

KGD2013. 184.

A gazdasági társaság ténszerűen megállapított súlyosan jogszabálysértő számviteli rendje ellenére, az abban foglalt iratokra alapozottan, akkor lehet csak a tagokra nézve hátrányos adójogi következményt levonni, ha az ezt alátámasztó iratanyag hitelességéhez nem fér kétség [2003. évi XCII. tv. 97. § (4), (6) bek.; 1952. évi III. tv. 206. § (1) bek., 221. § (1) bek.]¹

A *felperesek* a Kft. tagjai voltak. A kft.-vel szemben 2008-ban felszámolási eljárás indult és ennek megfelelően 2004-2008. évekre adóvizsgálat is, amely súlyos számviteli, elszámolási hibákat, hiányosságokat tárt fel, ami egyben az adócsalás gyanúját is felvetette. Az emiatt megindult büntetőeljárásban könyvszakértői vélemény készült, amely alátámasztotta a számviteli fegyelem súlyos megsértését.

Az *adóhatóság* a kft.-nél jelentős összegű adóhiányt is megállapított, és kiszabta ennek szankcióit. A határozat 2009. szeptember 8-án fellebbezés hiányában jogerőre emelkedett. Ezzel azonban összefüggött az I-II. rendű felperesnél személyi jövedelemadó (a továbbiakban: szja) adónemben lefolytatott ellenőrzés.

A vizsgálat dokumentumaiból tudható, hogy az I. rendű felperes 250 000 000 Ft, a II. rendű felperes pedig több mint 350 000 000 Ft összegű tagi kölcsönt kapott a kft.-től (több részletben), melyet azonban a kft. 2008. december 8-án tartott taggyűlésén elengedett. Márpedig ez a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja. tv.) 4. § (2) bekezdése és 5. § (7) bekezdése, valamint a 10. § (4) bekezdése szerint a magánszemély bevételének minősül az elengedése napján, ami után a 30. § szerinti mértékkel adózni kellett volna. Ily módon az I. rendű felperesnek 89 850 077 Ft fizetési kötelezettsége, a II. rendű felperesnek 126 037 143 Ft fizetési kötelezettsége keletkezett, melyet az adóhivatal első- és másodfokú határozatával külön-külön a két magánszemélyre megállapított. Ezen határozatokban szankciót nem szabott ki, mert az a kft.-vel szembeni megállapítások részét képezte.

Tény, hogy a *Városi Bíróság* a II. rendű felperest bűnsnek mondta ki a számvitel rendjének megsértése vétségében és 200 000 Ft pénzbüntetésre ítélte, valamint az is tény, hogy a tagi kölcsönökkel kapcsolatban a könyvszakértő a büntetőeljárásban kijelentette, hogy könyvszakértői módszerekkel nem lehetett megállapítani, hogy volt-e tényleges pénzmozgás, vagy csak könyvelői tanácsra végzett technikai művelet történt a cég igen magas készpénzállománya csökkentése érdekében, ugyanakkor mindezek ellenére az adóhivatal a tagi kölcsön műveletet *valósnak minősítette*. Kifejtette, hogy a büntetőeljárás és az adóigazgatási eljárás két külön eljárásfajta, az adójogi felelősség megállapításának nem feltétele a büntetőjogi elmarasztalás. Az alperesnek az adójogszabályok alapján kellett eljárnia. A kölcsönök létét és elengedését alátámasztja a kiadási pénztárbizonylat, az ügyvéd által ellenjegyzett kölcsönszerződés, a 8897. számú főkönyvi karton - amelyből kiveztették „elévült követelés” címén az összegeket -, valamint a 2008. december 8-ai taggyűlési jegyzőkönyv.

¹ Megjelent: Közigazgatási-Gazdasági Döntvénytár 2013/12/209.

Minderre a felperesek az adóigazgatási eljárásban semmilyen nyilatkozatot nem tettek, már a büntetőeljárásban hivatkoztak csak az ügylet fiktív voltára. A kölcsönök nyújtásáról szóló - a valóságban meglévő és egymással összhangban lévő - dokumentumokat nem tudja megdönteni az ügyfél utóbb tett ellentétes nyilatkozata.

A határozatokkal szemben a felperesek keresetet terjesztettek elő, melyben mindenképp a büntetőeljárás megállapításaira hivatkoztak, azaz arra, hogy a kft. könyvelésében feltüntetett adatok nem valósak, ezáltal megdőlt a kft. számviteli rendje, ily módon a kölcsön nem is létezett.

A Megyei Bíróság a pereket egyesítette és ítéletével a kereseteket elutasította. Kifejtette, hogy az alperes alaposan feltárta a tényállást, a büntetőeljárásban készült könyvszakértői véleményt is ismerte. Nem aggályosak a kölcsönszerződések valós voltát rögzítő határozatok, azokat a tények alátámasztják. Ennek ellenkezőjét a felperesnek kellett volna bizonyítania. A felperes csupán a büntetőeljárásban meghallgatott tanúk vallomásaira hivatkozott, illetőleg szükség esetén új igazságügyi könyvszakértő kirendelését indítványozta.

A bíróság beszerezte a büntetőeljárás iratanyagát, rögzítette, hogy a tanúvallomások nem alkalmasak megcáfolni a határozati megállapítást, az igazságügyi szakértő kirendelése pedig azért szükségtelen, mert ismerve a büntetőeljárásban megtalálható szakvélemény tartalmát, másik szakértőtől sem lehetne várni eltérő megállapítást. A szakvélemény ugyanis úgy szól, hogy a házi pénztár tényleges pénzállománya nagyságára nem lehetett megállapítást tenni a számviteli fegyelem megsértése miatt, így a kölcsön nyújtásának valóságára sem tehetők megállapítások könyvszakértői módszerekkel.

A jogerős ítélettel szemben a felperesek terjesztettek elő felülvizsgálati kérelmet, melyben vagylagosan az adókülönbözet törlését, illetve az elsőfokú bíróság vagy a hatóság új eljárásra kötelezését kérték.

A felperesek előadták, hogy az ellenük folyó adóhatósági jegyzőkönyvre annak idején azért nem tettek észrevételt, mert a II. rendű felperes ellen akkor már folyt a büntetőeljárás, és annak keretében nyilatkozott a kölcsönügylet fiktív voltáról. Tehát ennél fogva már csak az első fokú határozat ellen éltek fellebbezési jogukkal, melyben előadták, hogy valójában a kft.-től kölcsönt nem kaptak, azt csak a kft. magas házipénztár-állománya miatt kellett „lepapírozniuk”. Ekkorra már a büntetőeljárás vádemelési javaslattal lezárult, amelyben az állt, hogy az adott év vagyoni helyzete áttekintését, ellenőrzését megghiúsítva elkövetett számviteli rend megsértése a vád.

A szerződéseket valós tartalmuk szerint kell értékelni és a tényállást az adóhatóság köteles feltárni, melynek során az adózó javára szolgáló körülményeket is köteles megállapítani. Mivel a szerződések valóságára megdőlt, így azokra adókötelezettséget alapítani nem lehetett volna. Ezt az érvelést azonban sem a másodfokú hatóság, sem a Megyei Bíróság a közigazgatási perben nem osztotta, noha különös súllyal kellett volna értékelni azt a felperesi bizonyítékot, amit a büntetőeljárásban beszerzett szakértői vélemény jelentett, mely szerint nem állapítható meg a kft. könyveiből, hogy kölcsönelengedés történt-e valójában, vagy sem.

Az adóhatóság a döntését vélelmekre alapította. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdése szerint a szerződéseket valós tartalmuk szerint kell minősíteni, jelen szerződés színlelt volt, ebből kifolyólag semmis. Nem származott belőle bevétel, így nincs szja fizetési kötelezettség sem.

Az első fokú ítélet meghozatalakor már megszületett a büntetőítélet is, ami a számvitel rendjének megsértését mondta ki.

Minderre tekintettel az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében helytelen tényekből okszerűtlen jogi következtetésre jutott, illetőleg a tényállás elemeit nem kellő súllyal értékelte: így a tanúk

vallomásait, a könyvszakértői véleményt, a „felperesi tanúsítvány” nevű iratot, mely a mérlegbeszámoló elemzéséről szól, valamint arról, hogy az adatai nem valóságok. Ezáltal megsértette a bíróság a bizonyítás szabályait is, ugyanis a büntetőeljárásban kirendelt szakértői véleményt nem fogadta el a döntése alapjául, de igazságügyi szakértőt sem rendelt ki, ezáltal bizonyítatlan tényálláson alapszik a döntése.

Az *alperes ellenkérelmében* a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Előadta: perdöntő kérdés, hogy egy okirati bizonyítékon alapuló tényállást cáfolhat-e egy ügyféli nyilatkozat, illetve a kft.-nél történt számviteli fegyelemsértés miatt az ügyvezető elmarasztalása fiktívvé minősíthető-e minden dokumentumot és jogügyletet.

A számviteli fegyelem megsértése automatikusan nem jelenti minden irat valótlanságát, minden ügylet színleltetését. Jelen ügyben a kölcsönügylet dokumentáltsága hiánytalan volt és egyben hibátlan, egymással összhangban volt. A kölcsönelengedés adójogi következményére a könyvelő is felhívta a figyelmet.

Egyébként logikátlan magyarázatot adtak arra a felperesek, hogy a fikatív ügylet milyen célt szolgált. Ugyanis, ha a valóságban megtörtént kifizetéseket nem könyveltek le valamilyen eltitkolási szándékból, akkor miért könyveltek le olyat, amit ki sem fizettek.

Mindennek következménye, hogy dokumentumok igazolják a kölcsönügylet tényét, ennek az ellenkezőjét a felperesnek kellett volna bizonyítania. Az első fokú ítélet tehát jogoszerű.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

Az Art. 97. § (4) bekezdése szerint „Az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.”

A 97. § (6) bekezdése értelmében „Az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.”

A Pp. 206. § (1) bekezdése szerint „A bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg; a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli, és meggyőződése szerint bírálja el.”

A 221. § (1) bekezdése értelmében „Az ítélet indokolásában röviden elő kell adni a bíróság által megállapított tényállást az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével, hivatkozni kell azokra a jogszabályokra, amelyeken a bíróság ítélete alapszik. Meg kell röviden említeni azokat a körülményeket, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett, végül utalni kell azokra az okokra, amelyek miatt a bíróság valamely tény nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte.”

A Kúria előjáróban rögzíti, hogy jelen ügyben úgy az adóhatóságnak, mint az elsőfokú bíróságnak a gyakorlatban ritkán előforduló, speciális jogkérdésben kellett állást foglalnia. Ennek lényege, hogy lehet-e a gazdasági társaság tagjaival szemben hátrányos adójogi következményt alkalmazni egy - egyébiránt szabályosan dokumentált - tagi kölcsönügylet után, ha a gazdasági társaság számviteli rendje olyan súlyosan jogszabálysértő volt, ami még büntetőjogi szankciót is maga után vont.

Amint az a fenti tényállásból ismert, a felperesek döntő súllyal éppen ezen büntetőeljárás adataira, megállapításaira hivatkoztak álláspontjuk alátámasztására, azaz hogy a kft. számvitele fikatív volt, a könyvelési adatok nem valóságok, ezáltal a kölcsön sem létezett.

Tény, hogy az elsőfokú bíróság is beszerezte a büntetőügy iratait, ítéletében idézett is az abban foglalt szakvéleményből, illetőleg tanúvallomásokból, ezek azonban a Kúria álláspontja szerint

kétséget kizáróan és meggyőzően nem tudják alátámasztani az alperesi megállapítások jogszerűségét, ezért az első fokú ítélet - mely a kereseteket elutasította - megalapozatlan.

Külön kiemelendő az a fel nem oldott ellentmondás, amely a büntetőügyben beszerzett szakvélemény és a könyvvizsgáló tanúvallomása között fennáll. Az egyik szerint nem lehet a kölcsön nyújtására könyvszakértői módszerekkel megállapítást tenni, a másik szerint a kölcsön felvétele megtörtént, „de nem szabályos”.

Mindezen körülmények kellő fokú értékelésére az elsőfokú bíróság eljárásában nem került sor, további bizonyításnak mint „szükségtelennek” a bíróság nem adott helyt, holott számos, olyan kérdés is felmerül a pénzügyi perben, amit a büntetőeljárás érintett, de amire nem adott választ. Például ekkora összegű kölcsön esetén jogos kérdés lehetett volna, hogy a pénzt mire fordították.

A Kúria tehát alaposnak tekintette a felperesek azon hivatkozását, hogy ha az elsőfokú bíróság nem fogadta el a büntetőeljárás azon megállapítását, mely szerint a kft. számvitele jogsértő, a könyvelése fiktív volt - amely miatt a kölcsönügylet sem valós -, akkor helyt kellett volna adnia további, a pénzügyi perekben is releváns bizonyításnak. Az első fokú ítéletben rögzített tényállás alapján tehát a perbeni jogvita megalapozottan nem volt eldönthető. Ezért az elsőfokú bíróságnak a megismételt eljárást a lehetséges további bizonyítás figyelembevételével kell lefolytatnia, és a releváns bizonyítékok kellő alaposságú értékelése után új határozatot hoznia.

A Kúria az elsőfokú ítéletet a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására kötelezte. (Kúria, Kfv. I. 35 653/2011/6.)