2) bekezdése, a Pp. 346. § (4)-(5) bekezdése rendelkezéseibe ütközik.

[29] Mindezek alapján a Kúria a jogerős ítéletet - mivel az nem sérti a felperes által megjelölt jogszabályi rendelkezéseket - a Kp. 121. § (2) bekezdés alkalmazásával hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[30] *A gazdasági társaságban egyedüli pénzkezelésre jogosult felperes magánszemély által megszerzett, a társaság adóellenőrzése során becsléssel megállapított eltitkolt bevétellel azonos pénzeszeggel kapcsolatos megállapítások a felperes magánszemély adóellenőrzése során jogszerűen felhasználhatók, ha a felperes a pénzzel nem számolt el, illetve az nála*

egyéb jövedelmet képezett. A társaságnál alkalmazott becslés (a becslési eljárás sajátosságára figyelemmel) az ilyen megállapítást nem zárja ki, mert az adóhatóság kötelezettsége a felperes adóellenőrzése során a bizonyítékokat ismertetni, az ellenbizonyításra lehetőséget adni. Nincs tehát szó a becsült eltitkolt bevétel összegének „automatikus” átvételéről.

Záró rész

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

[32] A felperes pervesztes lett, a Kúria az alperes felülvizsgálati eljárásban - jogtanácsosi munkadíj címén - felmerült és felszámított költsége alapján a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet (a továbbiakban: IM rendelet) 3. § (2) bekezdése alapján, a 3. § (4) bekezdésére és 3. § (6) bekezdésére is figyelemmel az alperes javára a perköltséget 75.000 forintban állapította meg, a kért 186.753 forinttal szemben, figyelemmel a felülvizsgálati ellenkérelem elkészítésével felmerült munka mennyiségére és arra, hogy az ügyben tárgyalást nem tartott. A Kúria az alperest megillető felülvizsgálati perköltség viselésére a felperest a Kp. 115. § (2) bekezdése és 99. § (3) bekezdése és 35. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdése alapján kötelezte.

[33] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illetéket a felperes köteles megfizetni a polgári és közigazgatási bírósági eljárás során meg nem fizetett illeték és állam által előlegezett költség megfizetéséről szóló 30/2017. (XII. 27.) IM rendelet 3. § (1) bekezdése alapján. Az illetékfizetési kötelezettség összege az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 39. § (1), 50. § (1) bekezdésén alapul, esedékességének napja tekintetében az egyes adótörvények módosításáról szóló 2022. évi XLV. törvénnyel módosított Itv. 78. § (4) bekezdése az irányadó.

[34] A Kúria ítélete ellen a további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja kizárja.

Budapest, 2023. május 18.

dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.
s.k.

előadó bíró

dr. Márton Gizella

bíró

Kúria
V.Kfv.35.439/2022/5-I

10

dr. Demjén Péter s.k.
s.k.

bíró

dr. Stefancsik Márta

bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő