

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.754/2016/6.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró, dr. Heinemann Csilla bíró

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Szentkirályi-Holota Szabolcs ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: Dr. Sík Magdolna jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 21.K.30.743/2016/7. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 21.K.30.743/2016/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.529.800 (egymillió-ötszázhuszonkilencezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2005. december 29-től rendelkezik Magyarországon adóazonosító jellel. 2007. április 4-től van különböző budapesti ingatlanokban érvényes tartózkodási helye. 2010. január 27-én vásárolta meg házastársával és gyermekeivel közösen a ... szám

alatti ingatlant. 2007. január 22-től, férjével, C. L-nal közösen több bankszámlával rendelkezett, a B. Zrt-nél, továbbá 2013. május 22-től volt folyószámlájuk a K. Zrt.-nél is. 2008. április 8-tól tagja és ügyvezetője a F. Kft.-nek, ahonnan 2008. augusztus 1-től 2012. december 31-ig más, nem önálló tevékenységre tekintettel származott jövedelme. Vízuma és tartózkodási engedélye keresőtevékenység céljából lett kiállítva. Kiskorú gyermekei Magyarországon jártak iskolába. A 2009-2012. évekre adóbevallási kötelezettségének önadózás útján eleget tett, a 2013. évre nem nyújtott be bevallást.

[2] Az elsőfokú adóhatóság 2009-2013 évekre személyi jövedelemadó és százalékos EHO adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott a felperesnél. A Bankok lakossági folyószámláinak adatai alapján azt állapították meg, hogy a felperes nem tudta hitelt érdemlően bizonyítani az általa megszerzett bevételekről, hogy azok nem esnek adókötelezettség alá és nem saját jövedelmének minősülnek. Az érintett összegeket részben a felperesnél, részben a férjénél a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 28. § (1) bekezdés szerinti egyéb jövedelemként vették figyelembe. A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság a 2009-2010 évekre személyi jövedelemadó és százalékos EHO adónemekben összesen 15.297.628 forint adóhiánynak minősülő adókülönböt állapított meg a felperes terhére, amely után adóbírságot szabott és késedelmi pótlékot számított fel.

[3] Az alperes 3144746090 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést.

Indokolása szerint a felperes a vizsgált időszakban az Szja tv. 3.§ (2) bekezdés d) pont da) alpont szerint Magyarországon belföldi illetékességűnek minősül. Figyelembe vette, hogy a felperes a bankszámlák megnyitásakor minden esetben Magyarországot jelölte meg „állandó bejelentett lakcím szerinti országgént” és „tartózkodási országgént” is, továbbá életkörülményei arra mutatnak, hogy a vizsgált időszakban magyarországi lakóhelyén tartós ott-lakásra rendezkedett be. Ennek folytán a kínai állampolgár felperes adóügyi illetékességének kérdésében irányadó a Magyar Köztársaság Kormánya és a Kínai Népköztársaság Kormánya között a kettős adóztatás elkerülésére és az adóztatás kijátszásának megakadályozására a jövedelemadók területén Pekingben 1992. június 17-én aláírt Egyezmény kihirdetéséről szóló 1999. évi XV. tv. (a továbbiakban: Egyezmény) 4. cikk 2. bekezdés a) pontja, a fogalom értelmezésre pedig a 3. cikk 2) pontja. Ezen szabályokra tekintettel alkalmazandó az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 178.§ 7) pontjában meghatározott „állandó lakóhely” meghatározás. Az állandó lakóhely megállapítását nem befolyásolja, hogy a felperes többször kiutazott Kínába, vagy hogy a bejelentett lakcímet a Bevándorlási és Állampolgársági Hivatal

tartózkodási helyként regisztrálta.

Kitért arra is, hogy amennyiben a felperes igazolt volna állandó kínai lakóhelyet, akkor is fennállt volna az Szja tv. szempontjából belföldi illetősége, mégpedig az Egyezmény 4. cikk 2. bekezdés a) pontjának második fordulata, a létérdek központja szerint.

- [4] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Vezetője az 5167421538 számú iratában mellőzte a felperes által kezdeményezett felügyeleti intézkedést.

Az elsőfokú ítélet

- [5] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét. Kötelezte a felperest alperes javára 400.000 forint perköltség megfizetésére.
- [6] Az adókülönbözet tekintetében az Szja tv. 1. § (4) bekezdése alapján a felperes érdekkörébe tartozott volna annak bizonyítása, hogy a feltárt jövedelmek nem az ő személyes jövedelmei. Az alperes feltárta a jövedelmek jogcímét, eleget tett tényállás tisztázási kötelezettségének.
- [7] A felperes adójogi illetősége kapcsán alkalmazta az Egyezmény 4. cikk (2) bekezdés a) pontját azzal, hogy az állandó lakóhely meghatározásának tekintetében irányadó az Art. 178. § 7) pontja. A felperes által sem volt vitatott, hogy a tárgydíszakban Magyarországon tartózkodási hellyel rendelkezett, amit vitatott az az, hogy állandó lakóhelye lett volna. Az adójogszabályok alkalmazásában azonban nem pusztán az tekintendő állandó lakóhelynek, ami a bejelentett lakóhely, hanem az, ami ténylegesen, tartósan az adózó ott-lakására szolgál.
- [8] A felperes esetében a tartózkodási hely és a létérdek központja kapcsán megállapítható volt, hogy magyarországi tartózkodási helye állandó lakóhelynek minősül. A 183 napot meghaladó külföldi tartózkodási idő vizsgálható a létérdek körében és a tartózkodási hely körében is. Az alperes elfogadható és elégséges indokát adta annak, hogy a belföldi létérdeket minek alapján állapította meg: magyarországi ingatlanvásárlás, gazdasági társaság, bankszámla forgalom. A levont következtetés helytálló volt. Az, hogy a felperes adott esetben 183 napot meghaladóan külföldön tartózkodott, elhanyagolható szempont, nem kellett vizsgálni. Mivel a felperes belföldi létérdek központja megállapítható, így az Egyezmény 4. cikk (2) bekezdés a) pontja után nem kellett vizsgálni a jogszabály tartalma szerint csak ezután vizsgálandó b) pontban foglaltakat. Alaptalanul hivatkozott a felperes a 183 napot meghaladó külföldi tartózkodásra.
- [9] A felperes kínai állampolgárságára csak a második érdemi

tárgyaláson hivatkozott, amely keresetváltoztatásnak minősül és a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 335/A.§ (1) bekezdésébe ütközött. Ezért a bíróság a kínai állampolgárságra hivatkozást nem vehette figyelembe.

- [10] Az elsőfokú bíróság mellőzte jelen pernek a felperes házastársát érintő perrel való egyesítését.
- [11] A perköltség megállapítása során a Pp. 78.§ (1) bekezdését és a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet (a továbbiakban: R.) 3.§ (2) bekezdés a) pontját alkalmazta. Az így megállapítható, jellege folytán áfa mentes 764.881 forint összeget eltúlzottnak tekintette, és az R. 3.§ (6) bekezdést alapul véve, igazítva a jogtanácsosi képviseleti munka terjedelméhez, a bizonyítás szükségtelenségéhez, állapította meg 400.000 forintban az alperest megillető perköltséget.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [12] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a jogszabályoknak megfelelő ítélet meghozatalát, amennyiben erre nincs lehetőség, az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra utasítását indítványozta. Elsődleges felülvizsgálati indoka szerint nem rendelkezik magyarországi állandó lakóhellyel, soha nem rendelkezett, jelenleg is állampolgársága szerinti országban, Kínában van állandó lakcíme. Mivel már az adóigazgatási eljárásban kitért kínai állampolgárságára, téves a Pp. 335/A. § (1) bekezdésének alkalmazása.
- [13] Kifogásolta az alperes javára megítélt 400.000 forint perköltség összegét is, mivel az eltúlzottnak mondható, tekintettel arra is, hogy a felperes házastársának esetében az eljáró bíróság 30.000 forint perköltséget állapított meg.
- [14] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [15] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [16] A Kúria a Pp. 272.§ (2), 275.§ (1) és (2) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok és a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül. Az iratok alapján elsődlegesen azt állapította meg, hogy a felperes a keresetlevélben tényként hivatkozott kínai állampolgárságára, azaz ebben a tekintetében a

Pp. 335/A.§ (1) bekezdés keresetváltoztatás tilalmára vonatkozó szabálya alkalmazásának nem volt helye. Mivel azonban ez, a későbbiek szerint, nem befolyásolta a jogerős ítélet végső következtetését, a Kúria érdemben folytatta le a felülvizsgálati eljárást.

[17] A Magyarországon jövedelmet szerző külföldi állampolgárok adóztatása kérdésének alapvető szabályait az Szja tv. tartalmazza. Az Szja tv. perbeli időszakban hatályos 3.§ 2.b) pontja szerint e törvény alkalmazásában belföldi illetőségű magánszemély az a természetes személy, aki a szabad mozgás és tartózkodás jogával rendelkező személyek beutazásáról és tartózkodásáról szóló törvényben meghatározottak szerint a szabad mozgáshoz és a három hónapot meghaladó tartózkodáshoz való jogát az adott naptári évben - a ki- és beutazás napját is egész napnak tekintve - legalább 183 napig Magyarország területén gyakorolja.

A hivatkozott törvény a 2007. évi I. tv., melynek hatálya az Európai Gazdasági Térség állampolgárait érinti, ezért a felperes esetében nem alkalmazható.

[18] Az Szja tv. 3.§ 3) pontja értelmében a perbeli időszakban külföldi illetőségű magánszemély a belföldi illetőségű magánszemélynek nem minősülő természetes személy. Az Szja tv. 3.§ 3) pontját 2014. január 1. napjával akként módosították, hogy a harmadik országbeli állampolgárok beutazásáról és tartózkodásáról 2007. évi II. törvényt és a 183 napos tartózkodási szabályt rendelték a külföldi illetőségű magánszemélyekhez is: ez azonban a perbeli időszakra még nem irányadó. Ezért a Kúria teljes mértékben mellőzte a 183 napos szabály alkalmazását, ennek figyelmen kívül hagyásával bírálta el a felülvizsgálati kérelmet.

[19] Az Szja tv. 3.§ 2.d) pontja a belföldi illetőséget a létérdek/állandó lakóhely/szokásos tartózkodási hely kapcsolatrendszerre alapította a perbeli időszakban.

Így belföldi illetőségű magánszemély az a)-c) pontban nem említett természetes személy, akinek da) kizárólag belföldön van állandó lakóhelye; db) létérdekei központja belföld, ha egyáltalán nem vagy nem csak belföldön rendelkezik állandó lakóhellyel; dc) szokásos tartózkodási helye belföldön található, ha egyáltalán nem vagy nem csak belföldön rendelkezik állandó lakóhellyel, és létérdekei központja sem állapítható meg; azzal, hogy a létérdekek központja az az állam, amelyhez a magánszemélyt a legszorosabb személyes, családi és gazdasági kapcsolatok fűzik.

[20] Az elsőfokú bíróság a lakóhely és a létérdek vizsgálatával bírálta el a felperes keresetét. A lakóhely esetében helytállóan alkalmazta az Egyezmény, és az Art. 178.§ 7) pontjának szabályait. Az Egyezmény 4. cikk 2) pontjának első fordulata szerint az érintett személy abban a Szerződő Államban tekintendő illetőséggel bírónak,

amelyben állandó lakhellyel rendelkezik. Az állandó lakóhely fogalmára az Egyezmény 3. cikk 2) pontja folytán irányadó az Art. 178.§ 7) pontja, azaz állandó az olyan lakóhely, ahol a magánszemély tartós ott-lakásra rendezkedett be és ténylegesen ott lakik, és nem változik az állandó lakóhely, ha a magánszemély ideiglenes jelleggel huzamosabb ideig külföldön tartózkodik, illetve ha előzetes letartóztatásban van vagy szabadságvesztés büntetését tölti. Az Art. szerinti meghatározás független a bejelentkezés megtörténtétől, vagy annak minősítésétől.

[21] Alperes határozatát az Szja tv. 3.§ 2.d) pont da) alpontjára azaz arra alapította, hogy a felperesnek kizárólag belföldön van állandó lakóhelye. A felperes ezzel szemben hivatkozott a kínai állampolgárságra, és arra, hogy Kínában van az állandó lakóhelye. Az állampolgárságot alperes tényként kezelte, enélkül sor sem kerülhetett volna az Egyezmény alkalmazására. A kínai állandó lakóhelyre pedig alperesnek nem kellett bizonyítást lefolytatnia, mivel álláspontja szerint az Egyezmény 4. cikk 2) pontjának második fordulata alapján a felperesnek ekkor is fennállt volna az Szja tv. szerinti belföldi illetősége: az érintett személy abban a Szerződő Államban tekintendő illetőséggel bírónak, amelyben állandó lakhellyel rendelkezik, ha mindkét Szerződő Államban rendelkezik állandó lakóhellyel, úgy abban a Szerződő Államban tekintendő illetőséggel bírónak, amellyel személyi és gazdasági kapcsolatai szorosabbak (létérdekek központja). Az elsőfokú bíróság erre tekintettel tehát állást foglalhatott a létérdek központjának kérdésében is, és a jogerős ítéletben megjelölt bizonyítékok alapján okszerűen meg is állapíthatta, hogy a felperes létérdekének központja Magyarországon van. Így a Kúria értékelése szerint is irreleváns, hogy a felperes rendelkezik-e vagy sem állandó kínai lakóhellyel, azt tételesen az elsőfokú bíróságnak nem kellett vizsgálni.

[22] A perköltség összegének megállapítása során az elsőfokú bíróság mérlegelési jogkörben járt el. Döntése sem hiányos, sem iratellenes nem volt, nem tekinthető okszerűtlennek, a logika szabályaival szemben állónak. Rögzítette az R. alapján álláspontja szerint irányadó maximális perköltség összegét, kitért arra, hogy a perköltség nem tartalmazhat áfá-t. Döntése helytálló volt. A Kúria azt azonban mindenképpen pontosítandónak tekinti, hogy a bíróság a perköltség megállapítása során nem nyújt az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. hatálya alá tartozó szolgáltatást, az általa megállapított perköltség még akkor sem tartozik ezen törvény hatálya alá, ha annak vannak olyan elemei, amelyek hordoznak magukban áfá-t. Ilyen lehet adott esetben a szakértői díj. A perköltség tehát nem áfa mentes, hanem nem tartozik a törvény hatálya alá. (Kúria Kfv.V.35.172/2014/4. szám)

[23] Az első fokú bíróság helytállónan állapította meg, hogy a felperes

az szja tekintetében akár az állandó lakóhely, akár a létérdek szabály alapján belföldi illetőségűnek minősül, a perköltség tekintetében sem volt ok a felülmérlegelésre. Sem a Pp. 335/A.§ (1) bekezdésének, sem a 183 napos szabálynak a téves alkalmazása nem hatott ki a döntés érdemére, ezért a Kúria a jogerős ítéletet, az indokolás fentiek szerinti korrekciójával, a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [24] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [25] A tárgyi illetékeljegyzési 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 felperest.
- [26] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2017. július 6.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk.
előadó bíró, dr. Heinemann Csilla sk. bíró**