

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.VI.35.277/2013/4.szám

A Kúria a Dr. ügyvéd által képviselt felperesnek a Dr. jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes elleni adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. január 25. napján kelt 2.K.27.028/2013/2. számú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 3. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Kúria az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2.K.27.028/2013/2. számú ítéletének a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét teljes körűen elutasítja.

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

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.500.000 (egymillió-ötszázezer) forint kereseti és 931.000 (kilencszázharmincegyezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s :

Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2003.-2006. évekre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett személyi jövedelemadó és százalékos egészségügyi hozzájárulás nemekben, melynek eredményeként - új eljárás során - hozott határozatában kötelezte a felperest 25.841.802 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 12.920.901 forint adóbírság és 11.895.791 forint késedelmi pótlék megfizetésére. Az indokolásban rögzítette, hogy a vizsgált időszakra vonatkozóan vagyonebecsléses eljárást folytatott le, 2003. évre megállapítást nem tett, mivel az adó megállapításához való jog elévült. 2004. évre 19.001.580 forint, 2005. évre 2.643.764 forint, míg 2006. évre 32.416.134 forint a

forráshiány, mely alapját képezte az adókülönbözet megállapításának.

A hatósági eljárás során a felperes kölcsönszerződést csatolt, mely szerint 2004. november 15-én 10.000.000 forintot kapott kölcsön az 1969. óta az Amerikai Egyesült Államokban élő sógorától, B. E.-től. (a továbbiakban: B.E.) Az új eljárásra utasító döntésre figyelemmel az Amerikai Egyesült Államok adóhatósága (a továbbiakban: IRS) megkeresésre került B. E. meghallgatására az általa nyújtott kölcsönrel kapcsolatban. A válasz szerint az amerikai magánszemély nem adott nagy összegeket Magyarországon élő rokonainak, a kölcsönszerződéseket úgy írta alá, hogy azok az általa 1969. óta adott pénzüsszegeket képviselik. Minden hazalátogatásakor átadott édesanyjának kb. 2000-3000 dollárt készpénzben és néha további kisebb összegeket közeli rokonainak. Soha nem adott olyan nagy összegeket rokonoknak, mint amilyen az információkérésben szerepelt. Az IRS adatbázisa szerint B.E.-nek nem voltak meg a forrásai ahhoz, hogy a kérdéses összeget az adott időszakban kölcsönözze. Amennyiben 1969. óta adott ajándékokat rokonainak, az eltelt idő alatt potenciálisan képes lett volna az összeg nyújtására. Az IRS két külön megkeresésre egy választ küldött, a másik megkeresés a felperes gyermeke, B.R. (a továbbiakban: B.R.) és B.E. közötti összesen 55.000.000 forint összeget kitevő kölcsönszerződésekre vonatkozott. Az IRS a válaszhoz csatolta a B. R. és B.E. között 2010. október 12-én kelt megállapodást, mely szerint a felek az 55.000.000 forintos kölcsönösszeget ajándéknak tekintik. A megállapodás nem érinti a felperes adóügyét. Az IRS válaszára figyelemmel B.E.-nek nem volt fedezete a kölcsönnyújtásra, a kölcsönadás nem nyert hitelt érdemlően bizonyítást, ezért a 10.000.000 forint a felperes forrásaként nem fogadható el.

A felperes az elsőfokú határozattal szembeni fellebbezéséhez mellékelte B.E. külföldi közjegyző előtt 2011. április 15. napján tett nyilatkozatát, mely szerint az IRS előtt nem ő, hanem meghatalmazottja tett előadást, ezt ő nem tartja fenn. A 2010. október 12-én tett magyarországi ajándékozási szerződést tartja fenn.

Az alperes a 2011. július 12. napján kelt 4071810508. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az indokolásban felhívta többek között az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1.§ (7) bekezdésében, 97.§ (4) bekezdésében, 108.§ (1)-(2) bekezdésében, 109.§ (1), (3) bekezdésében, 170.§ (1) és (2) bekezdésében, valamint 171.§ (1) és (2) bekezdésében foglaltakat. Kiemelten hivatkozott az IRS adatközlésére, melyre figyelemmel nem igazolt a felek közötti kölcsönügylet létrejöttét, mivel B.E. a 10.000.000 forint kölcsönadásához kellő fedezettel nem rendelkezett. Megkérdőjelezi a kölcsönügylet megvalósulását az a körülmény is, miszerint B.E.

jelentős összegeket Magyarországon élő rokonának nem nyújtott, ugyanakkor a felperes 10.000.000 forintot kíván az adóhatósággal forrásként elfogadtatni. B. R. adóügyében szintén az IRS válaszára figyelemmel az 55.000.000 forint összegű kölcsön elfogadására szintén nem került sor. A jegyzőkönyvre tett észrevételhez csatolt, B.E.-nek tulajdonított, 2011. április 5-én kelt nyilatkozat hitelességét semmi sem támasztja alá, a 2011. április 15.-i nyilatkozat hiteles okiratnak nem tekinthető.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az első fokon eljáró közigazgatási szervet új eljárás lefolytatására kötelezte. A felülvizsgálati kérelem tárgyát nem képező eljárásjogi jogszabálysértések, valamint a B. R.-től kapott 26.000.000 forint összegű kölcsön tekintetében a bíróság a keresetet megalapozatlannak ítélte, az ügy érdemében hivatkozott az Art. 1.§ (6), (7) bekezdésében, 2.§ (1) bekezdésében, 97.§ (3)-(6) bekezdésében, 108.§-ában és 109.§-ában foglaltakra. Okfejtése szerint az adóhatóság az új eljárás során teljes körűen nem tett eleget a tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettségének a B.E.-től kapott kölcsön vonatkozásában, illetve olyan új körülmények merültek fel a megismételt eljárás során, amelyek a tényállást módosították, ezek eredményeként ellentmondások keletkeztek az addig feltárt bizonyítékok egybevetése után és ezeket az adóhatóság nem oldotta fel. Az alperes a peres eljárásban elismerte, hogy az IRS válasz pontatlanul került lefordításra, a nyilatkozatot a felperes helyett meghatalmazottja tette. Tényként megállapítható, hogy B.E. 1969. óta él az Amerikai Egyesült Államokban, családtagjait rendszeresen támogatta kezdetben átutalással, majd a későbbiek során rendszeres hazalátogatásai során készpénzzel, nem csak ajándékokat, de kölcsönöket is adott. Az IRS adatszolgáltatása alapulvételével kizárólagosan nem lehet megállapítani, hogy B.E. megfelelő forrással nem rendelkezett. Egyrészt a vitatott nyilatkozatot nem személyesen tette B.E., másrészt a bíróság előtti tanúvallomásában cáfolta az adatszolgáltatásban szereplő ténymegállapításokat. Ezen túlmenően az alperes a felperes tekintetében tett megkeresésére válaszokat nem kapott, kizárólag a fia ügyében hozott válasza alapította döntését a hatóság. Sem az első, sem a másodfokú adóhatóság nem értékelte eljárása során a 2010. október 12.-i közjegyzői okiratban és a 2011. áprilisi nyilatkozatokban foglaltakat, melyek ellentmondásban állnak az IRS válaszában írtakkal. Az adatszolgáltatásban foglalt választ ezen ellentmondások miatt nem lehet a döntés alapjául elfogadni, az ellentmondásokat az adóhatóság nem oldotta fel.

A bíróság által elrendelt új eljárás során a tényállást és a bizonyítási eljárást ki kell egészíteni és konkrétan meg kell vizsgálni a bíróság előtt tett tanúvallomásban foglaltakat is figyelembe véve, hogy B.E. rendelkezhetett-e a felperes esetében

2004. évben megfelelő forrással a kölcsön nyújtására. Az adóhatóság ismételten külföldi jogsegély iránti megkereséssel élhet az IRS felé, melynek keretében B.E. a külföldi adóhatóság előtt személyesen meghallgatható a kölcsönnyújtásra.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott felülvizsgálati kérelmet annak hatályon kívül helyezése és a kereset teljes körű elutasítása iránt. Véleménye szerint az ítélet ellentétes az Art. 97.§ (4) bekezdésében, a 109.§ (3) bekezdésében, valamint a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164.§ (1) és (2) bekezdésében foglaltakkal, ugyanis a felperes és B.E. közötti kölcsönügylettel kapcsolatban az IRS fedezethiányra vonatkozó tájékoztatását figyelmen kívül hagyva az alperest további bizonyítás - kiegészítésre kötelezte olyan kérdés tekintetében, amelyre vonatkozóan a kimentő bizonyítás a felperest terhelte volna. A kölcsönnyújtás tényét a felperes - a kölcsönnyújtó egymásnak ellentmondó nyilatkozataira és a kölcsönnyújtáshoz szükséges pénzügyi fedezet hiányára figyelemmel - hitelt érdemlő adattal nem igazolta. A meghatalmazott által az IRS előtt tett nyilatkozatot úgy kell értékelni, mintha azt maga a megbízó nyilatkozta volna személyesen. B.E. kellő alappal nem hivatkozhatott volna arra, hogy a meghatalmazott nem a valósággal egyező nyilatkozatot tett az IRS előtt, a nemzetközi megkeresésre adott válasz bizonyító erejét a meghatalmazott személye nem csökkenti.

Az adóhatóság kizárólag azt vitatta, hogy a vizsgált időszakban a kölcsönnyújtó a kölcsönszerződésben megjelölt összegű támogatást nem nyújthatta a felperes részére, azt nem vonta kétségbe, hogy B.E. a szüleit és családtagjait - többek között a felperest - anyagilag támogatta, ez azonban az 1969-től folyamatában nyújtott pénzeszközökre vonatkozott és nem a kölcsönökre. B.E. a meghatalmazott által az IRS előtt tett nyilatkozatot nem vonta vissza, ebből azt a következtetést lehet levonni, hogy tanúvallomásával ellentétben azt helytállónak tartotta. A kölcsönnyújtó nyilatkozatának módosítására okszerű és elfogadható magyarázatot nem adott, az IRS előtt tett nyilatkozat változatlanul ellentmondásban áll a perben tett felperesi és kölcsönnyújtói nyilatkozatokkal. Az IRS-től kapott válasz a felek által hivatkozott kölcsönügyletet egyértelműen kétségesé teszi, az adóhatóságnak további bizonyítási kötelezettsége nem áll fenn.

Az adóhatóság tényállás-tisztázási kötelezettségének teljes körűen eleget tett, az Art. rendelkezéseire figyelemmel a bizonyítási teher a felperes oldalán volt, aki aggálymentesen nem bizonyította a kölcsönügylet megtörténtét. Az esetlegesen lefolytatásra kerülő új eljárásban sem adna az IRS más tartalmú választ az ismételt nemzetközi információcserére, mint ahogy azt korábban tette.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

A Pp.270.§ (2) bekezdéséből és 272.§ (2) bekezdéséből fakadóan a Kúria kötve van a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabálysértésekhez, azokon nem terjeszkedhet túl. A felülvizsgálati bíróság a Pp. 275.§ (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye.

Az ügy érdekéhez kapcsolódóan a Kúria a következőket emeli ki.

Az Art. 97.§ (4) bekezdése szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha a törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Az Art. 109.§ (1) bekezdése értelmében, ha az adóhatóság megállapítása szerint az adózó vagyongyarapodásával vagy az életvitelére fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege, az adóhatóság az adó alapját is becsléssel állapítja meg. A 109.§ (3) bekezdése alapján a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja. A fentiekre figyelemmel az adóhatóságnak kell bizonyítania a becslés jogalapjának fennállását, ezt követően a bizonyítási teher megfordul és az adózónak kell bizonyítania a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést.

A perbeli esetben a felperes arra hivatkozott, hogy 2004-ben 10.000.000 forint kölcsönt kapott B.E.-től, melyet tanúsít a kölcsönszerződés, B.E. tanúvallomása és 2011. áprilisi nyilatkozatai.

A Kúria álláspontja szerint az alperes helyesen tulajdonított kiemelkedő jelentőséget a nemzetközi megkeresés útján az IRS-től beszerzett válasznak. A kérdésekre a felperes képviselőjében eljáró meghatalmazott egyértelmű válaszokat adott, melyekből megállapítható, hogy B.E. soha nem adott olyan nagy összegeket rokonoknak, mint amilyen tételek az információkérésben szerepelnek. Nagy összegeket nem adott kölcsön Magyarországon élő rokonainak, a kölcsönszerződéseket úgy írta alá, hogy tudta, azok az általa 1969. óta adott pénzösszegeket képviselik. Meghatározó jelentőségű az a közlés, hogy az IRS adatbázisa szerint B.E.-nek nem voltak forrásai ahhoz, hogy a kérdéses összegeket az adott időszakban kölcsönözze. Nincs jelentősége annak, hogy az IRS előtt a nyilatkozatot nem személyesen B.E. , hanem meghatalmazottja tette, mivel a meghatalmazott nyilatkozata a meghatalmazóéval azonos hatályú. Utólag sem B.E., sem a felperes alappal nem hivatkozhat arra, hogy az IRS felé tett meghatalmazotti nyilatkozat nem felel meg a valóságnak, miután egyrészt az IRS felé nyilatkozatát B.E. nem pontosította, nem vonta vissza, másrészt nyilvánvalóan ellátta a meghatalmazottat a nyilatkozattételt megelőzően a szükséges

információkkal. Életszerűtlen, hogy a meghatalmazott a meghatalmazójától kapott instrukciókkal ellentétes nyilatkozatot tett, ezt meghaladóan a közokirat az abban foglaltak valóságtartalmát bizonyítja.

A 2010. október 12.-i megállapodás, B.E. 2011. áprilisi nyilatkozatai, valamint a perben tett tanúvallomása az IRS válaszában foglaltakat nem döntik meg, hitelt érdemlő adatokkal nem bizonyított, hogy B.E. 2004-ben 10.000.000 forintot adott kölcsön a felperesnek. Nem vitás, hogy B.E. szüleinek és rokonainak 1969-től átutalással és készpénzben átadott kisebb összegeket, azonban nagy összegű kölcsön forrása és átadása nem nyert bizonyítást.

A Kúria ismételten hangsúlyozza, hogy az Art. 109.§ (3) bekezdése értelmében a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést a felperesnek kell hitelt érdemlő adatokkal igazolnia, a bizonyítatlanság az ő terhére esik, az ellentmondások feloldásának kötelezettsége a kölcsönadó nyilatkozatai tekintetében nem az adóhatóságot terhelik.

Az elsőfokú bíróság által az új eljárásra vonatkozóan előírt ismételt külföldi jogsegély iránti kérelem az IRS felé szükségtelen, eredmény attól nem várható.

Az elsőfokú bírósági ítélet sérti az Art. 97.§ (4) bekezdésében és 109.§ (3) bekezdésében foglaltakat, mivel az adóhatóság tényállás-tisztázási kötelezettségének eleget tett, a felperes a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal nem igazolta.

A Kúria a fentiekre tekintettel a Pp. 275.§ (4) bekezdése alapulvételével a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét teljes körűen elutasította.

A pervesztes felperes a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdésére figyelemmel köteles az alperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése alapján köteles megfizetni külön felhívásra az állam javára.

Budapest, 2014. április 23.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Rothermel Erika s.k. bíró

A kiadmány hitelével:

írnok