

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.696/2016/5. szám

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Szegedi Ügyvédi Iroda (dr. D.Szegedi László ügyvéd, fél címe)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: Dr. Sík Magdolna jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 15. szám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 21.K.34.561/2015/14.

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 21.K.34.561/2015/14. számú ítéletét, valamint az alperes 2928636981 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 150.000 (százötvenezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes a vizsgált időszakban heti 36 órát elérő munkaviszony mellett egyéni vállalkozói tevékenységet folytatott, továbbá két

gazdasági társaságnak volt tagja, egynek az ügyvezetője is.

- [2] A gazdasági társaságoknál lefolytatott vizsgálat szerint a felperes volt feljogosítva a gazdasági társaságok bankszámlái feletti rendelkezésre, a felperes nevére szóló bankkártyák kerültek kiállításra, mellyel pénzfelvételt, bankkártyás vásárlásokat eszközölt. Az ügyleteket vizsgálva az adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy a felperesnél ezeket jövedelemként kell figyelembe venni, ezért terhére 2009-2011 évekre vonatkozóan összesen 9.911.237 Ft adókülönbözetet állapított meg, az adókülönbözet után adóbírságot és késedelmi pótlékot szabott ki.
- [3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2015. június 29. napján kelt 2928636981 számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta és a személyi jövedelemadó adónemben megállapított adókülönbözet összegét 9.843.737 Ft-ra csökkentette, mely után felszámított adóbírság és késedelmi pótlék összegét is módosította. Határozatában kifejtette, hogy a felperesnél mutatkozó jövedelmek alperesi kimutatását követően a felperest terhelte annak bizonyítása, hogy az összegek nem képeznek személyi jövedelemadó alapot, mert az érdekeltségi körébe tartozó gazdasági társaságoknál azokat elszámolta. A felperes által csatolt 98 db pénztárbizonylatot a bizonyíték előterjesztésének időpontja és a felperesnek a gazdasági társaságok iratanyagának hollétére vonatkozó nyilatkozatai miatt nem fogadta el. A bankkártyás vásárlások tekintetében pedig arra hivatkozott, hogy a társaság 2011. évi könyvelésében a 381 pénztár főkönyvi kartonon ugyan részben szerepeltek, azonban azok jogcímeiként készpénzfelvétel került feltüntetésre.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [4] A felperes keresetében az alperesi határozat felülvizsgálatát kérte arra hivatkozva, hogy a társaság bankkártyája feletti rendelkezési jog nem alapoz meg a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvényt (továbbiakban Szja tv.) szerint jogalapot egyéb jövedelem megállapítása vonatkozásában. A hivatkozott bankkártyák kezelése nem volt kizárólagos, a felvett összegeket pedig befizették a társaság házi pénztárába. Kifogásolta, hogy az alperes nem állapította meg, hogy milyen típusú bankkártyákról van szó, ugyanis amennyiben business vagy corporate kártya kerül kiállításra, úgy azok üzleti kártyának számítanak, melyek a hivatalos költségek fedezésére szolgálnak. Ezen túlmenően arra is utalt, hogy nem minden egyes alkalommal csak a felperes használta ezen kártyákat, mégis az összes felhasználást az adóhatóság neki rója fel minden bizonyíték nélkül. Ezzel összefüggésben sérelmezte, hogy a pénzügyi szabályzatok beszerzésére nem került sor. A könyvelési anyagok beszerzése vonatkozásában arra utalt, hogy az adóhatóságnak lehetősége lett volna az új ügyvezető magyarországi

tartózkodási helyének kiderítésére, illetve jogsegély kérésére, melynek nem tett eleget. Hangsúlyozta, hogy a nem bizonyított tény az adózó terhére figyelembe nem vehető.

- [5] Az alperes érdemi védekezésében a kereset elutasítását indítványozta.

Az elsőfokú ítélet

- [6] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Az Szja tv. 1. § (3), (4) bekezdéseire, továbbá az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 99. § (2) bekezdésére történő utalással, valamint a perbeli bizonyítás Pp. 164. § (1) bekezdésében foglalt szabályára hivatkozva kifejtette, hogy a felperest terhelte annak bizonyítása, hogy a felvett összegeket a gazdasági társaságokban elszámolta. Hangsúlyozta, hogy a bizonyítási kötelezettségről a felperest kioktatta, ennek ellenére a felperes részletes bizonyítási indítványait határidőn túl terjesztette elő, melynek kimentésére a felperesi hivatkozást a bíróság nem tartotta alaposnak. Kizárólag a P. Kft.-vel kapcsolatos iratok csatolására vonatkozó indítványt tekintette határidőben előterjesztettnek, ezzel kapcsolatban azonban az volt az álláspontja, hogy a pénztárbizonylatok már csatolásra kerültek a közigazgatási eljárásban, az azzal kapcsolatos értékelést az alperes határozatában kifejtette. Ezzel az érveléssel egyetértett és a bíróság is elvetette a csatolt pénztárbizonylatok, mint bizonyítékok figyelembe vételét.

- [7] Az ügy megítélése szempontjából irreleváns a bankkártya kezelés, pénzkezelési szabályzat beszerzése, illetve hogy milyen típusú bankkártyát használtak, az alperesi határozat ezek figyelembe vétele nélkül is jogszerű. Hangsúlyozta, hogy a bíróságnak adójogviszony tárgyában kellett döntenie, így irreleváns a Gt.-nek a gazdasági társaságok magánjogi jellegű jogviszonyait szabályozó rendelkezése. Nem tévedett az alperes akkor sem, amikor Sáfrán Dávid magyarországi tartózkodási helyére vonatkozóan kutatást nem végzett. Az alperes okszerűen értékelte a 98 db pénztárbizonylat becsatolásával kapcsolatos késedelmet, míg az elévülésre vonatkozó kifogását a Pp. 335/A. § (1) bekezdésére történő hivatkozással nem vizsgálta.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [8] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az eljárt bíróság új eljárásra és új határozat meghozatalára történő utasítása érdekében.

- [9] Kifogásolta a pénztárbizonylatok és a főkönyvi katon rendelkezésre állása ellenére a bankkártyás fizetések elszámolásának elvetését, és hivatkozott arra, hogy 2010 év kapcsán az akkori ellenőrzés a bankkártyás műveleteket elfogadta a társaság érdekében felmerült kiadásnak, míg a perbeli esetben - mikor nem talált bizonyítékot - feltételezi, hogy az a felperes bevétele. Hangsúlyozta, hogy az alperes kötelezettsége lett volna az új ügyvezető cégnyilvántartás szerinti lakcíme alapján a cégvezető megkeresése és az iratok beszerzése. Ellentmondásosnak vélte, hogy az adóhatóság a könyvelő nyilatkozatára is hivatkozik, mint bizonyítékra, mely éppen azt támasztja alá, hogy ezen összegek nem készpénzben jelentkeztek sem a vállalkozásnál, sem a felperesnél. Arra is utalt, hogy a bankkártya kezelés nem volt kizárólagos a társaságoknál, mégis valamennyi bankkártyán felmerülő felvételt a felperes terhére róttak. Ezzel kapcsolatban utalt arra is, hogy valamennyi ügyben nyilatkozó személy kifejezetten megerősítette, hogy a bankkártyák kezelése nem volt kizárólagos, valamint azt is, hogy minden esetben a felvett összegeket befizették a kérdéses társaságok házi pénztárába, illetve a könyvelés felé is intézkedtek a tételek bevételezése iránt. Az alperesi határozat nem állapított meg a gazdasági társaságok árbevétele egy részének eltitkolását, nem tettek olyan megállapítást, hogy bármilyen összeg a társaságok pénztárából hiányzott volna. Így érthetetlen, hogy csak a felperessel szemben kerül adóhiány feltárára és nem veszi figyelembe az alperes, hogy egy társaság működése milyen kiadásokkal jár.
- [10] Miután nem becslési eljárásról volt szó, így a nem bizonyított tény a felperes terhére az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 97. § (6) bekezdése alapján nem értékelhető.
- [11] Érthetetlen az az ítéleti hivatkozás is, hogy a Gt. szabályai irrelevánsak az ügy megítélése szempontjából, amikor az alperes hivatkozik határozatában arra, hogy a felperes gazdasági társaságok közvetlen irányítását biztosító befolyással rendelkező tagja. A felperes éppen azért hivatkozott a Gt. szabályaira, mert ezen szabályok nem tartalmaztak ilyen hivatkozási alapot, amelyet feltételezett az alperes. Arra sincs ésszerű magyarázat, mikor a felperes beszerez olyan iratokat, amelyek hiteles kiadási és bevételi bizonylatok, akkor azokat miért nem fogadják el, miért probléma, hogy csak a jegyzőkönyv elkészülte után 2 hónappal csatolja be az adózó. Sem az Art-ban, sem más hatósági eljárásra vonatkozó egyéb jogszabályban nincs a bizonyítékok csatolására vonatkozó jogvesztő határidő feltüntetve. Ebből következően nem érthető, hogy miért alkalmatlanok a cég érdekében történő felhasználás bizonyítására. Ennek magyarázatával az alperes és a bíróság is adós maradt. A felperes hivatkozott a társaságoknál lefolytatott kapcsolódó vizsgálatokra, melyet az adóhatósági

képviselő adótitokra való hivatkozással hárított el. Az ezzel kapcsolatos bizonyítás elutasítása téves.

- [12] Nem vitatta, hogy az Szja tv. 1. § (3) bekezdése szerint a magánszemély minden jövedelme adóköteles, azonban nincs bizonyítva, hogy a felperes a pénzfelvételekkel bevételhez jutott, mivel az alperes rendelkezésére se áll olyan bizonyíték, amely alapján kimondható lenne, hogy a megszerzett jövedelmének feltárása, annak jövedelemkénti igazolása megtörtént.
- [13] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelme a jogerős ítélet hatályában való fenntartására irányult.
- [14] Az alperesi ellenkérelemre a felperes észrevételeket terjesztett elő, melyben kifogásolta, hogy az alperesi eljárás során nem szerezték be a társaságok pénzkézelési szabályzatát, illetve azt sem tisztázták, hogy a kártyák milyen típusúak voltak, illetve azok kizárólag csak a felperes nevére szóltak-e. E körben utalt az ügyvezetők meghallgatására, akik megerősítették, a bankkártyák általuk történő használatát. Nem vitatta, hogy lehetett egy-két esetben szabálytalan pénzkézelés, de ezen esetek megtorlása nem jelentheti azt, hogy minden egyes pénzfelvétel, illetőleg költség a felperes jövedelmét képezné.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [15] A felülvizsgálati kérelem alapos.
- [16] A perbeli ügy megítélésekor értékelési szempont volt az, hogy az alperes, mint másodfokú adóhatóság az Art. 138. § (1) bekezdésének megfelelően, a fellebbezés tartalmától függetlenül, a megelőző eljárás egészét vizsgálja meg, és ehhez képest dönt az elsőfokú határozat jogszerűségéről. Az eljárás során az alperest terheli a Ket. 72. §-a szerinti indokolási kötelezettség, meg kell teremtenie határozata rendelkező része és indokolása közötti összhangot.
- [17] A következetes bírói gyakorlat szerint a közigazgatási perben a felperes hivatkozhat új tényekre, körülményekre is, és tehet olyan bizonyítási indítványt, amit a hatósági eljárásban nem tett meg. Ettől jogszabály nem zárja el, annál is inkább, mert úgy a közigazgatási határozat, mint a közigazgatási perben meghozott ítélet csak valósághű tényálláson alapulhat. Számos döntésében kifejtette a Kúria/Legfelsőbb Bíróság, hogy a közigazgatási határozat törvényessége csak a meghozatal időpontjában fennálló tényálláshoz viszonyítva ítéltető meg. Ezen tényállás körébe tartozik azonban az is, amiről a hatóság korábban nem szerzett tudomást. (Kfv.I.35.697/2011/3.) A szakszerű és valósághű tényállás megállapítást nem befolyásolhatja az a körülmény, hogy bizonyos dokumentumokat a fél később csatol be, ennek adott esetben egyéb

perjogi következményei lehetnek, de nem a mellőzés (Kfv.IV.37.299/2007/4.Kfv.II.37490/09/5.Kfv.I.35.729/12/5)

- [18] A fenti két elvi jellegű megállapításból az következik, hogy az alperes nem mellőzheti a jegyzőkönyv elkészültét követően csatolt pénztárbizonylatok érdemi vizsgálatát csak azért mert a felperes azt késlekedett előterjeszteni, illetve korábbi nyilatkozatai értelmében a társaságok iratanyagával nem rendelkezett. Tévedett ezért az elsőfokú bíróság amikor elfogadta az alperes ilyen irányú magyarázatát a pénztárbizonylatok érdemi vizsgálatának elmulasztására. Helytelen tehát az az elsőfokú bírósági következtetés, hogy a 98 db. pénztárbizonylat érdemi vizsgálata megtörtént az alperes részéről.
- [19] A Kúria már több ítéletében foglalkozott a társaságok számlájáról felvett, de el nem számolt pénzösszeg kérdésével (pl. Kfv.I.35.010/2009/4.sz., Kfv.VI.35.585/2012/10.sz., Kfv.I.35.592/2015/6.sz. ítéletek). A gazdasági társaságok számláiról az ügyvezető vagy megbízottja által felvett pénzösszegek sorsát szigorú számadású nyomtatványokkal, dokumentálhatóan és beazonosíthatóan kell ki- és bevételezni és könyvelni.
- [20] A felperes éppen ennek a bizonyítási kötelezettségének kívánt eleget tenni a pénztárbizonylatok csatolásával, melynek érdemi vizsgálatát nem lehet negligálni azzal, hogy annak előterjesztését megelőzően a felperes milyen kijelentést tett. Abban is egyetért a Kúria a felperessel, hogy az adóhatósági eljárást az Art. 97. §. (4)-(6) bekezdésében előírtak alapján kellett lefolytatni, a felperesnél nem vagyonbecslési eljárást folytattak, ekként a nem bizonyított tény a felperes terhére nem értékelhető. Mindezek miatt nem lehet a felperes terhére értékelni azt a körülményt, hogy a gazdasági társaság új ügyvezetője az adóhatóság részéről nem elérhető. Azt is hangsúlyozza a Kúria, hogy nem elégséges ha az adóhatóság a Bevándorlási és Állampolgársági Hivatal megkeresésével próbálja tisztázni az új ügyvezető tartózkodási helyét, ha a hiteles cégnyilvántartásban szereplő címéről nem kísérel meg idézni, vagy nyilatkozattételére felszólítani.
- [21] Kiemeli a Kúria, hogy a társaság iratainak hiánya, annak beszerzésének elmaradása semmiképpen sem értékelhető a felperes terhére miután nem becslési eljárás lefolytatásáról van szó. Megjegyzi a Kúria, hogy nem igazán értelmezhető a jogerős ítélet azon megállapítása, miszerint „a könyvelésben szereplő bizonylatszámok nem egyeznek meg a felperes által csatolt pénztárbizonylatok számával” mikor az alperesi határozat egyik lényegi megállapítása az volt, hogy a könyvelési iratanyag hiányában a pénzösszegek bevételezése nem követhető.
- [22] A közigazgatási eljárás során rendelkezésre állt a társaság

tagjainak nyilatkozata, a könyvelést végző személy vallomása, a felperes által csatolt pénztárbizonylatok. Az adóhatóságnak a rendelkezésre álló bizonyítékok értékelése alapján kell döntenie arról, hogy ezek elegendőek-e annak megállapítására, hogy a felperes a társaság bankszámlájáról felvett pénzeszközöket befizette-e a házipénztárba. Az azonban nem vitatható, hogy a bankkártyás vásárlások jogszerűségének tisztázására nem megfelelő az olyan pénztárbizonylat mely készpénzfelvétel megtörténtét tanúsítja. A Kúria azonban e körben is hiányosnak találta tényállást, mert nem tisztázott, hogy az alperes csak a felperes nevére kiállított bankkártyák vásárlásait vette csak figyelembe, vagy valamennyi a társaság részére kiállított bankkártyával történő vásárlást. Ebben az esetben az adóhatóságnak kell bizonyítania azt, hogy a felperesen kívül más a bankkártyákkal vásárlásokat nem eszközölhetett, így valamennyi ezekkel végzett pénzügyi műveletet a felperes hajtott végre.

- [23] A fentiek alapján a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdésére tekintettel az első fokú jogerős ítéletet, valamint az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Az új eljárás keretében az adóhatóságnak meg kell vizsgálnia a felperes által csatolt pénztárbizonylatokat, meg kell kísérelnie az új ügyvezető meghallgatását, nyilatkozatának beszerzését a cégnyilvántartási címéről, a bankkártyás vásárlásokat a fentiek szerint kell vizsgálni és elbírálni, és minden egyéb rendelkezésére álló adattal (mérlegadatokat, kapcsolódó vizsgálatok anyaga, tagok, könyvelő nyilatkozatai) összevetve kell döntenie arról, hogy igazolt-e a társaság javára történő befizetés.

A döntés elvi tartalma

- [24] *A társaság bankszámlájáról felvett pénzösszeg társaság javára történő felhasználásának ellenőrzésekor az adóhatóság nem becslési eljárást folytat, ekként az Art. 97. § (6) bekezdése szerinti előírást- a nem bizonyított tény, körülmény adózó terhére nem értékelhető- figyelembe kell venni.*

Záró rész

- [25] A kereseti és felülvizsgálati illetéket a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli, perköltség viselésére vonatkozó rendelkezés a Pp. 78. § (1) bekezdésén alapul és a pervesztes alperes köteles azt a felperes részére megfizetni.
- [26] A Pp. 274. § (1) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálja el, kivéve ha a felek bármelyike

tárgyalás tartását kéri, vagy a Kúria a tárgyaláson való elbírálást szükségesnek tartja. A tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, a Pp. 272.§ (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275.§ (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, továbbá nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége, ezért a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2017. április 13.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, dr. Heinemann Csilla sk.
előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**