

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.325/2011/4.szám

A Kúria a dr. Varga Tamás Zsolt ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Tóth Ildikó jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fejér Megyei Bíróság 2011. január 12-én kelt 10.K.22.149/2010/7. sorszámu jogerős ítélete ellen az alperes részéről 8. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Fejér Megyei Bíróság 10.K.22.149/2010/7. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét teljes körűen elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 150.000 (százötvenezer) forint első fokú és 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 624.200 (hatszázhuszonnégyezer-kettőszáz) forint kereseti - és 624.200 (hatszázhuszonnégyezer-kettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperesi adózónál az alperesi jogelőd (APEH Közép-dunántúli Regionális Igazgatósága) 2003-tól 2006-ig terjedő évekre személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemekben folytatott le vizsgálatot bevallások utólagos ellenőrzése címén. Ennek eredményeképpen a 3237235263 számú első fokú határozat 2005-2006 évekre vonatkozóan személyi jövedelemadó és egészségügyi hozzájárulás adónemben 10.404.748 Ft adókülönbözetet állapított meg az adózó terhére, amely egyben adóhiánynak minősült. A megállapított adóhiány után 5.202.374 Ft bírságot és 4.603.986 Ft késedelmi pótlékot is kiszabott az adóhivatal.

Az adózó fellebbezése nyomán eljáró másodfokú adóhatóság 2128303094 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Az adóhivatal megállapította, 2005 évre vonatkozóan 1.303.321 Ft, 2006 évre nézve 21.505.348 Ft készpénzkiadás esetében a felperesi adózó

nem igazolta hitelt érdemlően, hogy kiadása adózott vagy adómentes, de bizonyítottnak megszerzett jövedelemből származott. Ezért a hatóság 2005, 2006 évekre becslést alkalmazott. E körben rögzítette, hogy az adózónak bizonyosan kellett rendelkeznie olyan jövedelmekkel, amelyeknek a tényleges összege ismeretlen, de legalább 22.808.669 Ft-ot el kell érnie, mert a kiadási oldalon ekkora összegre nincs fedezet. Fennálltak tehát a becslés feltételei figyelemmel az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 108. § (1) bekezdésére és 109. § (1)-(3) bekezdéseire. Az adózó már az adóhatósági eljárás során nyilatkozott, mely szerint a feltárt forráshiánynak van fedezete, mégpedig két kölcsönszerződés. Az egyiket 2005. május 9-én K. D., Szerbiában élő magyar állampolgárral kötötte 80.000 euró összegben (kb. 21 millió Ft), valamint kölcsönt kapott édesanyjától, F. E-nétől is 2006 decemberében 4 millió Ft összegben. A K. D.-vel létrejött szerződés írásban kötődött, melyet ügyvéd készített el. E szerint a hitelező 80.000 eurót ad kölcsön adós részére 5 éves lejáratúval. A kölcsön után fizetendő ügyleti kamat mértéke 4%, amely a tőkével együtt a futamidő lejártakor esedékes. Szólt még a szerződés a késedelembe esés jogkövetkezményeiről, illetőleg adott esetben az adós előtörlesztési jogosultságáról. Nyilatkoztatta az adóhatóság az okiratot szerkesztő ügyvédet, aki a közreműködés tényét elismerte, bár kifejtette, hogy a pénz átadásában tevőlegesen nem vett részt. Annyit látott, hogy a pénzt a hitelező átadta az adós részére, azt a felek számolták meg, de úgy emlékszik, hogy az nem euróban, hanem forintban történt, 20.000-es címletekben.

A kölcsönszerződésben hitelezőként szereplő K. D. vagyoni és jövedelmi viszonyaival összefüggésben megkereste az adóhivatal a szerb adóhatóságot, amely kapcsolódó vizsgálatot folytatott le és nevezettet nyilatkoztatta, aki elismerte a 80.000 euró kölcsön nyújtását. A kölcsönadott összeg eredete vonatkozásában megjelölt egy kanadai céget, a ... Ltd-t (továbbiakban Ltd.), illetőleg annak képviselőjét, A. F-t. A kölcsön forrásául szolgáló összeget tehát K. D. is kölcsönként kapta a jelzett kanadai cég képviselőjével Budapesten 2005. május 3-án magyar nyelven készült kölcsönszerződés alapján. A szerződés lejáratú időpontja 2010. december 31. volt. Ezt követően az adóhivatal megkereste a kanadai adóhatóságot információkat kérve a Ltd-vel kapcsolatban. A kanadai társhatóságtól angol nyelven kapott válasz lényegét az adóhivatal illetékes szervezeti egysége lefordította, és megküldte az első fokú adóhatóság részére, mely szerint az Ltd-t 2002-ben jegyezték be, de adóbevallást soha nem adott, noha erre törvény kötelezte. A kölcsönszerződésben feltüntetett cím a cégbejegyzés szerinti postacímmel megegyezik. Megjegyezte ugyanakkor a társhatóság, hogy ez a cím megegyezik az ... Group SA és még több más pénzügyi szolgáltató címével is, melynek tulajdonosa, illetve működtetője olyan személy volt, akit ún. piramis sémában történő részvétel és

pénzmosás miatt elítéltek. Hivatkozott továbbá arra a társhatóság, hogy a N. () nyilvántartásai nélkül nem tudták azonosítani azt az ügyfelet, aki az Ltd-t alapította. Nem találták nyomát pénzügyleteknek a rendelkezésükre álló iratok között, amelyek szerint az Ltd. nem végzett semmilyen üzleti tevékenységet a N. irodáiban. Az kétségtelen tény, hogy a Kanadában megindult büntetőeljárásra tekintettel a kanadai adóhatóság is csak korlátozott információkkal rendelkezett, ennek megfelelő tájékoztatást tudott adni. A magyar adóhivatal álláspontja az volt, hogy a válasz elegendő információt tartalmazott annak megállapításához, hogy a kölcsön forrásául származó készpénz eredete hitelt érdemlően nem igazolt, a készpénzmozgás valódisága kétséges.

Az adózó ugyan az iratokhoz csatolta a 2010. január 14-én kelt kölcsönszerződés módosítását is, amelyben az adózó és K. D. a közöttük 2005. május 9-én létrejött kölcsönszerződést úgy módosították, hogy az adózó 2010. január 14-én 29.000 eurót visszafizetett a kölcsönből K. D. részére, sőt az előtörlesztés tényét és a készpénz átadását még CD lemezen is rögzítették, de ez az adóhivatal álláspontját nem változtatta meg.

Az adóhivatal kifejtette, hogy nem kívánja kétségbe vonni azt, hogy a kölcsönszerződést megkötötték, ugyanakkor a kölcsönösszeg nem ellenőrizhető forrásból származik. A készpénzmozgás hitelt érdemlően nem igazolt. Kifejtette az adóhivatal, hogy akkor lett volna hitelt érdemlően igazolva a kölcsönnyújtás ténye, hogyha a jogsegély kapcsán lefolytatott vizsgálat alkalmából a kölcsönt nyújtó cég könyveiben követelésként megtalálható lett volna a kérdéses összeg. Ez valóban hitelt érdemlő módon igazolta volna a kölcsönadási láncolat kezdetén az összeg meglétét. Mivel a kanadai társaság ténylegesen nem működött, a fenti összeg átadását hitelt érdemlően nem lehetett igazolni. Az utólagos résztörlesztés pedig nem igazolhatja a kölcsön nyújtását, amennyiben annak a forrása nem igazolt.

Az adózó édesanyjától származó 4 millió Ft kölcsönrel kapcsolatban azt rögzítette az adóhatóság, hogy semmilyen hitelt érdemlő bizonyítékkal nem tudta alátámasztani az adózó azt, hogy édesanyjának az elmúlt évek alatt ilyen jelentős nagyságrendű - otthon tartott - megtakarítása keletkezett, amely a releváns időszakban átadásra került.

Az alperesi határozat jogszabálysértő voltára hivatkozással a felperes keresetet nyújtott be a bíróságra. Keresetében kifejtette, hogy nézete szerint hitelt érdemlően bizonyította, hogy az adóhatóság által megállapított fedezethiánynak van forrása. Hivatkozott a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban

Ket.) 50. § (4) bekezdésére, mely felsorolja, hogy közigazgatási eljárásban milyen bizonyítékok vehetők figyelembe a tényállás tisztázásához. Így különösen az ügyfél nyilatkozata, az irat, a tanúvallomás és a tárgyi bizonyítékok. A felperes állította, hogy az e körbe tartozó bizonyítékai alkalmasak a fedezethiány fennállása cáfolatára (konkrétan a 2005. május 9-én kötött kölcsönszerződés, az ügyvéd írásbeli nyilatkozata, a kölcsönt nyújtó K. D. nyilatkozata, valamint nevezett és az Ltd. között létrejött kölcsönszerződés, rész-előtörlesztés teljesítése).

Kifejtette a felperes, hogy mindezen joghatályos bizonyítékokkal szemben az alperes csupán a kanadai adóhatóság válaszát állítja szembe. A felperes állította, hogy a kanadai társhatóságtól kapott válasz olyan adatokat, tényeket nem tartalmaz, mely szerint a kölcsönt nyújtó kanadai cég ténylegesen nem végzett gazdasági tevékenységet. Ilyet a kanadai szervtől érkezett válasz nem állít, ezért erre hivatkozni iratellenes. A megkeresésre adott válasz pontos tartalma nem is állapítható meg, ugyanis a kanadai adóhatóság válaszát, illetve annak hivatalos fordítását sem a jegyzőkönyv, sem az első fokú határozat nem tartalmazta. A felperes állítása szerint ő az Art-ban foglalt kötelezettségének eleget tett, a fedezethiány ellenbizonyítását eredményesen, megfelelő bizonyítékok felsorakoztatásával elvégezte, ezt követően viszont az adóhatóság úgymond „visszavette” a hivatalból való bizonyítási kötelezettségét és nyomozni kezdett a forrás eredetéről. Ugyanakkor a rendelkezésre álló adatokból önkényesen ragadott ki momentumokat, és helytelen következtetés levonásával jogellenesen állította azt, hogy a felperes által felsorakoztatott bizonyítékok alkalmatlanok a forrás hitelt érdemlő bizonyítására.

A felperes az édesanyjától, F. E-nétől származó kölcsönrel kapcsolatban kifejtette, hogy arra sincs semmilyen kötelezettség, hogy ne lehetne pénzeszközt otthon tartani, tehát, hogy a megtakarítást feltétlenül pénzintézetben kellene elhelyezni, másrészt nincs kötelezettség a pénz kölcsönadása esetében az írásba foglalásra sem. A kölcsönadó és a kölcsönvevő között lévő szoros családi kapcsolat miatt még életszerűtlennek sem tekinthető, hogy szóban kötötték a kölcsönügyletet.

A bizonyítási kötelezettség mikénti alakulásával kapcsolatban kifejtette a felperes, hogy az adóhivatal olyan mértékben tágitotta az adózóra háruló bizonyítási kötelezettséget, amely ellentétben áll a jogalkotói céllal. A felperes nézete szerint az ún. forrásigazolás kötelezettsége nem vonatkozhat olyan pénzforrási láncra, amely többlépcsős, és szükségszerűen több gazdasági szereplőből áll. Álláspontja szerint őt, mint kölcsönvevőt és a fedezetigazolásra kötelezett ügyfelet csak annak bizonyítása terhelte, hogy az ő rendelkezésére álló anyagi forrás honnan ered. Ezen kötelezettségének pedig eleget tett. A „bizonyítási teher

viSSzafoRduLT", és az alperesnek kell azt bizonyítania, hogy a fedezet meglétére vonatkozó dokumentumok alkalmasak-e vagy sem a bizonyításra, azaz hitelt érdemlők-e. Eljárási kifogásként sérelmezte, hogy részben az iratbetekintési lehetősége korlátozott volt, a külföldi adóhatóság megkeresésével kapcsolatos iratokat, valamint az arra adott válasz hiteles fordítását az alperes nem csatolta az iratokhoz. Az ügyintéző nyelvismerete a hiteles fordítást nem pótolhatja.

Az alperes ellenkérelmében a kereset elutasítását kérte, mert a felperes által hivatkozott kölcsön forrása hitelt érdemlően nem bizonyított. A nemzetközi kapcsolattartásban a Ket. 52. § (2) bekezdésében meghatározottakon kívül idegen nyelvű beadvánnyal, munkaanyaggal összefüggő fordítási feladatok elvégzése a szervezeti egységnél dolgozó nyelvvizsgapótlékban részesülő munkatársak bevonásával történik.

A Fejér megyei Bíróság 10.K.22.149/2010/7. számú ítéletével az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte. Ugyanakkor az indokolásban kifejtette, hogy a keresetet csak részben találta megalapozottnak, nevezetesen a K. D-lel kötött kölcsönszerződés vonatkozásában. E körben azért, mert a bíróság álláspontja szerint az alperes ezen jogügylet vonatkozásában a tényállást nem derítette fel teljes körűen. Aggályosnak tartotta a bíróság, hogy az ügy eldöntésében jelentős szerepet játszó kanadai adóhatóságtól származó válasz csak az adóhatóság fordításában áll rendelkezésre a mellékletek fordítása nélkül. Kitűnik az iratokból az, hogy ebből a válaszból az adóhatóság csak úgymond a lényegét tartalmazó 2. lapot fordította le, és ebből vonta le a következtetését. Hivatkozott a bíróság a Ket. 4. § (1) bekezdésére és ennek keretében arra, hogy amikor a hatóság idegennyelvű iratra hivatkozik határozata jogalapjaként, garanciális szabály, hogy ne ugyanaz a hatóság fordítsa le az okiratot, amely a bizonyítékokat értékeli. A válaszirat tartalma alapján sem vonható le olyan következtetés, amelyből egyértelműen megállapítható lenne, hogy az Ltd. tényleges tevékenységet nem végzett székhelyén, illetve a cég képviselője nem volt a székhelyén fellelhető és a cég könyveléséről sincs semmilyen információ. Az a körülmény, hogy ugyanazon a címen működő másik társasággal szemben büntetőeljárás indult, melynek iratait lefoglalták, és az a körülmény, hogy a kölcsönt nyújtó cég képviselőjét nem lehetett az adott címen fellelni, illetőleg tényként rögzített körülmény, hogy az Ltd. adóbevallást a kanadai adóhatóság felé nem nyújtott be, nem elégséges annak kimondására, hogy a felperesi kölcsönszerződésben szereplő készpénz nem ettől a cégtől származik, illetve, hogy önmagában a kölcsönügylet aggályos. Az üggyel kapcsolatban számos tisztázatlan kérdés marad fenn, pl: K. D. és az Ltd. közötti szerződés létrejöttének körülményei, annak helye, időpontja, a szerződést kötő személyek egymás közötti

kapcsolata, illetőleg annak indoka, hogy miért magyar nyelven íródott a szerződés. Osztotta a bíróság azt a felperesi álláspontot, hogy az ügy ezen szakaszában a bizonyítási teher visszafordult az adóhivatalra, azaz amennyiben az alperes a felperes által becsatolt bizonyítékok alapján további bizonyítást folytat, akkor az Art. 97. § (4) bekezdése alapján az alperest terheli annak bizonyítása, hogy valamely bizonyítékot mely okból nem fogad el hitelt érdemlőnek. Az alperes nem adta részleteiben indokát annak, hogy a felperes által becsatolt bizonyítékokat vagy annak egy részét miért nem tekintette elfogadhatónak, beleértve a 2010. január 14-ei résztörlesztéssel kapcsolatosan csatolt bizonyítékokat is. Ezt követően a bíróság részletes instrukciókat adott a megismételt eljárásban lefolytatandó tisztázandó körülményekre.

A bíróság ugyanakkor megállapította, hogy egyetértve az alperessel nem megalapozott a forrás fedezeteként megjelölt F. E-nével kötött kölcsönszerződésre való hivatkozás. Az adóhatóság e körben jogszerűen jutott arra a következtetésre, mely szerint a felperes nem tudta igazolni, hogy közte és édesanyja között az adott időben ekkora összeg vonatkozásában kölcsönszerződés jött létre.

A jogerős ítélettel szemben az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte az első fokú ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen a felperesi kereset teljes elutasítását, másodlagosan a bíróság új eljárásra kötelezését, pernyertesség esetén perköltség megállapítását. Részletesen rögzítette ismételten a tényállást az alperes és kifejtette, hogy álláspontja szerint a K. D-től származó kölcsön tekintetében az adóhivatal az Art. 97. § (4) és (6) bekezdésében foglalt és rá háruló azon bizonyítási kötelezettségnek teljes egészében eleget tett, amely arra irányult, hogy alappal cáfolja azon bizonyítékok hitelt érdemlőségét, mely bizonyítékokkal a felperes kívánta igazolni a fedezet meglétét. Jelen esetben tényként lehet rögzíteni a társhatóság nyilatkozata alapján, hogy nincs adat az Ltd. működésére, ezáltal nem állapítható meg az, hogy rendelkezett-e azzal az összeggel, amelyet állítólagosan a felperes hitelezője, K. D. részére kölcsönadott. A felperes sem az adóigazgatási eljárásban, sem a perben nem tudta bizonyítani, hogy a kölcsön forrásaként megjelölt cég létezik, tevékenykedik, megtalálható. Ezt ugyanis - a Pp. 164. § (1) bekezdésére tekintettel - legalább a perben a felperesnek kellett volna bizonyítania. Ami pedig a kanadai társadóhatóságtól származó válaszlevél perdöntő bizonyítékként történő felhasználását illeti, részletesen kifejtette az adóhivatal felülvizsgálati kérelmében, hogy ezt az 1995. évi XVI. törvénnyel kihirdetett, a Magyar Köztársaság Kormánya és a Kanadai Kormány közötti, a kettős adóztatás elkerülésére és az adóztatás kijátszásának megakadályozására, a jövedelem- és vagyonadók területén Budapesten 1992. április 15-én aláírt egyezmény, annak a tájékoztatáscseréről

szóló 26. Cikk 1. pontja tette lehetővé. A nemzetközi információcsere útján megszerzett, külföldön kiállított, a magyar törvény szerint bizonyító erővel rendelkező közokirat esetében a Ket. nem követeli meg az alperesi adóhatóságtól az okirat tekintetében a hiteles magyar fordítást. A Pp. 195. § (1) bekezdése alapján a közokirat az ellenkező bizonyításáig teljesen bizonyítja a benne foglaltakat. Ebből következően a jogerős ítéletet hozó megyei bíróság helytelen következtetésre jutott a Ket. 4. § (1) bekezdéséből kiinduló levezetésével. Annak bizonyítására, hogy a fentiek szerint a közokiratnak minősülő és az ellenkező bizonyításáig teljes bizonyító erővel rendelkező okiratban foglaltak nem a valóságot tartalmazzák, abban ténybeli vagy egyéb tévedések vannak, a felperes lett volna köteles, amelyre azonban nem került sor. Az alperes felülvizsgálati kérelmében megjegyezte, hogy indokolatlanul eltúlzónak tartotta a 260.000 Ft perköltség terhére történő megállapítását is.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

A felperes sem felülvizsgálati kérelmet, sem csatlakozó felülvizsgálati kérelmet nem nyújtott be, ezért a Kúria nem vizsgálhatta a keresetben hivatkozott anyai kölcsönt.

Az Art. 97. § (4) és (6) bekezdése értelmében: „Az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.” „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 109. § (3) bekezdés alapján: „A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja, egyebekben pedig az eljárásra az e fejezetben foglalt rendelkezések az irányadók. Az adóhatóság az adózó által előadott tények, adatok valóságtartalmát az adómegállapításhoz való jog elévülési idejét megelőző időszakra vonatkozóan is vizsgálhatja, ha az adózó állítása szerint vagyongyarapodásának forrása ezen időszakban keletkezett.” A 108. § (1), (2) bekezdés szerint: „A becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti.” „Az adóhatóság bizonyítja, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, továbbá azt, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik.”

A Ket. 4. § (1) bekezdése szerint: „Az ügyfeleket megilleti a tisztességes ügyintézéshez, a jogszabályokban meghatározott határidőben hozott döntéshez való jog és az eljárás során az

anyanyelv használatának joga." A Ket. 50. § (4) bekezdés értelmében: „A hatósági eljárásban olyan bizonyíték használható fel, amely alkalmas a tényállás tisztázásának megkönnyítésére. Bizonyíték különösen: az ügyfél nyilatkozata, az irat, a tanúvallomás, a szemléről készült jegyzőkönyv, a szakértői vélemény, a hatósági ellenőrzésen készült jegyzőkönyv és a tárgyi bizonyíték." Az 52. § (2) bekezdés alapján: „A külföldön kiállított közokirat, illetőleg a külföldi bíróság, közigazgatási szerv, közjegyző vagy egyéb közhitelességgel felruházott személy által hitelesített magánokirat - hacsak az ügyfajtára vonatkozó jogszabályból, nemzetközi szerződésből, illetve viszonyossági gyakorlatból más nem következik - a magyar törvény szerinti bizonyító erővel csak akkor rendelkezik, ha azt a kiállítás helye szerinti államban működő magyar külképviseleti hatóság diplomáciai felülhitelesítéssel látta el. A nem magyar nyelven kiállított okirat - ha az ügyfajtára vonatkozó jogszabály másként nem rendelkezik - csak hiteles magyar fordítással ellátva fogadható el."

A Pp. 164. § (1) bekezdés alapján: „A per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valóban fogadja el." A Pp. 206. § (1) bekezdés értelmében: „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 Kúria, mint felülvizsgálati bíróság a fentiekben rögzített tényállás és idézett jogszabályok alapján az alperes jogi álláspontját osztotta. Egyetértett abban, hogy a nemzetközi jogsegély keretében - a magyar hatóság megkeresésére - külföldi társhatóságoktól kapott válasz esetében sem a Ket. tételes, sem alapelvi - fentiekben idézett - rendelkezéséből nem vonható le az a következtetés, hogy közokirati minőségű, nemzetközi jogsegély keretében érkezett választ minden esetben külső, független fordítócéggel kellene lefordíttatni. Amennyiben az első fokú bíróság mégis úgy vélte, hogy az idegen nyelven készült és az ügyben bizonyítékként, tényállási elemként felhasznált külföldi iratot külső, független fordító irodában kell lefordíttatni, tehát ennek hiányában a perbeli esetben felhasznált kanadai dokumentum nem hiteles, akkor emiatt a bíróság nem mehetett volna bele a dokumentum tartalmi értékelésébe, azaz a tartalmi értékelés idő előtti és szükségtelen volt. Itt kell megjegyezni, hogy az első fokú bíróság sem a Ket. tételes szabálya megsértésére hivatkozott, amely egyébként felmentést ad a hiteles fordítás alól nemzetközi egyezmény léte esetén, hanem a Ket. alapelvére. Ez pedig azért nem helyes, mert ha van tételes, speciális szabályozás a törvényben, mindenekelőtt arra kell tekintettel lenni a jogszabály

alkalmazásakor.

A felülvizsgálati bíróság ezt a fordítással kapcsolatos eljárási jogszabálysértést nem látta fennállni. Szükségesnek tartja immár az ügy érdemében kifejteni, hogy a kanadai társhatóságtól érkezett dokumentum tényleges tartalmát senki nem vonta kétségbe. Eldöntendő, hogy a jelzett dokumentum tartalma elegendő-e ahhoz, hogy a felperes által a fedezethiány forrásaként feltüntetett kölcsönszerződés, mint bizonyíték, hitelt érdemlő voltát lerontsa. A kanadai adóhatóság a pénz forrásaként megjelölt kanadai céggel kapcsolatban annyit rögzített, hogy a cég adóbevallást évek óta nem nyújtott be, a székhelyén nem találták, az ügyvezetőjével a kapcsolatot nem tudták felvenni, gazdasági tevékenységéről nincs információ. A társhatóságtól származó ezen információ alapján a magyar adóhatóság nem mondta azt, hogy a bizonyosság szintjéig kijelenthető, hogy a felperes által kölcsönvett pénzeszköz nem a kanadai cégtől származik, hanem azt mondta, hogy az a kölcsönszerződés, amellyel igazolni kívánta a felperes fedezetet, ezen a társhatóságtól származó információk alapján nem minősülhet hiteles bizonyítéknak. Az lehetséges, hogy a kanadai válasz nem volt teljes körű, mert nem volt a kanadai társhatóság abban a helyzetben, hogy mindenre kiterjedően részletes választ adjon, de az ügyben annak a megállapításához a válasz éppen elég, hogy a kölcsönügylet háttere bizonytalan, a bizonyítékként felajánlott szerződés nem elégíti ki az Art. „hiteles bizonyíték” fogalmát.

A becslési eljárásban a bizonyítási teher „atipikus” volta éppen abban nyilvánul meg, hogy amennyiben az adóalapot az adóhatóság becsléssel kénytelen megállapítani, de az adózó bizonyítani kívánja, hogy ez a megállapított adóalap nem helyes, mert valójában nincs fedezethiány, ezt az adózó csak kétséget kizáró bizonyítékkal teheti meg. Az a szerződés, amely mögött akár egyetlen bizonytalansági tényező, kétségbe vonható elem is van, az nem lehet hitelt érdemlő. Ez vonatkozik a láncszerződésekre is. Az adóhatóságnak jogában áll a fedezetül bejelentett pénz forrásáig visszanyúlva vizsgálódni. A végponton lévő tisztázatlanság is megkérdőjelezheti a jogügylet valódi megtörténtét. A tényállás feltárását, a jogszabályok rendeltetésszerű alkalmazását hátráltatná, amennyiben egy láncszerződés esetében nem lehetne a forrásig visszanyúlni. Az adóhatóságnak ez esetben annyi kötelezettsége volt, hogy a bizonyítékkul felajánlott szerződésekkel kapcsolatosan azok hitelt érdemlő voltát kontrollálta. A kanadai társhatóságtól kapott válasz ezt aggályossá tette. Ettől további bizonyítási kötelezettsége az adóhivatalnak nem állt fenn. Azokat a további bizonyításokat, amiket az első fokú bíróság az instrukcióiban az adóhivatal kötelezettségévé tett, a felperesnek kellett volna megtennie. Ugyanis azt, hogy az általa becsatolt perdöntő bizonyíték az aggályos körülmények ellenére mégis hiteles,

a felperesnek kell igazolnia. Nem fordul tehát vissza a bizonyítási teher az adóhatóságra, a hiteles bizonyíték csatolását az ügyfél terhére rója becslési eljárásban a jogszabály, hogyha a hitelességgel kapcsolatban alapos kétség merül fel, ennek cáfolata is a dokumentumot, bizonyítékot becsatoló ügyfél feladata.

A fentiekre tekintettel a Kúria az első fokú bíróság ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét teljes körűen elutasította.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes első fokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati illeték viseléséről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján rendelkezett.

, 2012. március 1.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk.
előadó bíró, Dr. Darák Péter sk. bíró**