

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.530/2018/4.

A tanács tagjai: Dr. Hajnal Péter tanácselnök és előadó bíró; Dr. Heinemann Csilla bíró; Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: felperes neve (felperes címe)

A felperes képviselője: Becker Ügyvédi Iroda (fél címe)

Az alperes: Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: Dr. Nagy Zsuzsanna kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes, 21. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.794/2017/17. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.794/2017/17. 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 - külön felhívásra - az államnak 1.474.600 (egymillió-négyszázhetvennégyezer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2012-2013. évekre vonatkozóan személyi jövedelemadó (a továbbiakban: szja) és százalékos

egészségügyi hozzájárulás bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le. A revízió lezárását követően 1835506745 iktatószámú határozatával a 2013. évre szja és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben összesen 14.746.796 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, míg javára 126.282 forint szja adókülönbözetet tárt fel. A bírságalapot képező adóhiány után 29.493.592 forint adóbírságot szabott ki, valamint 1.053.899 forint késedelmi pótlékot számított fel.

- [2] Eljárása során az elsőfokú adóhatóság azt vizsgálta, hogy a felperes, aki a 2013. szeptember 30-án megszűnt ... Ügyvédi Iroda (a továbbiakban: Ügyvédi Iroda) keretein belül végzett ügyvédi tevékenységet, 2013. évben az Ügyvédi Irodát megillető bevételeket részben saját lakossági bankszámlájára utalta, illetve az Ügyvédi Iroda letéti és vállalati számláiról készpénzt vett fel, átutalásokat eszközölt saját lakossági bankszámlájára, valamint az Ügyvédi Iroda számláin lévő pénzt bankkártyás vásárlásokkal saját céljaira használta fel. Az ilyen módon megszerzett 44.010.909 forint után az Ügyvédi Iroda és a felperes nem teljesített adóbevallási és adófizetési kötelezettséget.

- [3] Az alperes 1836431792 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. A határozat megállapítása szerint az Ügyvédi Irodától megszerzett összegek a felperes adóköteles egyéb jövedelmének minősültek.

- [4] A másodfokú határozat a felperes által előterjesztett bizonyítékokat a következőképpen értékelte. Az állítólagosan az A. Clubnak nyújtott támogatásként kezelt összeg kapcsán megállapította, hogy az A. Club a vizsgált időszakban nem állt szerződéses kapcsolatban az Ügyvédi Irodával, illetve a támogatást állítólagosan nyújtó vállalkozás sem szerepelt támogatói között. A felperes által a fellebbezési eljárás során becsatolni megkísérelt, ingatlan adásvétel kapcsán állítólagosan megfizetett foglалó kezelését bizonyítani kívánó szerződés kapcsán kijelentette, hogy ezt a hivatkozását a felperes határidőn kívül terjesztette elő, és a szerződés tényleges csatolását is elmulasztotta. Arra is rámutatott, hogy a szerződési tartalom valódiságának elfogadásához a szerződés földhivatali érkeztetése is szükséges lett volna.

A kereseti kérelem

- [5] A felperes az alperesi határozattal szemben keresetet terjesztett elő annak felülvizsgálatát kérve. Arra hivatkozott, hogy az alperes által megállapított tényállás nem megalapozott és nem bizonyított, elsősorban mivel az alperes nem tudta egyértelműen elkülöníteni a felperes által az Ügyvédi Irodától megszerzett bevételeket, illetve

a felperes által ügyvédi tevékenysége körében kezelt összegeket.

- [6] Keresetéhez bizonyítékként csatolta az elsőfokú adóhatósági határozattal szembeni fellebbezés során késedelmesen becsatolni kívánt, viszont ténylegesen nem csatolt ingatlan adásvételi szerződést. Ezzel kapcsolatban előadta, hogy a másodfokú határozat jogellenesen hagyta figyelmen kívül ezt a bizonyítékot.

Az elsőfokú ítélet

- [7] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította.
- [8] Az ítélet indokolásában rámutatott arra, hogy a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja. tv.) 1. § (3) bekezdés, 4. § (1) bekezdés és a 4. § (2) bekezdés értelmében a felperes által az Ügyvédi Irodától megszerzett 44.010.909 forint magánszemély adóköteles jövedelmének minősül, amely után a felperesnek adóbevallási és adófizetési kötelezettsége volt.
- [9] Kihangsúlyozta, hogy az Szja. tv. értelmében a felperesnek kellett volna bizonyítania, hogy az Ügyvédi Irodától megszerzett bevételei nem minősülnek adóköteles jövedelemnek. Hivatkozva a Kúria vonatkozó ítélezési gyakorlatára (Kfv.V.35.442/2011/6., Kfv.I.35.188/2013/7., Kfv.I.35.414/2016/5., Kfv.I.35.592/2015/9., Kfv.I.35.492/2016/5.) kifejtette, hogy amennyiben egy magánszemély társas vállalkozás nevében pénzt vesz át vagy pénzt vesz fel, akkor arról bizonylatot kell kiállítani, azt bevételezni kell a házipénztárban, a bevételezéssel kapcsolatos pénztárbizonylatot a befizetőnek saját érdekében meg kell őriznie. Mivel a szóban forgó pénzüsszegek ki- és bevételezése nem ilyen módon történt meg, a felperes nem tudta bizonyítani, hogy azokat az Ügyvédi Iroda érdekében használta fel és azokkal nem sajátjaként rendelkezett.
- [10] Az ítélet azt is megállapította, hogy a felperes az alperesi bizonyíték-értékeléssel és ténymegállapítással összefüggésben nem terjesztett elő olyan érdemben vizsgálható konkrét előadást, amely a kereseti kérelmének teljesítését megalapozta volna. A keresethez csatolt ingatlan adásvételi szerződés kapcsán kijelentette, hogy mivel azt a felperes a fellebbezési eljárás során elmulasztotta becsatolni, az alperesnek határozatában nem kellett értékelnie.
- [11] Az ítélet a felperes egyes, a keresetlevélben nem sérelmezett, ezért újnak minősített jogszabálysértésekre való hivatkozásait azok elkészttsége miatt hagyta figyelmen kívül.

A felülvizsgálati kérelem

- [12] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben elsődlegesen annak megváltoztatását kérte. Kérelme szerint a jogerős ítélet az elsőfokú határozatra is kiterjedően változtassa meg a másodfokú adóhatósági határozatot, és mellőzze a megállapított adóhiányt és az ahhoz kapcsolódó valamennyi jogkövetkezményt. Másodlagosan a felperes az alperesei határozat az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte. Az alperesi határozatot az Szja tv. 4. § (2) bekezdés és a 7. § (1) bekezdés f) és t) pontjai megsértése miatt találta jogszabálysértőnek.
- [13] A felperes kérelmében előadta, hogy az Ügyvédi Iroda bankszámláiról megszerzett összegeket az Ügyvédi Iroda keretei között ellátott ügyvédi tevékenysége körében kezelte. Kiemelte, hogy a vizsgált összegből 26.000.000 forintot az A. támogatása céljából helyezték letétbe az Ügyvédi Iroda letéti számláján, amelyet a kedvezményezett képviselőjének ki is adott. Rámutatott, hogy az erre az ügyletre vonatkozó okirati bizonyítékokat az adóhatóságnak kell az Ügyvédi Irodától beszereznie. Előadta továbbá, hogy 18.000.000 forint a keresetlevélhez csatolt, az Ügyvédi Iroda mint vevő és egy magánszemély eladó között, 2013. szeptember 18. napján létrejött ingatlan adásvételi szerződés foglalójaként volt a kezelésében. Azt is kijelentette, hogy az adóhatóság által vizsgált készpénzfelvételek ezen foglaló összegének fedezetét képviselték.
- [14] A felülvizsgálati kérelem rámutatott arra is, hogy az elsőfokú ítélet jogi álláspontjának alátámasztásaként felhívott, a társas vállalkozások bankszámláiról felvett készpénz elszámolására vonatkozó kúriai ítéletkezési gyakorlat a szóban forgó ügyben nem volt irányadó. A felperes kijelentette, hogy a jogerős ítélet értékelésével ellentétben a szóban forgó összegeket soha nem szerezte meg, azok nem képezték adóbevallási és adófizetési kötelezettség alá eső jövedelmét.
- [15] A felperes azt is előadta, hogy amennyiben az adóhatóság, illetve a jogerős ítélet jogi álláspontja megalapozott lenne, a szóban forgó bevételek az Szja. tv. 7. § (1) bekezdés f) pontja értelmében bűncselekmény révén szerzett bevételnek minősülnének, amelyet pedig a jövedelem megállapításának figyelmen kívül kell hagyni, így nem esik a személyi jövedelemadó hatálya alá.
- [16] A felperes analógiaként az Szja. tv. 7. § (1) bekezdés c) pontjára is hivatkozott. Kijelentette, hogy az ügyvédi tevékenység körében kezelt pénzüsszegek természetükben megegyeznek azzal, mikor az adóalany visszaszolgáltatási kötelezettség mellett kap valamely vagyoni értéket, amely fenti rendelkezés alapján nem vehető

figyelembe az adóalany jövedelmének kiszámításánál.

- [17] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet a közigazgatási eljárásban az előterjesztett, illetve a fellelt bizonyítékok alapján teljes körűen feltárt tényálláson alapult, a bizonyítékokat okszerűen értékelte, illetve a benne foglalt jogi álláspont, ide értve a Kúria hivatkozott ítélezési gyakorlatára való hivatkozást is, megalapozott volt.
- [18] Az alperes előadta továbbá, hogy a felperes hivatkozása az Szja. tv. 4. § (2) bekezdésére, illetve a 7. § (1) bekezdés f) és t) pontjaira megkésett volt. Ezen jogszabályhelyek megsértését a keresetlevélben, illetve a perindításra nyitva álló határidőn belül sem állította, így a jogerős ítélet az erre vonatkozó, a per során megtett felperesi nyilatkozatokat jogszerűen hagyta figyelmen kívül.
- [19] Az alperes szerint a felperes nem bizonyította hitelt érdemlően, hogy a vizsgált összeg nem képezte adóköteles jövedelmét. Az A. Clubnak állítólagosan juttatandó támogatás kapcsán kiemelte, hogy az adóhatósági eljárás során megállapítást nyert, hogy a vizsgált időszakban az A. Club nem állt kapcsolatban az Ügyvédi Irodával. A felperes sem adott át olyan okiratot, amely bizonyíthatta volna, hogy a felperes az általa kezelt pénzösszeget a címzettnek kifizette volna. A keresethez csatolt ingatlan adásvételi szerződés vonatkozásában elsődlegesen megállapította, hogy azt színleltnek tartja, mivel az Ügyvédi Iroda számára és annak érdekében történő ingatlanszerzés röviddel az Ügyvédi Iroda jogerős megszűnése előtt ment volna végbe. Arra is rámutatott, hogy az ingatlan nem volt tehermentesített, és az adásvételi szerződést sem nyújtották be a Földhivatalhoz. Megjegyezte, hogy a felperes a végbe nem ment adásvétel során veszni hagyta az egyébként túlzott mértékűnek tekinthető foglalat, erről az összegről lemondott az eladó javára.
- [20] Az alperes azt is előadta, hogy a szóban forgó ingatlan adásvételi szerződést a felperes csak a keresetéhez csatolta, így annak értékelésére a közigazgatási eljárásban nem volt mód.
- [21] Az alperes az Szja. tv. 7. § (1) bekezdés c), f) és t) pontjait nem találta alkalmazhatónak az ügyben.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [22] A felülvizsgálati kérelem nem megalapozott.
- [23] A Kúria a Pp. 272.§ (2) és 275.§ (5) bekezdésének megfelelően a

jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül.

- [24] A felülvizsgálati kérelem elsősorban arra vonatkozott, hogy a felperes az alperes által is vizsgált összegeket ügyvédi tevékenysége körében kezelte, azokat nem szerezte meg.
- [25] A Kúria megállapította, hogy a felperes nem bizonyította, hogy a vizsgált összeg egy részét az A. Club részére harmadik személy által folyósított támogatásként kezelte. Ezzel szemben az alperes bizonyította, hogy az A. Club a vizsgált időszakban nem áll kapcsolatban az Ügyvédi Irodával, és hogy a támogatást állítólagosan folyósító harmadik személy nem volt az előbbi támogatói között.
- [26] A Kúria megállapította továbbá, hogy a felperes a keresetéhez egy ingatlan adásvételi szerződést csatolt, amelyet az eljárásban bizonyítékként kívánt felhasználni. A keresetlevelében foglaltak szerint arra abból a célból hivatkozott, hogy a bíróság állapítsa meg az alperesi határozat jogellenességét, mivel azt a csatolt szerződés figyelmen kívül hagyásával hozták meg. Ezt a nyilatkozatát a felperes az első tárgyaláson sem egészítette ki. Egyedül a 12. sorszámú, perelőkészítőnek nevezett iratban tesz a később a felülvizsgálati kérelemben előadotthoz hasonló nyilatkozatot, hogy a keresethez csatolt szerződés azt bizonyítja, hogy a vizsgált összeg vonatkozó részét a szerződéssel érintett ingatlan adásvételi ügylet lebonyolítása érdekében kezelte. Ez pedig már tiltott kereset változtatásnak minősül.
- [27] Az elsőfokú bíróság helyesen a felperes keresetében megjelölt jogsértés körében értékelte a becsatolt okiratot, alperes eleget tett-e a bizonyítékok értékelésének, nem pedig annak bizonyítására, hogy mire fordította az Ügyvédi Iroda pénzét.
- [28] A Kúria osztotta a jogerős ítélet érvelését, hogy a kereseti kérelem az alperesi bizonyíték-értékeléssel és ténymegállapítással összefüggésben nem terjesztett elő olyan érdemben vizsgálható előadást, amely a kereseti kérelmének teljesítését megalapozta volna. Mivel a keresethez csatolt ingatlan adásvételi szerződés becsatolására az alperes előtti eljárásban ténylegesen nem került sor, nem tekinthető olyan bizonyítéknak, amelyet az alperesnek értékelnie kellett volna. Ebből kifolyólag a jogerős ítélet megalapozottan tagadta meg a felperes a csatolt ingatlan adásvételi szerződésre vonatkozóan előadott kereseti kérelmének teljesítését.
- [29] A Kúria korábbi ítélkezési gyakorlata által is megerősített álláspontja szerint ellenkező bizonyítás hiányában a társas vállalkozás bankszámláiról magánszemély által megszerzett bevétel adóköteles jövedelemnek minősül. A bizonyításnak arra kell

irányulnia, hogy a magánszemély a felvett összegekkel nem sajátjaként rendelkezett, azokat a társas vállalkozás tevékenysége érdekében használta fel.

- [30] A Kúria megállapította, hogy az Szja. tv. 7. § (1) bekezdés c), f) és t) pontjaira történő felperesi hivatkozás érdemben nem befolyásolta a felülvizsgálati kérelem értékelését. Az Szja. tv. 7. § (1) bekezdés c) pontjában foglalt kivétel nem vonatkozik a felperes által bizonyítani kívánt jogügyletekre. Az Szja. tv. 7. § (1) bekezdés f) pontja jogerős bírói ítélettel megállapított bűncselekmény révén szerzett vagyoni értékek esetén alkalmazandó, és csak akkor, ha azt ténylegesen elvonták. Az Szja. tv. 7. § (1) bekezdés t) pontja vonatkozásában a felülvizsgálati kérelem nem tartalmazott kifejtett nyilatkozatot.

Záró rész

- [31] A pervesztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles az alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [32] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a pervesztes felperest.
- [33] 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, és mivel a Pp. 272.§ (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275.§ (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége. A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2019. január 10.

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