

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.606/2013/4.szám

A Kúria a Rákosfalvy Zoltán ügyvéd által képviselt felperesnek dr. Ovárdics János jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. május 10. napján kelt 4.K.28.094/2013/4. számú ítélete ellen a felperes által 6. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.28.094/2013/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 300.000 (háromszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

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

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes a H. K. Kft. „f.a.” (a továbbiakban: Kft.) ügyvezetője volt, amelyben 1/3 tulajdoni hányaddal rendelkezett. A Kft.-nél az adóhatóság 2004. évre, majd 2005.-2007. évekre revíziót végzett. Az ennek eredményeként hozott elsőfokú határozatban megállapította, hogy a felperes rendszeresen nyújtott tagi kölcsönt, ezek forgalma a pénztáron keresztül bonyolódott, amely a gyakori és jelentős összegű tagi hitelek ellenére több esetben negatív egyenleget mutatott. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot a Kft. fellebbezése alapján eljárat másodfokú adóhatóság helybenhagyta az eltitkolt árbevételre vonatkozó becslési eljárást megalapozottnak tekintette, rögzítette a tagi kölcsönök bizonylatokkal alátámasztott megvalósulását, a tagi

kölcsönszerződések jogérvényességét, a tagi kölcsönök magánszemélyeknél történő minősítését, a külföldi partnertől történő készpénz visszafizetések címén tagi pénztári befizetések megtörténtét. Az elsőfokú adóhatóságot kizárólag a 2005. évi nyitó pénzkészletre és a pénztáregyenlegek változásának kimutatása céljából utasította új eljárásra. Az új eljárás eredményeként hozott határozatban az adóhatóság a Kft. terhére 2006-2007. évekre 260.085.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, adóbírsággal sújtotta és késedelmi pótlékot számított fel. A Kft. árbevételeit az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 108. § (1)-(5) bekezdései alapján becsléssel állapította meg. Az eltitkolt árbevétel becslésére nem a tagi kölcsön nyújtások valódiságának megállapítása érdekében került sor. Az adóhatóság a társaság ellenőrzésének keretében nem vizsgálta a tagi kölcsönök forrását, hanem az iratanyag, a nyilatkozatok, a főkönyvi könyvelés, a közzétett éves beszámoló adatai alapján a tagi kölcsönök valódiságát állapította meg. A Kft. a vele szemben hozott határozat ellen határidőn túl nyújtott be fellebbezést, amit az alperes felügyeleti intézkedés iránti kérelemként bírált el akként, hogy mellőzte a felügyeleti intézkedés megtételét.

Az adóhatóság a felperesnél 2004-2007. évekre személyi jövedelemadó (a továbbiakban: szja), százalékos egészségügyi hozzájárulás (a továbbiakban: eho) adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot az alperes a 2011. április 18. napján kelt határozatában megváltoztatta akként, hogy a 2004. évre tett megállapításokat, elévülés miatt, törölte. Az alperes a 2011. augusztus 24. napján kelt határozatában saját határozatát hivatalból akként módosította, hogy felperes terhére előírt adóhiányból és jogkövetkezményekből törölte a különadó adónemre vonatkozó előírásokat is. Az alperes mindezek eredményeként kötelezte a felperest 2005-2007. évekre, szja és eho adónemekben mindösszesen 43.119.400 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet megfizetésére, adóbírsággal sújtotta, késedelmi pótlékot számított fel. A felperesnél a becslési eljárás eredményeként a készpénzforgalmi mérlegbe a tagi kölcsön nyújtásokat kiadásként, a tagi kölcsön visszafizetéseket pedig bevételként állította be, kiadásnak tekintette a törzstőke emelés jogcímén befizetett, a külföldi szállítói visszatérítés jogcímén lekönyvelt összegek felperesre eső részét is. Érdemi döntésének megállapítása szerint a rendszeres tagi kölcsön nyújtások és visszafizetések tényét a felperes a Kft. ellen folyó vizsgálat során többször is kifejezetten elismerte, e nyilatkozatai összhangban állnak a társaság iratanyagában fellelt szerződésekkel, pénztárbizonylatokkal, könyvelési bizonylatokkal, éves beszámolóval, az ezekhez kapcsolódó kiegészítő melléklettel, a független könyvvizsgálói jelentéssel és a társaság könyvelőjének nyilatkozatával. A tagi kölcsön nyújtásoknak a valóságban is

ténylegesen meg kellett történnie, mert a Kft.-nél fellelt, feltárt eltitkolt árbevétel önmagában nem volt elegendő a pénztárhiányok fedezetére. A felperes a vele szemben lefolytatott revízió, továbbá hatósági eljárás alatt nem igazolta a Kft.-nél lefolytatott ellenőrzés során tett nyilatkozataival ellentétes előadását, mely szerint nem nyújtott tagi kölcsönt, mivel erre nem volt szüksége a társaságnak. A Kft. által benyújtott önellenőrzés adattartama valótlan, ezért nem került elfogadásra, ennek kizárólagos célja az volt, hogy a felperes megkísérelje annulálni az egyébként bizonyítottan megtörtént tagi kölcsön nyújtásokat, és a visszakapott tagi kölcsönből származó bevételét munkaviszonyból származó juttatásként tüntesse fel. A hitelt érdemlő bizonylatokkal alátámasztott bevételek és kiadások a dokumentumokon feltüntetett összegben és időpontban kerültek beállításra a pénzforgalmi mérlegbe, azokban az esetekben pedig, ahol az összeg ismert volt, de a felmerülés időpontját nem lehetett meghatározni, felperes számára kedvezőbb időpontban vette figyelembe a pénzmozgást. Az életviteli kiadások esetén is a felperes számára kedvezőbb időpontokat vette számba, és elfogadta a Kft. könyveiben 2003. december 31. napjával tagi kölcsön visszafizetés jogcímén könyvelt összeget nyitó tételként, valamint a felperes házastársának forrástöbbletét is. Tekintettel arra, hogy a felperes eltitkolt jövedelme kapcsán nem állapítható meg, hogy milyen jogcímen keletkezett, azt egyéb adatok hiányában a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény 28. §(1) bekezdése alapján egyéb jövedelemként, az összevont adóalap részeként vette figyelembe.

A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának megváltoztatását, a terhére előírt adóhiány és jogkövetkezmények törlését, másodlagosan az alperes határozatának hatályon kívül helyezését és új eljárásra kötelezését kérte. Azzal érvelt, hogy az alperes nem tett eleget a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, vitatta a tagi kölcsön be és kifizetésekre vonatkozó határozatok szerinti megállapításokat, érdemi döntéseket, a becslés jogalapját. Kifejtette, hogy a Kft. mérlege nem valós, mert nem tagi kölcsön befizetésre került sor, hanem árbevétel eltitkolás történt, és ennek fedezetére kerültek kiállításra a tagi kölcsönrel kapcsolatos dokumentumok, amelyek mögött nem volt valós pénzmozgás. A keresetében előadottak alátámasztására tanúbizonyítás foganatosítását kérte és becsatolta a felkérésére készült okleveles igazságügyi szakértő által adott véleményt.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

A tagi kölcsön nyújtása ténykérdés, ezért az ügyben nem volt szükség igazságügyi szakértő kirendelésére. A felperes által becsatolt szakvélemény csak a felperes személyes előadásaként vehető figyelembe és a tagi kölcsönök nyújtását nem cáfolja. A felszámoló biztos tanúkénti meghallgatása is szükségtelen, mivel

ettől nem várható arra vonatkozó hitelt érdemlő adat beszerzése, hogy a felperes nyújtott-e tagi kölcsönt, vagy sem, a felszámoló biztos ugyanis nem volt jelen a kölcsönszerződéseknél, csupán személyes véleményét adta elő a kölcsönszerződések semmisségének megállapítása iránti perben. A felperes a Kft. revíziója során maga is úgy nyilatkozott, hogy a finanszírozási problémák megoldására rendszeresen nyújtott és kapott vissza tagi kölcsönt, ezt a jelen ügyben lefolytatott ellenőrzés, illetve peres eljárás során már tagadta, de a nyilatkozatai közötti eltérésnek nem adta ésszerű indokát. Az alperes teljesítette a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségét. Nem önmagában a tagi kölcsönszerződések ténye miatt tekintette a hitelnyújtást valósnak, hanem amiatt, hogy erről pénztárbizonylat került kiállításra, azt lekönyvelték, ez az éves beszámolóban is feltüntetésre került, kiegészítő mellékletében külön kiemelve, és a hosszú lejáratú kötelezettségek a tulajdonosoktól kapott tagi kölcsönök összegét tartalmazzák. A beszámolót a könyvvizsgáló hitelesítette, ezt a felperes a Kft. többi tagjával elfogadva, mint hiteles dokumentumot nyújtotta be a cégbírósághoz. A hitelesítési záradékot a könyvvizsgáló, az eljárásban felmerült egyéb körülmények (eltitkolt árbevétel fellelése) ellenére, fenntartotta. A felperesnek az az önmagában álló hivatkozása, mely szerint a Kft.-nek eltitkolt árbevétel mellett nem volt szüksége tagi kölcsönre, nem tekinthető hitelt érdemlő adatnak, és éppúgy nem alkalmas a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő igazolására, mint a tanúvallomások, és a becsatolt szakvélemény, ezért az alperes határozata a kereset által vitatott körben nem jogszabálysértő.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát, vagy hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára. Fenntartotta a keresetében is előadottakat és azzal érvelt, hogy a peres eljárás során bizonyította a tagi kölcsönök tekintetében a tényleges pénzátadás és pénzmozgás hiányát. Hivatkozott az okiratok, bizonylatok tartalmi és formai hiányosságaira, a személyes meghallgatása során előadottakra, a perben meghallgatott tanúk vallomására és az általa becsatolt véleményre valamint a felszámoló biztos nyilatkozatára. Sérelmezte a szakértő kirendelésére, a felszámoló biztos tanúkénti meghallgatására vonatkozó bizonyítási indítványai mellőzését, és hangsúlyozta, hogy a Kft. működése nem a tagi kölcsönökből, hanem az eltitkolt árbevételből került finanszírozásra.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felülvizsgálati eljárás során - rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nem kerülhet sor bizonyítás feltételére, a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésre, a Kúria a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275. §- értelmében a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (BH2002.29., BH2012.179.).

Ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés csak akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, avagy téves, okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó tényeket, ténybeli következtetéseket rögzít. Nem állapítható meg iratellenesség azon a címen, hogy a fél álláspontja valamely bizonyíték bizonyító ereje tekintetében nem azonos a bíróságéval, mivel ez nem iratellenességre utal, hanem a bizonyítékok felülmérlegelésére irányul, amire a rendkívüli jogorvoslati eljárásban nem kerülhet sor.

A jogerős ítélet a felperesi előadással ellentétben megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. Az elsőfokú bíróság a rendelkezésére álló adatok, tények, bizonyítékok értékelését egyenként és egymással egybevetve is okszerűen, a logika szabályainak is megfelelően végezte el, indokolási kötelezettségét is teljesítette.

Rámutat a Kúria is arra, hogy az Art. becslési eljárásra vonatkozó speciális szabálya értelmében a felperes kizárólag hitelt érdemlő adatokkal igazolhatta volna a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést. A becslési eljárásra továbbá nem az Art. 97. §-ában, hanem 108-109. §-aiban rögzített eljárási rendelkezések az irányadók. Az alperes bizonyította, hogy fennállt a becslés jogalapja és a módszere is jogszerű volt, és a becslési eljárás során a kétséget kizáróan nem bizonyított tény nem az adózó javára, hanem terhére kell értékelni. (Art. 97. §(6) bekezdése).

A jogerős ítélet rámutat minden olyan bizonyítékra, amelyből jogszerűen lehet következtetni a tagi kölcsön befizetések megtörténtére. Részletes és helytálló indokolást tartalmaz arra nézve, hogy a könyvelő, a könyvvizsgáló és a pénztáros vallomása, illetve az egyéb dokumentumok (pl. a Kft. könyvelése, főkönyvi számlája, a kölcsönszerződések, a pénztárbizonylatok, a hitelesített éves beszámoló, szállítói nyilatkozatok...stb.), miért és mennyiben igazolják a tagi kölcsön befizetések tényleges megtörténtét. Okszerűen értékelte az elsőfokú bíróság azt is, hogy a felperes tagi kölcsönökre vonatkozó nyilatkozatát az őt érintő szja bevallások utólagos ellenőrzésére irányuló revízió során változtatta meg. Korábban a felperes, de a Kft. többi tulajdonosa is, és a könyvvizsgálói jelentés is elismerte a Kft. ellenőrzése során a tagi kölcsönök tényét, amelyek összhangban álltak a pénztárbizonylatokkal, könyvelési bizonylatokkal és éves

beszámolókkal. Tagi kölcsönt továbbá bármikor, bármely okból nyújthat egy tulajdonos a cégnek, így egy esetleg pozitív pénztáregyenleg sem zárja ki a tagi kölcsön nyújtásának megtörténtét. A kiadásként könyvelt pénztári tételeket ezek felmerülésekor a társaságnak valamiből ki kellett egyenlítenie, a szükséges pénzösszegnek a kifizetés időpontjában nyilvánvalóan rendelkezésre kellett állnia, a kiadások fedezetéül tehát magán pénzeszközök szolgáltak, amely tényt egyebek mellett - a felperes állításával ellentétben - a tanúk nyilatkozatai is alátámasztották, mivel ezek szerint is fennállt a pénztárhiány ténye, következésképpen a tagi kölcsönnyújtás szükségessége, illetve megvalósulása. Utal a Kúria az elsőfokú bírósággal egyezően arra is, hogy alaptalan az a felperesi érvelés, mely szerint nem a tagi kölcsön, hanem az eltitkolt árbevétel fedezte volna a társaság kiadásait, mivel az árbevétel pontos összegét, felmerülési idejét pontosan nem lehetett meghatározni, arra becsléssel került sor. A felperes azt sem tudta hitelt érdemlően igazolni, hogy az eltitkolt árbevételt a társaság ténylegesen mire használta fel. A tagi kölcsön nyújtása nem szakkérdés, hanem ténykérdés, ezért megtörténtének vitatására nem alkalmas a felperes által becsatolt magánszakértői vélemény, amely egyébként is, csak, mint a fél álláspontja vehető figyelembe. Közigazgatási perekben a bíróságnak bizonyítást csak az ügy eldöntése szempontjából releváns tények megállapítás érdekében kell felvennie, ezért az ügyben az első fokú bíróság jogszerűen mellőzte -indokolási kötelezettségét teljesítve - a további bizonyítást.

A Kúria azt állapította meg, hogy a felperes felülvizsgálati kérelme, amely a bizonyítékok értékelését vitatja, nem jelöl meg olyan jogszabályhelyet, amely alapot adhatna az eljárási és anyagi jogi jogszabályi rendelkezéseknek teljes körűen megfelelő jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére. Utal a Kúria arra is, hogy a Kfv.I.35.447/2012/8. számú ítéletben, amely jelen üggyel azonos ténybeli és jogi megítélésű, azonos tartalmú döntést hozott.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 270. § folytán alkalmazandó 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) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2014. április 30.

*Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó
bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró*