

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.115/2012/9.szám

A Kúria a dr. Molnár Angelika ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Tarcsi Csaba jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 2011. október 26-án kelt 14.K.20.281/2011/16. sorszámu jogerős ítélete ellen a felperes részéről 19. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 14.K.20.281/2011/16. számú ítéletét, és az alperes 4071680310. számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 300.000 (háromszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperesnél az adóhatóság 2004-2007 évekre személyi jövedelemadó vizsgálatot folytatott, fizetendő adóját az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 108. § (1), (2) bekezdés és 109. § -a alapján becsléssel állapította meg, miután rögzítette, hogy éves bevételei és kiadásai nincsenek összhangban, bevételei csak részben nyújtottak fedezetet kiadásaira. A felperes beltágként jelentős összegű tagi kölcsönt nyújtott gazdasági társaságának a vizsgált időszakban és azt megelőzően is. 2003. január 23. és december 28. közötti időszakban 10 alkalommal, összesen 39.500.000 Ft tagi hitelt fizetett be. 2003. év végén jelentős összegű visszafizetésben részesült, december 29-én és 30-án mindösszesen 28.500.000 Ft tagi hitel került visszafizetésre. A revízió elemezte a társaság bankszámlájának forgalmát, feltárta, hogy 2003. évben arról 164.200.000 Ft került felvételre. Ezt összevetette a felperes lakossági bankszámlájának adataival és 5

alkalommal időbeli egyezőséget állapított meg a bankszámláról történő felvétel és a lakossági folyószámlára történő befizetés időpontja között. Ebből arra következtetett, hogy a felperes a vállalkozásából kivont pénzt használta, azt saját bankszámlájára befizette majd felvette, tagi betét címén vállalkozásába ismét betette. A felperes a tagi hiteleket vélhetően a gazdasági társaság bankszámlájáról felvett összegekből finanszírozta. Mindezek alapján a társaság nyilvántartását, számviteli és bizonylati rendjének hitelességét megkérdőjelezte, és a 2003. év végi tagi hitelek visszafizetett összegét 2004. január 1-jei nyitó mérlegbe nem állította be.

A felperes igazolta, hogy 2003. január 1-jén lakossági bankszámláján 36.172.811 Ft volt és állította, hogy a betétek forrását ez képezte.

Az adóhatóság a felperes terhére 2004 és 2006 évekre vonatkozóan mindösszesen 11.857.593 Ft adóhiányt állapított meg, mely adóhiány után 5.928.796 Ft adóbírságot és 5.423.893 Ft késedelmi pótlékot szabott ki.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2010. december 14. napján kelt 4071680310 számú határozatával az első fokú határozatot megváltoztatta, a nyitó tétel összegét 5 millió Ft-ban vélelmezte, melyre tekintettel a felperes terhére 11.367.593 Ft adóhiányt, 5.683.796 Ft adóbírságot és 5.216.902 Ft késedelmi pótlékot számított fel. Osztotta azt az első fokú adóhatósági álláspontot, hogy a felperes tagi betéteit a társaság bankszámlájáról történt pénzfelvétellel annak lakossági bankszámlára történő befizetéssel és ezt követően onnan történő kivétellel finanszírozta. Ezt támasztja alá a ... Bank lakossági bankszámla kivonat adatai is, ebből következően a tagi hitel 2003. decemberi visszafizetése hitelt érdemlő adatnak nem fogadható el és a nyitó összegbe nem állítható be. Miután a felperes bankszámla kivonatai azt mutatják, hogy jelentős pénzforgalmat bonyolított le és 2004. év elején is folyamatosan nagyobb összegeket helyezett el bankszámlájára, emiatt jelentős megtakarítás megléte fennállhatott, így a forrásfelhasználás táblázatában a nyitó tétel összegét 5 millió Ft-ban vélelmezte.

A felperes keresetet terjesztett elő az alperesi határozat megváltoztatása, a terhére megállapított adóhiány, késedelmi pótlék és adóbírság törlése érdekében. Az alperes nem tett eleget az Art. tényállás tisztázására vonatkozó előírásainak, jogellenes módon hozta összefüggésbe a gazdasági társaság banki felvételeit a magánszemély magán bankszámlájára történő befizetésekkel. Kiemelte, hogy a cég számlájáról felvett pénzösszeg a társaság érdekében került felhasználásra a társaság könyveiben rögzített módon. Az, hogy 5 esetben egyezést találtak a magán és céges bankszámla

mozgások időpontjában, az csupán véletlen egybeesés.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Elfogadta az alperesi határozat végkövetkeztetését a tagi hitel visszafizetése körében. Utalt arra, hogy a felperes által bizonylatokkal igazolt a társaság érdekében felmerült kiadások nagysága nem indokoltak olyan mértékű pénzfelvételt, mint ami a valóságban megtörtént. A becsatolt bizonylatok nem igazolták a társaságtól felvett készpénzek társaság érdekében történt felhasználását, így nem nyert bizonyítást az a felperesi állítás, mely szerint magán bankszámlájára nem a társaság bankszámlájáról felvett összeget fizette be. Nem vitatta, hogy a felperes bankszámláján 2003. január 1. napján 36 millió Ft-ot meghaladó összeg volt, azonban szerinte ez nem igazolja - miután 2003. január és október közötti időszakban folyamatosan összesen 27 millió Ft-ot vett fel erről a felperes -, hogy ez az összeg teljes egészében 2004. január 1. napján rendelkezésére állt.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a felperes kereseti kérelmének megfelelő ítélet meghozatalát indítványozta, vagyis az alperesi határozatnak az első fokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezésével az első fokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezze. Másodlagosan a Miskolci Törvényszék új eljárás lefolytatására és új határozat meghozatalára történő utasítását kérvényezte.

Szerinte nem állt fenn a becslési eljárás lefolytatásának jogalapja, mivel olyan igazolt megtakarításokkal rendelkezett, amely alapján forráshiány megállapítására nem kerülhetett volna sor. Hivatkozott e körben a 2003. január 1-jei lakossági bankszámlájának egyenlegére, mely forrást nyújtott a tagi hitelek befizetésére. Vitatta azt az alperesi feltételezést, hogy a cég számlájáról felvett pénzüsszegek kerültek volna a lakossági folyószámlájára befizetésre, majd tagi hitelként bevételezésre. Csupán 5 esetben található egyezés a magán és céges bankszámlamozgások időpontjában, amely véletlen egybeesés. Hangsúlyozta azt is, hogy amennyiben el is fogadná az alperes ezen érvelését, az alperes akkor sem vitathatná el a forrást, hiszen a pénz megléte ténykérdés, a vizsgált időszakot megelőző esetleges jogellenesen megszerzett bevétel pedig nem adóztatható a vizsgált időszakban.

Jogsértő az első fokú bíróság ítélete azért is, mert figyelmen kívül hagyta a könyvelési programot fejlesztő I. Kft. igazolását, mely egyértelműen cáfolta azt az alperesi feltételezést, miszerint a Bt. könyvelése ne lenne zárt rendszerű. Nem indokolta, hogy miért nem vette figyelembe a pénztárbizonylatokat készítő munkavállalójának nyilatkozatát, aki a tagi kölcsön be- és visszafizetéseket igazoló pénztárbizonylatokat is kitöltötte. A tényleges pénzmozgásokat rögzítő bizonylatok mindegyike a

nyilvántartásban szerepel, így a nyilvántartás hitelt érdemlőségéhez kétség nem férhetett.

Ezen túlmenően alperes megsértette az Art. 130. §-ában foglalt rendelkezéseket is, hiszen a Bt-nél az adókötelezettségek teljesítését ellenőrizte, és 2003 évre a személyi jövedelemadó tekintetében a bevallások utólagos vizsgálatát is elkészítette. Intézkedést érintő megállapításokat nem tett, márpedig az Art. 118. § (3) bekezdése értelmében, ha hiányosságot, hibát fedez fel, úgy ezek megszüntetését, a mulasztás pótlását megfelelő határidő tűzésével az ellenőrzés megállapításairól hozott határozatával írja elő az adóhatóság. Ilyenre pedig a Bt. esetében nem került sor.

Az alperesi felülvizsgálati ellenkérelem a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

Két - a per szempontjából is releváns - kérdésre korlátozódott a felek közötti jogvita. Az alperes nem fogadta el a 2003. decemberi tagi betétek visszafizetését forrásként arra hivatkozva, hogy a felperes vélhetően a betéteket a társaság bankszámlájáról felvett összeg befizetésével teljesítette, illetve nem találta bizonyítottnak a felperesi magánszámláról történő befizetések tényét.

A Kúria nem ért egyet az alperes és az első fokú bíróság tagi betétek visszafizetésének figyelmen kívül hagyására vonatkozó jogi indokolással, hiszen annak megléte ténykérdés. Ezen összegek befizetését az alperes nem vitatta, és maga is megállapította, hogy a gazdasági társaság bankszámláján jelentős összegű pénzkészlet halmozódott fel. Jogos az a felperesi felülvizsgálati érvelés, hogy egy esetleges jogellenesen megszerzett bevétel is forrást nyújthat a kiadások fedezetére, így a perbeli jogvita megítélésénél irreleváns, hogy a felperes hogyan jutott a tagi betétként befizetett pénzhez. Kiemeli Kúria azt is, hogy a közigazgatási eljárásban érvényesülő bizonyítási kötelezettségénél fogva (Art. 97. § (4), (6) bekezdés) nem elegendő csupán valószínűsíteni a pénz eredetét „feltehetően, vélhetően” szavak használatával, hanem amennyiben ennek az alperes jelentőséget tulajdonított, azt igazolnia kellett volna. Ennek során a társaság bankszámlájának, pénztárának és könyvelésének összevetésével lehetett volna teljes bizonyosságot szerezni arról, hogy a felperes valóban a tagi betétként befizetett összegekhez a társaság bankszámlájáról felvett pénzt használta fel. Bár - mint ahogyan erre már a Kúria utalt - a perbeli esetben ennek relevanciája nincs, hiszen ténykérdés, hogy a pénz rendelkezésre állt, így valós befizetést eszközölt a felperes. Mindezekből következően a tagi betétek visszafizetését kétségbe vonni csupán azért, mert ez a pénzeszköz esetlegesen a gazdasági

társaságot illette, nem lehet. Vizsgálni kellett volna - amennyiben minden kétséget kizáróan ezt a feltételezést az alperes bizonyítja -, hogy milyen megállapodás útján jutott a felperes ehhez, annak jogellenessége megállapítható-e. De még a jogellenesség esetén sem lehet kétségbe vonni annak forrási mivoltát, hiszen a *Legfelsőbb Bíróság* már több eseti döntésében kimunkálta, hogy a bűncselekmény elkövetése útján megszerzett pénz is forrásként szolgálhat.

A fentiek alapján jogsértően járt az alperes és az első fokú bíróság is, amikor a gazdasági társaság könyvelésében szereplő visszafizetések figyelmen kívül hagyta a 2004. évi nyitótétel kimunkálásakor. Mindebből következően tényként kell megállapítani, hogy a felperes 2004. január 1-jén 28.500.000 Ft tagi kölcsön visszafizetéséből származó forrással rendelkezett.

A Kúria ugyanakkor nem osztja a felperesnek azt az érvelését, hogy a 2003. január 1-jei induló egyenleg alapján kellene elfogadni a befizetések jogszerűségét. A források meglétét nem statikus állapotában, hanem mindig az adott befizetésekhez kötődően kell ellenőrizni, vagyis azt, hogy a magán bankszámláról történő levétellel egyidejűleg vagy ahhoz közeli időpontban történik-e meg a tagi betétek befizetése. Az a körülmény, hogy a felperes 2003. január 1. napján bankszámláján 36.172.811 Ft volt, még nem alapozza meg a 2003 évben befizetett tagi kölcsönök forrását.

Helytálló az a felperesi hivatkozás is, hogy a gazdasági társaságnál személyi jövedelemadó bevallások utólagos vizsgálata és az adókötelezettségek teljesítése ellenőrzésének megállapításait nem lehet figyelmen kívül hagyni, hiszen mindkét ellenőrzés a gazdasági társaság nyilvántartásait vizsgálta, melyre vonatkozóan intézkedést az adóhatóság nem tett. Már ez is alkalmas az alperesi állítások cáfolatára, hiszen a végzett vizsgálatok nem szakíthatók el egymástól és kezelhetők önállóan, mintha nem lennének kihatással a személyi jövedelemadó vizsgálat lefolytatására.

A fentiek alapján a Kúria megítélése szerint az első fokú ítélet és az alperesi határozat jogszabálysértő, jogellenesen hagyták figyelmen kívül a felperes részére 2003. december végén visszafizetett tagi betétek összegét a nyitó tétel megállapításánál. A fentiekre figyelemmel a Kúria a Pp. 275. § (5) bekezdése alapján az első fokú ítéletet az alperesi határozatra és az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az első fokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Az új eljárásban a 2004. január 1-jei nyitó mérleg megállapításánál figyelembe kell venni a Bt. részéről visszafizetett tagi kölcsönök összegét, ugyanakkor vizsgálni kell a visszafizetések felhasználását, vagyis visszafizetésre kerültek-e a gazdasági társaság bankszámlájára vagy a felperes azzal szabadon rendelkezhetett kiadásainak fedezetéül.

Amennyiben a felperes ezzel szabadon rendelkezett, úgy az alperesnek ismételtén meg kell vizsgálnia a bevételek és kiadások egyenlegét, állást kell foglalnia, hogy fennáll-e az Art. 108. § (1), (2) bekezdés, 109. §-ában meghatározott becslési eljárás jogalapja.

A Kúria döntésével az alperes pervesztes lett, ezért a Pp. 270. § (1) bekezdés alapján alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdés szerint kötelezte a felperesnek az első fokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének megtérítésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jogos perben az állam által előlegezett illetéket a bírósági eljárásban alkalmazandó költségmentességi eljárásról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2013. február 14.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Heinemann Csilla sk. előadó
bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**