

Adóhatározat és büntet ítélet ellentmondása

elengedés

KGD2013. 184

A gazdasági társaság tényszer en megállapított súlyosan jogszabálysért 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 büntet eljárásban könyvszakért i vélemény készült, amely alátámasztotta a számviteli fegyelem súlyos megsértését.

Az *adóhatóság* a kft.-nél jelent s összeg adóhiányt is megállapított, és kiszabta ennek szankcióit. A határozat 2009. szeptember 8-án fellebbezés hiányában joger re emelkedett. Ezzel azonban összefüggött az I-II. rend felperesnél személyi jövedelemadó (a továbbiakban: szja) adónemben lefolytatott ellen rzés.

A vizsgálat dokumentumaiból tudható, hogy az I. rend felperes 250 000 000 Ft, a II. rend felperes pedig több mint 350 000 000 Ft összeg tagi kölcsönt kapott a kft.-t l (több részletben), melyet azonban a kft. 2008. december 8-án tartott taggy lésén 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 min sül az elengedése napján, ami után a 30. § szerinti mértékkel adózni kellett volna. Ily módon az I. rend felperesnek 89 850 077 Ft fizetési kötelezettsége, a II. rend felperesnek 126 037 143 Ft fizetési kötelezettsége keletkezett, melyet az adóhivatal els - 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. rend felperest b nösnek mondta ki a számvitel rendjének megsértése vétségében és 200 000 Ft pénzbüntetésre ítélte, valamint az is tény, hogy a tagi kölcsönökkel kapcsolatban a könyvszakért a büntet eljárásban kijelentette, hogy könyvszakért i módszerekkel nem lehetett megállapítani, hogy volt-e tényleges pénzmozgás, vagy csak könyvel i tanácsra végzett technikai m velet történt a cég igen magas készpénzállománya csökkentése érdekében, ugyanakkor mindezek ellenére az adóhivatal a tagi kölcsön m veletet valósnak min sítette. Kifejtette, hogy a büntet eljárás és az adóigazgatási eljárás két külön eljárásfajta, az adójogi felel sség megállapításának nem feltétele a büntet jogi elmarasztalás. Az alperesnek az adójogszabályok alapján kellett eljárnia. A kölcsönök létét és elengedését alátámasztja a kiadási pénztárbizonylat, az ügyvéd által ellenjegyzett kölcsönszerz dés, a 8897.

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

számú f könyvi karton - amelyb l kivezették „elévült követelés” címén az összegeket -, valamint a 2008. december 8-ai taggy lési jegyz könyv.

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

A határozatokkal szemben a felperesek keresetet terjesztettek el , melyben mindenekel tt a büntet eljárás megállapításaira hivatkoztak, azaz arra, hogy a kft. könyvelésében feltüntetett adatok nem valósak, ezáltal megd lt a kft. számviteli rendje, ily módon a kölcsön nem is létezett.

A *Megyei Bíróság* a perket egyesítette és ítéletével a kereseteket elutasította. Kifejtette, hogy az alperes alaposan feltárta a tényállást, a büntet eljárásban készült könyvszakért i véleményt is ismerte. Nem aggályosak a kölcsönszerz dések valós voltát rögzít határozatok, azokat a tények alátámasztják. Ennek ellenkez jét a felperesnek kellett volna bizonyítania. A felperes csupán a büntet eljárásban meghallgatott tanúk vallomásaira hivatkozott, illet leg szükség esetén új igazságügyi könyvszakért kirendelését indítványozta.

A bíróság beszerezte a büntet eljárás iratanyagát, rögzítette, hogy a tanúvallomások nem alkalmasak megcáfolni a határozati megállapítást, az igazságügyi szakért kirendelése pedig azért szükségtelen, mert ismerve a büntet eljárásban megtalálható szakvélemény tartalmát, másik szakért t l sem lehetne várni eltér 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 valódiságára sem tehet k megállapítások könyvszakért i módszerekkel.

A joger s ítélettel szemben a *felperesek terjesztettek el felülvizsgálati kérelmet*, melyben vagylagosan az adókülönbözet törlését, illetve az els fokú bíróság vagy a hatóság új eljárásra kötelezését kérték.

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

A szerz déseket valós tartalmuk szerint kell értékeln és a tényállást az adóhatóság köteles feltárni, melynek során az adózó javára szolgáló körülményeket is köteles megállapítani. Mivel a szerz dések valódisága megd lt, 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 értékeln azt a felperesi bizonyítékot, amit a büntet eljárásban beszerzett szakért i vélemény jelentett, mely szerint nem állapítható meg a kft. könyveib l, hogy kölcsönelengedés történt-e valójában, vagy sem.

Az adóhatóság a döntését vélelmekre alapította. Az adózás rendjér l szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdése szerint a szerz déseket valós tartalmuk szerint kell min síteni, jelen szerz dés színlelt volt, ebb l kifolyólag semmis. Nem származott bel le bevétel, így nincs szja fizetési kötelezettség sem.

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

Minderre tekintettel az első fokú bíróság jogerős ítéletében helytelen tényekből elsőszori jogi következtetésre jutott, illetve legfeljebb a tényállás elemeit nem kell súlytalán értékelte: így a tanúk vallomásait, a könyvszakértői véleményt, a „felperesi tanúsítvány” nevű iratot, mely a mérlegbeszámoló elemzéséről szólt, valamint arról, hogy az adatai nem valóságok. Ezáltal megsértette a bíróság a bizonyítás szabályait is, ugyanis a büntető eljárásban 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 valótlanosságát, minden ügylet színleltségét. Jelen ügyben a kölcsönügylet dokumentáltsága hiánytalan volt és egyben hibátlan, egymással összhangban volt. A kölcsönfelvétel adójogi következményére a könyvelő is felhívta a figyelmet.

Egyébként logikátlan magyarázatot adtak arra a felperesek, hogy a fiktív ügylet milyen célt szolgált. Ugyanis, ha a valóságban megtörtént kifizetéseket nem könyvelték le valamilyen eltitkolási szándékból, akkor miért könyvelték 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 jogerős.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

Az Art. 97. § (4) bekezdése szerint „Az ellenkezés 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, amelyekre 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 első fokú 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 büntető jogi szankciót is maga után vont.

Amint az a fenti tényállásból ismert, a felperesek döntőszóval éppen ezen büntető eljárás adataira, megállapításaira hivatkoztak álláspontjuk alátámasztására, azaz hogy a kft. számviteli fiktív volt, a könyvelési adatok nem valóságok, ezáltal a kölcsön sem létezett.

Tény, hogy az els fokú bíróság is beszerezte a büntet ügy iratait, ítéletében idézett is az abban foglalt szakvéleményből, illetve legtanúvallomásokból, ezek azonban a Kúria álláspontja szerint kétséget kizáróan és meggyőzően nem tudják alátámasztani az alperesi megállapítások jogszerűségét, ezért az els fokú ítélet - mely a kereseteket elutasította - megalapozatlan.

Külön kiemelve az a fel nem oldott ellentmondás, amely a büntet ügyben beszerezett 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 els fokú bíróság eljárásában nem került sor, további bizonyításnak mint „szükségtelennek” a bíróság nem adott helyet, holott számos, olyan kérdés is felmerül a pénzügyi perben, amit a büntet eljárás 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 els fokú bíróság nem fogadta el a büntet eljárás azon megállapítását, mely szerint a kft. számvitele jogszerű, a könyvelése fiktív volt - amely miatt a kölcsönügylet sem valós -, akkor helyt kellett volna adnia további, a pénzügyi perekben is releváns bizonyításnak. Az els fokú ítéletben rögzített tényállás alapján tehát a perbeni jogvita megalapozottan nem volt eldönthető. Ezért az els fokú bíróságnak a megismételt eljárást a lehetséges további bizonyítás figyelembevételével kell lefolytatnia, és a releváns bizonyítékok kellő alaposágú értékelése után új határozatot hoznia.

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