

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.098/2018/7.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Dr. Szalai Krisztina Ügyvédi Iroda (eljáró ügyvéd: dr. Szalai Krisztina)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (alperes címe)

Az alperes képviselője: Dr. Juhász Marianna kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 12. szám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.30.576/2017/9.

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.30.576/2017/9. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.538.500 (egymillió-ötszázharmincnyolcezer-öttszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperesnél az adóhatóság 2010. január 1. és 2012. december 31. közötti időszakra személyi jövedelemadó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, melynek során a

felperes terhére két gazdasági társaság bankszámlájáról felvett pénzüsszegek elszámolásának hiányában 15.385.444 Ft személyi jövedelemadó hiányt állapított meg, mely után 11.715.348 Ft adóbírságot, 4.787.697 Ft késedelmi pótlékot számított fel. A határozatában hangsúlyozta, hogy a felperes a pénzüsszegeknek a cégek működése, tevékenysége érdekében, a cégeket terhelő kötelezettségek teljesítése céljából való felhasználását vagy a társaságok házi pénztárába való befizetését nem bizonyította. Az egyik gazdasági társaság esetében utalt arra, hogy annak felszámolási eljárása során a felszámoló a társaság iratanyagát annak átadása hiányában nem tudta bemutatni.

- [2] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2016. november 14-ei 2154026324 számú határozatával az elsőfokú hatóság határozatát megváltoztatta és a felperes terhére 2012. évre megállapított adókülönbözetet törölte, csupán a 2010. évre megállapított 15.244.432 Ft adókülönbözetet tartotta fenn. A felszámolás alá került cég bankszámláiról felvett pénzüsszegek elszámolásával kapcsolatos hiányokat róta a felperes terhére.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [3] A felperes keresetében arra hivatkozott, hogy az alperes nem tett eleget az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 97. § (4) bekezdésében foglalt tényállás tisztázási kötelezettségének, hiszen az adóhatóság rendelkezésére állnak a társaság éves beszámolói, melyből a felvett pénzüsszegek visszaforgatása, illetőleg befizetése követhető. Hangsúlyozta, hogy a társaság iratanyagának eltűnése kívül esik felelősségi körén, a társaság könyvelése ügyvezetősége alatt szabályosan történt. A társaság bankszámlájáról felvett összegek a társaság házi pénztárába kerültek, melyet alátámasztanak a társaság éves beszámolói is. A céginformációk alapján megállapítható, hogy az ügyvezetést 2010. december 15-én E. G. vette át, míg őt 2011. március 3-án B. E. követte, majd 2011. július 8-án a L. Kft.-hez, mint végelszámolóhoz került. Az adóhatóság nem nyilatkoztatta a megjelölt képviselőket arra, hogy rendelkeznek-e a tárgybeli időszakokra vonatkozóan iratanyaggal és a felperesi ügyvezetés ideje alatti társasági tulajdonosok nyilatkoztatása sem történt meg. A számviteli törvényre történő hivatkozás jogszabálysértő, hiszen a felperes magánszemély adózó, akire a számviteli törvény rendelkezései nem alkalmazhatók.
- [4] Az alperes érdemi védekezésében a kereset elutasítását indítványozta.

Az elsőfokú ítélet

- [5] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét nem találta megalapozottnak.
- [6] Nem volt vitatott, hogy a felperes 2010. évben a gazdasági társaság bankszámlájáról 49.624.000 Ft készpénzt vett fel és sem a hatósági eljárásban, sem a peres eljárásban nem bizonyította, hogy ezt az összeget a cég részére visszafizette vagy a cég tevékenysége körében annak érdekében használta fel. Nem találta megalapozottnak azt a felperesi érvelést sem, hogy a felperes 2010. december 15-ei ügyvezetői tisztségének megszűnését követően a cégnél képviselőként eljáró személyeket, tulajdonosokat is meg kellett volna arról nyilatkoztatni, hogy rendelkeznek-e iratanyaggal a tárgybeli időszakra vonatkozóan. A felperesnek a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban: Szja tv.) 1. § (3), 28. § (1) bekezdése alapján egyéb adóköteles jövedelme keletkezett, mely összeg adómentes jogcímét semmilyen irattal nem igazolta. Arra is utalt, ha a felperes visszafizette a felvett összeget a cégnek vagy azt gazdasági tevékenysége körében használta fel, úgy a számviteli törvény szerinti bizonylatot a társaságnak ki kellett állítani, amelyből az Art. 14. § (1) bekezdés e) pontja alapján egy példányt a felperesnek meg kellett volna őriznie.
- [7] A felperes által állított kölcsönadást sem fogadta el, mivel ezt alátámasztó okiratot nem csatolt és a kölcsön átadását sem igazolta. Összegző értékelése szerint az alperes eleget tett tényállás tisztázási kötelezettségének, a rendelkezésre álló iratanyag alapján terjedelmes, részletes bizonyítást folytatott le, kapcsolódó vizsgálatokat végzett és a rendelkezésre álló bizonyítékokból levont következtetése helyes és okszerű.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [8] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben elsődlegesen az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését és a keresetében foglaltak szerint új határozat hozatalát kérte, másodlagosan az ügyben eljáró elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára történő utasítását indítványozta.
- [9] Nézete szerint a jogerős ítélet sérti a Pp. 339/A. és 339/B. §-ában foglalt rendelkezéseket, miután a tényállás nem került kellő mértékben feltárára és az elsőfokú bíróság az irányadó eljárási szabályokat sem tartotta be. Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú adóhatóság által kiadmányozott határozat is kifejezetten azt tartalmazta, hogyha a vállalkozásnál munkakörileg nincs önálló pénztáros, akkor a készpénzmozgás rögzítésére elegendő lehet (a bevételi és kiadási jogcímekhez hozzácsatolt alapbizonylattal) egy bevétel-kiadás szintű analitika (ún. pénztárjelentés) vezetése is.

Miután a társaságnál külön pénztáros munkakör nem volt, a bankból történő készpénzfelvételek alapbizonylata pedig a bankszámlán kívül a készpénzfelvételtől a bank által kiadott bizonylat volt, így számviteli bizonylat, bevételi pénztárbizonylat kiállítására nem volt szükség. Az alperes által hivatkozott pénztárjelentésből viszont a társaságnak nem kellett átadnia egy példányt a felperes részére, mert ebben a körben a felperest iratmegőrzési kötelezettség nem terhelte. A bizonyítás magánszemély esetében nem kizárólag számlával vagy a számviteli törvény alapján kiállított szigorú számadású nyomtatvánnyal lehetséges, így a felperes által hivatkozott minden bizonyítékot meg kellett volna a bíróságnak vizsgálni. Ezért az alpereshez hasonlóan a bíróság is jogszerűtlenül mellőzte a felperes által kért tanúk meghallgatását. Arra is hivatkozott, hogy 2012 évre vonatkozóan az alperes nem vette figyelembe, hogy az elsőfokú határozat nemcsak a felperes terhére, hanem a felperes javára is tett megállapítást, így a családi adóalap kedvezmény érvényesítését az adóhatóság elmulasztotta.

- [10] A felülvizsgálati kérelmében arra is hivatkozott, hogy az elsőfokú adóhatóság a határozat kiadmányozására előírt határidőn túl adta ki elsőfokú határozatát, 2016. május 5. helyett 2016. június 3-án, így a Kúria eseti döntése és az Alkotmánybíróság 5/2017. (III.10.) határozata alapján az adóbírság eltörlését kérte.
- [11] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [12] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.
- [13] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem és csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül. A Kúria rögzíti azt is, hogy a felülvizsgálati kérelemben az elsőfokú jogerős ítélet tartalma, az elsőfokú bíróság eljárásának mozzanatai vitathatók. Nem helyezhető a felülvizsgálati kérelem olyan új jogalapra, azaz nem hozhatók fel abban már olyan új érvek, kifogások, melyekre a felperes a keresetleivelében, illetve a peres eljárás során nem hivatkozott. Nincs lehetőség tehát a felülvizsgálati kérelemben új jogszabálysértéseket állítani. Ehhez képest a felperesnek az adóbírság törlésére és a családi adókedvezmény elszámolására vonatkozó kérelmei olyan új hivatkozások, melyek az elsőfokú eljárásban nem kerültek felvetésre, ezért a Kúria érdemben ezekkel a felvetésekkel a

jogszabályi korlátok miatt nem foglalkozott.

- [14] 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.
- [15] A gazdasági társaságok számláiról felvett készpénz elszámolásának kérdésében a Kúria már több ítéletében is állást foglalt. A Kfv.I.35.188/2013/7. számú ítélet kimondta, hogy a felperesnek kell hitelt érdemlő módon bizonyítania a gazdasági társaságok bankszámlájáról felvett pénzeszközök felhasználásának célját és azt a körülményt, hogy azokkal a felperes nem sajátjaként rendelkezett. A Kfv.I.35.492/2016/5. számú ítélet, hivatkozva a Kúria több korábbi hasonló tárgyú ítéletére, rögzítette, hogy a gazdasági társaságok bankszámlájáról felvett pénzüsszeget szigorú számadású nyomtatványokkal, dokumentálhatóan kell ki- és bevételezni és könyvelni. A bevételi pénztárbizonylatok szükségesek ahhoz, hogy igazolni lehessen a pénzüsszegek az érintett gazdasági társaságoknak való megfizetését. A korábbi ítélezési gyakorlatra ugyancsak hivatkozó Kfv.I.35.212/2015/9., Kfv.I.35.592/2015/6. és Kfv.I.35.414/2016/5. számú ítéletek megállapították, hogy az Szja. tv. 4. § (1) bekezdése értelmében az egyes magánszemélyekhez kerülő pénzüsszegek mindaddig jövedelemnek minősülnek, amíg az adózók azzal el nem számolnak és nem igazolják, hogy az náluk nem képez jövedelmet, valamint rögzítették, hogy amíg nem igazolt a gazdasági társaság bankszámlájáról felvett készpénznek a társaság javára történt felhasználása, addig az a készpénzzel rendelkező személynél nála megszerzettnek tekintendő, jövedelemként pedig szja köteles lesz. A Kfv.I.35.592/2015/6. számú ítéletben a Kúria arra is rámutatott, hogy a gazdasági társaságok bankszámláiról felvett pénzt az ügyvezetőnek dokumentálnia kell, arról könyvelési bizonylatot kell kiállítani, a házipénztárba bevételezni kell, meg kell jelennie a társaság könyvelésében.
- [16] A felvett pénzüsszeggel való elszámolás elmulasztásának körében az elsőfokú bíróság helytállóan járt el akkor, amikor a bizonyítékok értékelése során azt vette figyelembe, hogy sor került-e Sztv. szerinti bizonylat szabályos kiállítására, lekönyvelték-e azt. A Kúria a Kfv.I.35.414/2016/5. számú ítéletben rögzítette, hogy a

bizonyítási teher úgy oszlik meg, hogy a pénzfelvétel bizonyítása az alperest terheli, annak bizonyítása pedig, hogy a pénzt a gazdasági társaság érdekében használták fel a felperes terhén marad. A Kfv.I.35.640/2016/10. számú ítélet elvi jelleggel rögzítette, hogy az adózó nem háríthatja el bizonyítási kötelezettségét a gazdasági társaságtól felvett pénzeszközök elszámolásakor azzal, hogy magánszemélyként bizonylatmegőrzési kötelezettség nem terheli.

- [17] A gazdasági társaság könyvelési anyagának hiányában ellenőrizhetetlen a társaság bankszámlájáról felvett pénzüsszegek sorsa, azok jogszerű, a társaság érdekében történő felhasználása. A pénz jogszerű felhasználásnak igazolása azt a személyt terheli aki azt utoljára jogszerűen és igazolhatóan birtokolta. Ez a perbeli esetben a felperes volt, hiszen a bankszámlákról a társaságok felhatalmazása alapján a pénzüsszegeket felvette. Utal a Kúria arra is, hogy az elszámolás bemutatásának hiányára nem lehet kibúvót találni azzal, hogy a felperes magánszemély és bizonylat megőrzési kötelezettség nem terheli. Egy olyan esetben amikor gazdasági társaság pénzkezelése történik, a számláról pénzt felvevő személyt is nagyobb felelősség terheli az elszámolás igazolása körében és alapvető érdeke az olyan bizonylatok megőrzése amely utóbb igazolja az elszámolás megtörténtét. Mindezen tények ismeretében helyesen állapította meg az adóhatóság és az első fokú bíróság is, hogy a felvett pénzüsszegek felhasználásának célját, azt a körülményt, hogy ezekkel a pénzeszközökkel a felperes nem sajátjaként rendelkezett, már a felperesnek kellett volna bizonyítania hitelt érdemlő módon.
- [18] A Pp. 339/B. §-ában rögzített mérlegelési jogkörben hozott határozatokra irányuló bírósági felülvizsgálat az olyan közigazgatási érdemi döntésekre vonatkozik, amelyek kapcsán a közigazgatási szervnek nem kötelező, hanem csupán lehetséges - törvényi felhatalmazás alapján, a törvény által meghatározott körben és módon - bármely vagy valamilyen döntés meghozatala, a közigazgatási szervnek választási lehetősége van a tekintetben, hogy miként határozzon. Sem az Art., sem más törvény nem jogosítja fel az adóhatóságot arra, hogy mérlegelje állapít-e meg adófizetési kötelezettséget, vagy sem, és ha igen, milyen adókulccsal teszi. A perbeli esetben nem alkalmazható a Pp. 339/B. §-a. A bizonyítékok mérlegelésének kérdésében, amely hangsúlyozottan nem tartozik a Pp. 339/B. § alá, az adóigazgatási eljárásban az Art. az irányadó, amelynek megfelelő alkalmazását vizsgálta az elsőfokú bíróság.
- [19] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott, érdemben felülbírálnak körben nem jogszabálysértő, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

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

Budapest, 2019. január 10.

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