

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Tatár Klára ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Szabó Erzsébet jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Közép-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróság 2007. április 13. napján kelt 11.K.30.402/2007/3. sorszámú jogerős ítéletével befejezett perében, a felperes által 4. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 11.K.30.402/2007/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 20.000 (húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 92.000 (kilencvenkettőezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az első fokú adóhatóság a felperesnél 2000. évre meghatározott költségvetési kapcsolatok ellenőrzését végezte, melyben megállapította, hogy a felperes egyes külföldi országban sporttevékenysége alapján megszerzett jövedelmét nem szerepeltette adóbevallásában, illetve ezután százalékos egészségügyi hozzájárulást sem fizetett. Erre figyelemmel a felperes terhére 99.925 Ft személyi jövedelemadót, százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemben 1.434.083 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg. Kötelezte a felperest 853.294 Ft késedelmi pótlék és 767.007 Ft adóbírság megfizetésére.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 7114500624 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta kifejtve, hogy az első fokú adóhatóság a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeket külön-külön vizsgálta, és így állapította meg felperes adófizetési kötelezettségét. Az első fokú adóhatóság az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény (továbbiakban EHO.tv.) rendelkezéseit is helyesen értelmezte.

A felperes keresetében a közigazgatási határozatok hatályon kívül helyezését kérte azzal, hogy az ellentétes a kettős adóztatást kizáró egyezményekkel. Az egészségügyi hozzájárulás jövedelemadóhoz hasonló, így szintén a kettős adóztatást kizáró egyezmények hatálya alá tartozik. A közigazgatási hatóságok nem tettek eleget tényállás-tisztázási indokolási kötelezettségüknek.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban SZJA tv.) 2. § (4) bekezdése értelmében a belföldi illetőségű magánszemélyt az összes jövedelme után (belföldi és külföldi egyaránt) adókötelezettség terheli. Az SZJA tv. 32. § (1) bekezdése részletezi azt az esetet, ha az összevont adóalapnak olyan jövedelem is részét képezi, amely után külföldön is adót fizetett a magánszemély.

Az első fokú bíróság jogi álláspontja szerint a kettős adóztatást kizáró egyezmények az egészségügyi hozzájárulás vonatkozásában nem alkalmazhatók, ezek alkalmazását sem az EHO.tv., sem maguk az egyezmények nem teszik lehetővé. Az első fokú bíróság vizsgált több 2000. január 1. után kötött kettős adóztatási egyezményt is (Lett Köztársaság, Belorusz Köztársaság, Marokkói Királyság), de egyik egyezmény sem tartalmazza az egészségügyi hozzájárulást, mint adót. Így nem bír jelentőséggel, hogy az egészségügyi hozzájárulást jövedelem után kell-e fizetni, és hogy adónak minősül-e vagy sem.

Az első fokú bíróság figyelemmel volt a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.374/2005/8.sz ítéletére is, amely azonos tényállás mellett, a felperes 1999. évi bevallási időszakát érintette.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérve annak megváltoztatását és a keresetnek történő helytadást azzal, hogy az megsértette a kettős adóztatás tilalmára vonatkozó egyezményeket, az SZJA tv. 2. § (5) bekezdését és 32. § (1) bekezdését, az EHO.tv. 3. § (1) bekezdés a) pontját. Az egyezmények nem engedik meg a belföldön történő adóztatást, a mentesítés és nem a beszámítás szabályait rendelik alkalmazni, így az SZJA tv. 32. § (1) bekezdés nem volt alkalmazható. A perbeli egyezmények a mentesítés progresszióval elnevezésű módszerét alkalmazzák a kettős adóztatás elkerülésére. Az egészségügyi hozzájárulás lényegében a személyi jövedelemadóval azonos adó, így megállapítható, hogy az egyezmények hatálya alá tartozik. E körben utalt a 37/1997.(VI.11.) AB határozatra. Az alperes eljárása sérti a megkülönböztetést tiltó törvényi szabályokat is.

Az alperes a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta azzal, hogy az helyesen alkalmazta az SZJA tv. 32. § (1) bekezdését és az EHO.tv. szabályait.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság a Kfv.I.35.374/2005/8.sz ítéletében már vizsgálta, és kifejtette jogi álláspontját a felperes 1999. évi bevétele vizsgálatakor, a külföldi országban sporttevékenysége alapján megszerzett jövedelme adózása, és a százalékos egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettséggel kapcsolatban. A Legfelsőbb Bíróság jelen ítélező tanácsa az ott kifejtettekkel mindenben egyetért, ezért jogegységi eljárás kezdeményezését nem tartotta indokoltnak. A felperes felülvizsgálati kérelmében kifejtettekkel kapcsolatban megerősíti az ott kifejtetteket.

A jövedelemadók területén a kettős adóztatás elkerülése érdekében a Magyar Népköztársaság, majd a Magyar Köztársaság kétoldalú egyezményeket kötött. Ezen nemzetközi egyezmények rögzítik, hogy amennyiben a Magyar Köztársaságban (Népköztársaságban) illetőséggel bíró személy olyan jövedelmet élvez, amely az egyezmények alapján az egyezményben résztvevő másik országban adóztatható, úgy a Magyar Köztársaság (Népköztársaság) ezt a jövedelmet kiveszi az adóztatás alól. Ugyanakkor a perben alkalmazandó nemzetközi egyezmények lehetőséget biztosítanak, hogy a magyar adójogszabályok figyelembe vehetők az adóztatás alól mentesített jövedelmet az illetőséggel bíró személy fennmaradó jövedelme adójának kiszámításakor.

A felperes jogi álláspontja szerint az SZJA tv. 32. § (1) bekezdésben szabályozott módszer nem alkalmazható, ellentétes a nemzetközi joggal és jogi gyakorlattal. Magyarország 1996 óta tagja az OECD (Gazdasági Együttműködés és Fejlesztés Szervezete) nemzetközi szervezetnek. Az általa elfogadott Modellegyezmény többek között tartalmazza a kettős adóztatás elkerülésére és enyhítésére szolgáló különböző módszereket. Ez a Modellegyezmény azonban nem határoz meg egyetlen és kötelezően alkalmazandó módszert. A felperes hivatkozásával szemben a kettős adóztatás elkerülése érdekében kötött kétoldalú nemzetközi egyezmények sem határoznak meg konkrétan alkalmazandó módszert Magyarország számára, hanem csak a lehetőséget teremtik meg a külföldön megszerzett, ott már adózott jövedelem figyelembe vételére.

Az OECD Modellegyezménye is tartalmazza a "mentesítés" és a "beszámítás" módszerét is, és ezeknek különböző alfajait. Az SZJA tv. 32. §-a a "beszámítás" módszerét alkalmazza, amely nem ellentétes sem az OECD Modellegyezményével, sem a kettős adóztatás elkerülése érdekében kötött kétoldalú nemzetközi egyezményekkel.

A felperes által hivatkozott "mentesítés progresszióval" elnevezésű módszer lényege, hogy a külföldön megszerzett jövedelmet csak az adókulcs kiszámításánál veszik figyelembe. Összeadják a belföldön és külföldön megszerzett jövedelmet, megállapítják, hogy ennek

alapján milyen százalékos kulcs alá esne, és ezzel a %-os kulccsal számítják ki a belföldön megszerzett jövedelem adóját.

Ezzel szemben a magyar SZJA tv. 32. § (1) bekezdése a beszámítás módszerét alkalmazza. Az összevont adóalappal (belföldön és külföldön megszerzett jövedelem) elosztja az ennek alapján számított adót, és így kapja meg az átlagos (lényegében fiktív) adókulcsot. Ezen átlagos adókulccsal kell megszorozni a külföldön adózott jövedelmet, és ennek összegével csökkenteni kell a számított adó összegét. Mivel ezt a módszert sem az OECD Modellegyezménye, sem a kétoldalú nemzetközi egyezmények nem tiltják, azokkal nem ellentétes, így az alperes határozata jogszerű volt.

A felperes jogi álláspontjával szemben a Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint az egészségügyi hozzájárulás még lényegében sem azonos a személyi jövedelemadóval, így nem tartoznak a kettős adóztatás elkerülése érdekében kötött nemzetközi szerződések hatálya alá.

Az SZJA tv. az adóbevételek biztosítása érdekében, az állampolgárok közterhekkel való hozzájárulásának alkotmányos kötelezettségéből kiindulva megalkotott törvény. A törvény hatálya a 2. § (1) bekezdése értelmében a magánszemélyre, annak jövedelmére és az e jövedelemmel összefüggő adókötelezettségére terjed ki.

Ezzel szemben az EHO.tv. az egészségügyi szolgáltatásokra szolidaritási elv alapján jogosultak ellátásai, pénzügyi fedezetének biztosítása és az arányos közteherviselés elvének érvényesítése érdekében megalkotott törvény. Nem adó, hanem az 1. § (2) bekezdése értelmében adójellegű fizetési kötelezettség. A felperes által hivatkozott 37/1997.(VI.11.) AB határozat is megállapítja, hogy az egészségügyi hozzájárulás adó jellegű fizetési kötelezettség, amely nem érinti az egészségügyi szolgáltatások igénybe vételére irányuló jogosultságot.

Adójellegű, tehát mögöttes jogszabályként a 2003. évi XCII. törvény (Art.) alkalmazandó eljárási szabályként. Önmagában azonban az Art. alkalmazásának előírásával még nem válik adóvá, különösen nem személyi jövedelemadóvá. A társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint a szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény (továbbiakban Tbj.) is az Art. szabályainak alkalmazását teszi kötelezővé, de nyilvánvaló, hogy ettől még a nyugdíj- és egészségbiztosítási járulék nem válik adóvá.

Az EHO.tv. nem általában az állampolgárok közteherhez való hozzájárulása érdekében megalkotott jogszabály, hanem kifejezetten

egy meghatározott jogviszonyhoz, az egészségügyi szolgáltatásokhoz kapcsolódik.

A jövedelemadó megfizetésére a magánszemély köteles, ő az adózó még akkor is, ha az adóelőleget esetleg a kifizető vonja le. Ugyanakkor az egészségügyi hozzájárulást nemcsak a jövedelmet megszerző magánszemély köteles fizetni (százalékos mértékű egészségügyi hozzájárulás), hanem tételes egészségügyi hozzájárulásra kötelezett a kifizető. Tehát az EHO.tv. alapján a fizetésre kötelezettek köre tágabb, mint az SZJA tv. esetében, és a kifizetőnél nem is viszonyul a magánszemély által megszerzett jövedelemhez.

Mindezek alapján az alperes jogszerűen állapította meg, hogy a felperes a külföldről származó jövedelem után is köteles egészségügyi hozzájárulást fizetni, ezzel kapcsolatban az EHO.tv. mentesítést, vagy egyéb beszámítási rendelkezést sem tartalmaz.

Az EHO.tv. 2006. szeptember 1. napjától hatályos 3. § (5) bekezdése szerint, mentes a százalékos mértékű hozzájárulás fizetése alól, amely után az adót nem kell megállapítani és/vagy megfizetni. Az SZJA tv. 3. § 72.1. pontja értelmében adóterhet nem viselő járandóság a jövedelem és vagyadó területén a kettős adóztatás elkerülése érdekében kötött egyezmény vagy viszonyosság alapján az adó alól a Magyar Köztársaság mentesített, de az adó kiszámításánál figyelembe vehető jövedelem. Az időbeli hatályra figyelemmel azonban, ez a mentesítés jelen perben nem volt alkalmazható.

Az első fokú bíróság jogszerűen döntött, amikor a felperes keresetét elutasította, ezért a Legfelsőbb Bíróság azt a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Legfelsőbb Bíróság a pereszes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

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

Budapest, 2008. április 3.

Dr. Madarász Gabriella sk. a tanács elnöke, Dr. Hajnal Péter sk. előadó bíró, Dr. Danziger Éva sk. bíró