



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.V.35.645/2021/8.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter tanácselnök
Ságiné dr. Márkus Anett előadó bíró
Dr. Márton Gizella bíró
Dr. Demjén Péter bíró
Dr. Drávecz Margit bíró

A felperes: felperes
(cím1)

A felperes képviselője: Réti, Várszegi és Társai Ügyvédi Iroda
(eljáró ügyvéd: dr. Várszegi Zoltán
cím2)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(cím3)

Az alperes képviselője: dr. Illés László kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyi jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Törvényszék 2021. szeptember 29. napján
kelt 107.K.701.898/2020/30. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 107.K.701.898/2020/30. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 2.495.732 (kettőmillió-négyszázkilencvenötezer-hétszázharminckettő) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak külön felhívásra 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs hely

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás és az ügy előzménye

[1] A magyarországi székhelyű (magyar adóügyi illetőségű) WMLs Kft.-nél (a továbbiakban: WML Kft.) 2011-2013 években megállapított, de még nem rendezett osztalék merült fel – a 2017-ben USA-beli adóügyi illetőségű - felperes, mint kedvezményezett javára legalább 24.108.741.582 Ft aggregált tőke- és késedelmi kamat összegben, melyet a WML Kft. nem tudott kifizetni a felperesnek, egyebek között azért, mert az adóhatóság a bankszámláit biztosítási intézkedés útján zár alá vette.

[2] 2017. február 1-jén „Szabad, más nevében teljesítendő fizetési kötelezettségről szóló megállapodás” (a továbbiakban: Szerződés) jött létre az egyaránt a felperes érdekeltségébe tartozó D.H. S.á.r.l HK Branch Fióktelepe (a továbbiakban: HK Branch), mint hitelező és a WML Kft., mint adós között a felperes jelenlétében. A Szerződésben többek között rögzítésre kerültek a WML Kft.-nek a fenti tartozás teljesítését érintő nehézségeinek okai, valamint az a megállapítás [Előzmények (C) és D) pontjai], hogy a HK Branch „elfogadja, hogy felelős” az osztalékfizetések egy részének vagy egészének a felperes részére a WML Kft. nevében történő teljesítéséért és „részletekben történő rendezéséért”. Ez a saját döntése szerint meghatározott fizetésirészlet-összegekben és alkalmak szerint történik, továbbá a kifizetések forintban számított hitelnek minősülnek, melyet a WML Kft. köteles visszafizetni.

[3] A 2018. április 18. napján készült „Kifizetési utasítás” elnevezésű dokumentum (a továbbiakban: Kifizetési utasítás) lényege szerint a HK Branch a felé tartozással rendelkező, a felperesi érdekeltségbe tartozó G.G.-ot és DHot utasította a felperes részére történő közvetlen átutalásra összesen 1.810.877.692,72 Ft összegben, figyelemmel a HK Branch-nek „a harmadik fél nevében” a felperes számára teljesítendő fizetési kötelezettségére. A 2018. június 11. napján kelt „Nyilatkozat a szabad, más nevében teljesítendő fizetési kötelezettségről szóló megállapodás alapján végzett kifizetésekről” elnevezésű dokumentum

(a továbbiakban: Kifizetési kimutatás) pedig részletezte a HK Branch által a felperes részére a Szerződés alapján közvetlenül átutalt összegeket és a közvetett módon – a fenti társaságokon keresztül – teljesített kifizetéseket.

[4] A per tárgya 2017-ben a felperes részére teljesített 1.854.136.462 Ft összegű kifizetés Magyarországon történő adóztatásának/adóztathatóságának kérdése, az erre vonatkozó, alábbi adóhatósági határozatok jogszerűsége.

[5] A felperes a 17SZJA bevallásában (a továbbiakban: alapbevallás) 26.531.248.462 Ft osztalékjövedelmet állított be és 278.598.940 Ft visszaigényelhető adót, melyet visszaigényelt és amely részére kiutalásra került. Ezt követően a felperes kérelmére kiadott NAV 2306474438 iktatószámú állásfoglalás (a továbbiakban: Állásfoglalás1) rögzítette, hogy a fentiek szerint kifizetett 1.854.136.462 Ft tőkeösszeg nem esik Magyarországon adóztatás alá, ezért azt a felperes önellenőrzés útján igényelheti vissza. Az Állásfoglalás1 alapján a felperes önellenőrzést nyújtott be, amelyben az osztalékból származó jövedelem összegét 1.854.136.462 Ft-tal csökkentette és 278.120.469 Ft kiutalandó visszaigényelhető adót tüntetett fel. Az ezután kiadásra került – a NAV Központi Irányításnak a Pénzügyminisztériummal történt egyeztetését követően meghozott – 2306464116 számú állásfoglalás, [mely az Állásfoglalás1-et módosította, (a továbbiakban: Állásfoglalás2)] az osztalékot (tőketörlesztést) egyértelműen magyarországi forrásúnak, így Magyarországon korlátozott mértékben megadóztathatónak minősítette. Vizsgálva a Magyar Népköztársaság Kormánya és az Amerikai Egyesült Államok Kormánya között Washingtonban, az 1979. évi február hó 12. napján aláírt, a jövedelemadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló egyezményt kihirdető 49/1979. (XII. 6.) MT rendelet (a továbbiakban: Egyezmény) 9. Cikkében szereplő „osztalékot fizető társaság” kifejezést, megállapította, hogy annak a magyar WML Kft. felelt meg, és csak a kifizetés technikai lebonyolítójának tekinthető a HK Branch. A felperes 2019. január 10-én az önellenőrzését helyesbítő bevallást nyújtott be, amelyben a kiutalásra irányuló kérelmét visszavonta; nem értett egyet az Állásfoglalás2-vel, mely álláspontját részletesen kifejtette; egyebek között utalva az OECD Modellegyezményére a jövedelem és a vagyon adóztatásáról (a továbbiakban: OECD Modellegyezmény) 10. cikkéhez fűzött kommentárra,

[6] Az elsőfokú adóhatóság az alapbevallás, az önellenőrzés és a helyesbítő bevallás figyelembevételével végzett, 2017. évre személyi jövedelemadó adónemre vonatkozó, ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező, az adó, költségvetési támogatás alapjának és összegének vizsgálatára irányuló adóellenőrzés során megállapította, hogy a 2017. évben USA-ban adóügyi illetőséggel bíró felperes az osztalékra a magyar adóügyi illetőségű WML Kft.-vel fennállt tagsági jogviszonya alapján volt jogosult; a HK Branch technikai lebonyolító volt, melyet alátámaszt a kifizetések átutalásához kapcsolódó közlemények tartalma is, és az a körülmény, hogy a kifizetés végső soron a WML Kft-t terhelte, mivel a HK Branch által megfizetett összegek a WML Kft. részére nyújtott visszafizetendő kölcsönnek minősültek. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 178. § 18 pontja alapján a WML Kft. egyben kifizetőnek is minősült a HK Branch-el kötött szerződés alapján juttatott jövedelmek tekintetében; a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 2. § (6) bekezdése alapján a felperes a WML Kft-vel volt a bevétel jogcímét meghatározó jogviszonyban, és az Szja tv. 2. § (4) bekezdése szerint a WML

Kft. volt az osztalék fizetésre kötelezett, ahogy az Egyezmény 9. Cikk (1) bekezdése alapján is osztalékot fizető társaságnak minősült. Mindezek alapján az elsőfokú adóhatóság a 2019. augusztus 21. napján kelt 2304073583 iktatószámú határozatával a felperes terhére 279.146.423 Ft adókülönbözetet állapított meg, melyből 278.120.469 Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek, 940.747 Ft-ot adóhiánynak tekintett.

[7] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2019. november 29. napján kelt 2234882343 számú határozatával az elsőfokú határozatot az indokolási rész megváltoztatásával helyben hagyta. Utalt többek között az előzőekben említett dokumentumokon kívül a 2011. március 31-én, a 2012. május 31-én és a 2013. május 31-én kelt osztalék megállapításáról szóló Alapítói határozatokra, a 2017. december 22-i keltezésű magyar-angol nyelvű Kamat megállapodásra és megállapította: megerősítette az elsőfokú adóhatóság helytálló megállapítását az átutalások közleménye és a könyvelési iratanyag is, mert osztalékként kerültek könyvelésre a Szerződés alapján kifizetett összegek. A jogkövetkezmények vonatkozásában azonban az elsőfokú határozat nem volt jogszerű, adóbírság és késedelmi pótlék nem az elsőfokú adóhatóság álláspontja szerinti okból, hanem azért nem volt alkalmazható a felperessel szemben, mert a WML Kft. mint kifizető nem tett eleget a személyi jövedelemadó megállapítási, levonási, bevallási kötelezettségének az 1.860.976.152 Ft osztalék tekintetében.

A kereset

[8] A felperes keresetet terjesztett elő az alperes határozata jogszerűségének vizsgálatára, kérte annak megváltoztatását az adókülönbözet törlésével, vagy megsemmisítését az elsőfokú határozatra kiterjedően és szükség esetén az adóhatóság új eljárás kötelezését. Kifogásolta, hogy a határozat nem reflektált arra a felperesi érvelésre, hogy független felek között az ügylet nem jött volna létre, a HK Branch ilyen kötelezettséget nem vállalt volna, ha nem a felperes a végső tulajdonosa. Álláspontja szerint az osztalékkövetelés adózási jogcíme megváltozott, amikor a HK Branch annak kifizetésében közreműködött. A tőketörlesztés magyarországi forrásának minősülése kapcsán mind az Egyezményben, mind a magyar jogszabályokban foglaltakat vizsgálni kell. Az Egyezmény 9. Cikke szerint jelen ügylet nem adóztatható Magyarországon, mert a kifizetés ténylegesen egy nem magyar illetőségű társaságtól (HK Branch) származik, a „fizet” szó hétköznapi jelentése alapján a HK Branch fizetett. Az OECD Modellegyezmény 10. cikkéhez fűzött kommentár 7. pontja szerinti „kifizet”, „juttat” fogalmak – aktív tevékenységet feltételezve – csak olyan esetre vonatkoznak, ahol az osztalékot juttató társaság van döntési helyzetben. A HK Branch nem (csak) technikai lebonyolító volt, mert a vagyona csökkent, komoly gazdasági kockázatot vállalt és mint a vállalatcsoport tagja önállóan működő gazdasági entitás, gazdálkodása során saját érdekeit képviseli. A magyar jogszabályok szempontjából pedig az Szja tv. 2. § (5) bekezdése alapján nem merül fel a magyarországi adókötelezettsége, ezért az Szja tv. 2. § (6) bekezdése szerinti vizsgálatra – a kifizetés jogcímének vizsgálatára – nincs szükség.

[9] Előadta, hogy a Szerződés valódi tartalma alapján a jövedelmet a HK Branch-el fennálló jogviszonyára tekintettel kapta meg. A 2017-es Szerződés megkötését és a

kifizetéseket az osztalék megállapításától (2010. évtől) független ügyletként is fel lehet fogni. 2017-ben tehát volt egy behajthatatlan követelése a WML Kft.-vel szemben, amelyet egy követeléskezelőnek csak az eredeti követelés töredékeként tudott volna értékesíteni (Szja tv. 3. § 9. pontja szerinti szokásos ár független felek között), és melynek helyébe a Szerződés következtében nagy értékű készpénzvagyon lépett. Erre csak úgy volt lehetősége, hogy a HK Branch közvetett tulajdonosa. Ebből adódóan a kifizetett összegeket nem a WML Kft.-vel szemben fennálló osztalékkövetelésére tekintettel szerezte meg, és a HK Branch-el fennálló nagyobb jelentőségű jogviszony határozza meg az Szja tv. 2. § (6) bekezdése szerinti adókötelezettséget. A WML Kft. kifizetői (juttatói) minőségét nem lehetett megállapítani a régi Art. alapján, annak szövege szerinti „juttat” szó hétköznapi jelentése szándékos magatartást feltételez, holott a WML Kft. nem volt befolyással a juttatás megtörténte, mértékére, időzítésére. Nem is tudta az adót levonni a kifizetésből, mert ténylegesen nem ő teljesítette azt, vagyis mégha a WML Kft. kifizetőnek is minősülne, akkor sem lett volna adófizetési kötelezettsége az adóhatóság irányába az Szja tv. 15. § (4) bekezdése és 46. § (9) bekezdése alapján.

A védírat

[10] Az alperes védíratában a határozatában foglaltakat fenntartotta, kérte a kereset elutasítását. Kiemelte többek között, hogy az Egyezmény vonatkozásában már kifejtette az álláspontját. A konstrukció célja a megállapított osztalék kifizetése volt, nem pedig az a cél, hogy a HK Branch a saját jogán, a saját vagyona terhére, a saját gazdasági kockázatára kifizetőként teljesítsen kifizetést a felperes részére.

A jogerős ítélet

[11] A Fővárosi Törvényszék a 2021. szeptember 29. napján hozott 107.K.701.898/2020/30. számú ítéletével a felperes keresetét elutasította.

[12] Indokolásában kiemelte, hogy az ügy lényegi kérdése annak eldöntése: a felperes a magyar illetőségű WML Kft.-től vagy a HK Branch-től szerzett jövedelmet külföldi adóügyi illetőségűként. A Szerződés, a hivatkozott dokumentumok tartalmából indult ki, azzal, hogy a felperes részéről nem volt vitatott: a WML Kft.-től osztalékjövdelemre volt jogosult, melynek összegét a társaság a számára teljes körűen nem fizette ki, nem is tudta teljesíteni, mivel az adóhatóság zárolta a társaság vagyonát. Megállapította, hogy a HK Branch a WML Kft. által ki nem fizetett osztalékrészletek kifizetésére vállalt kötelezettséget azzal, hogy azt a WML Kft. nevében teljesíti; a HK Branch döntési helyzetbe csupán a kifizetések összegei és időpontja tekintetében került. Alaptalannak találta ezért egyrészt azt a kereseti hivatkozást, miszerint a jövedelmet a felperes a HK Branch-csel fennálló jogviszonyára tekintettel kapta, másrészt a „fizet” szó értelmezése, a HK Branch vagyoncsökkenése kapcsán sem osztotta a felperesi álláspontot. Kiemelte, hogy ez a vagyoncsökkenés csak ideiglenes volt, tekintettel a WML Kft. HK Branch felé fennálló visszafizetési kötelezettségére. A konstrukció tényleges

célja a WML Kft. nyeresége terhére megállapított osztalék még ki nem fizetett részének/ annak egy részének a felperes számára való megfizetése volt. Helytállóan állapította meg az alperes, hogy a HK Branch technikai lebonyolító volt, mert csak a fizetések ütemezését és a maximális összegben belüli részösszegeket határozhatta meg; a WML Kft. volt, amelyik döntött osztalékjövedelem juttatásáról, arról, hogy az elmaradt kifizetéseket a HK Branch jogosult a WML Kft. nevében teljesíteni, ezért a tevőleges juttató magatartás, szándék a WML Kft.-nél érhető tetten; a HK Branch csak a WML Kft. utasítása alapján járt el. Abban a körben volt csupán döntési jogosultsága a HK Branch-nek, melyet a WML Kft. biztosított számára, és a teljesítés időpontjáról a WML Kft. döntött, mert az ebben való konkrét döntési jogot kifejezetten átengedte a HK Branch számára; a „megbízás” teljesítése [Szja tv. 2. § (6) bekezdés] a kifizetés teljesítését jelentette. Mind a Kifizetési utasításból, mind a Kifizetési kimutatásból kiderül, hogy a HK Branch nem a saját nevében juttatott jövedelmet a felperes részére, hanem harmadik fél, vagyis a WML Kft. nevében tett eleget kifizetési kötelezettségének, mely dokumentumok tartalmát (és a Szerződését is) alátámasztják a felperes részére teljesített kifizetések közleményei és a WML Kft. könyvelése.

[13] Az ügylet érdeme az osztalékkifizetések eldöntése és azok mértékének meghatározása volt, melyet az Alapítói határozatok rögzítettek, és e tekintetben a HK Branch-nek nem volt döntési jogosultsága. A kifizetések jogcíme vonatkozásában nem volt relevanciája annak, hogy a HK Branch helyett független fél vállalta volna vagy sem a kifizetéseket, vagy, hogy milyen jogviszony állt fenn a felperes és a HK Branch között. A HK Branch kifizetésben való közreműködésével a felperesnek a WML Kft.-vel szemben fennálló osztalékkövetelése adózási jogcíme nem változott meg, a tőketörlesztés tehát magyarországi forrású maradt. Nem érinti ezt a megállapítást az sem, hogy a zárolás miatt a felperes nem élhetett bizonyos tulajdonosi jogaival és a WML Kft. gazdasági tevékenysége ellehetetlenült, mert a felperes olyan osztaléka tekintetében jutott részben az osztalékjövedelméhez, amelyet már korábban elfogadtak, megállapítottak, csak még nem volt kifizetve. Összegezve rögzítette, hogy az Egyezmény 9. Cikk (1) bekezdését jogszerűen alkalmazta az alperes, és erre tekintettel az Szja tv. 2. § (6) bekezdése alkalmazására volt szükség, melynek és a régi Art. 178. § 18. pontjának értelmében helytálló volt a WML Kft. kifizetői minőségének megállapítása. A juttatást a megbízottja – a HK Branch – útján teljesítette. Alaptalan felperesi hivatkozás volt az elvárt kifizetői feladatok teljesítésének lehetetlen voltára, valamint az Szja tv. 15. § (4) és 46. § (9) bekezdésében foglaltakra való utalás (mivel az általa megszerzett összegek kifizetője a WML Kft. volt). Tekintettel arra, hogy a kifizetett jövedelemből az adóelőleg nem került levonásra, ezért az adó megfizetésére a felperes köteles. Az Állásfoglalás²-vel kapcsolatos sérelmek pedig nem vizsgálhatók.

A felülvizsgálati kérelem

[14] A felperes a felülvizsgálati kérelmében az elsőfokú bíróság ítéletének megváltoztatását és az elsőfokú adóhatósági határozat megsemmisítését, az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte. Perköltségénye mellett.

[15] Előadta, hogy a jogerős ítélet sérti a Szja tv. 1. § (5) bekezdését, 2. § (6) bekezdését, 3. § 9. pontját és a régi Art. 1. § (7) bekezdését, mert az formális, nyelvtani értelmezésen alapul és nem tükrözi a felek között létrejött Szerződés valódi tartalmát. Utalt e körben a Kúria Kfv.I.35.225/2021/7. számú eseti döntésére, annak elvi tartalmára, mely szerint az adóhatóság – többek között – a nemzetközi elemet tartalmazó jogügyletek esetében is élhet a jogügylet valódi gazdasági tartalom szerinti minősítésének lehetőségével. A felperes hozzátette, hogy köteles is élni ezzel.

[16] A valódisági klauzula alapján egyrészt figyelembe kellett volna venni gazdasági megfontolásokat, így azt, hogy a HK Branch egy alapvető gazdasági döntést hozott meg; vagyonából a felperesnek juttatott jövedelmet úgy, hogy lehetősége, de nem kötelezettsége volt a saját döntése szerint teljesíteni a kifizetéseket (amit megerősít, hogy teljesítése nem érte el a 4 milliárd forintot sem); másrészt sérti a klauzulát az az ítéleti megállapítás, hogy egyedül a WML döntött a kifizetéssel kapcsolatos minden lényeges körülményről és a HK Branch annak csak technikai lebonyolító volt. Lényeges, hogy az osztalékfizetés elrendeléséről nem a WML Kft., hanem annak egyedüli tagja, a felperes döntött.

[17] A gazdasági megfontolásokra, az Szja tv. 2. § (6) bekezdésére figyelemmel ugyanakkor az állapítható meg, hogy a HK Branch csak azért írta alá a Szerződést, mert a felperes volt a végső tulajdonosa, mert a számára kívánt jövedelmet juttatni, és ez volt a Szerződés valódi tartalma, nem pedig az, hogy a kamatbevételek reményében egy atipikus kölcsönt nyújt. A felperes döntött tehát úgy, hogy nem egy magyar, hanem egy külföldi vállalkozásból von ki vagyont, és a kapott juttatás nem esik adóztatás alá Magyarországon, így a döntése nem a saját, hanem a juttatók vagyoni helyzete szempontjából nem volt mindegy. (Ezt a következtetést nem érinti, hogy a felperes a HK Branch döntéseire is jelentős befolyással bírt, mert a felperest nem vezette az adóelkerülés szándéka, ahogy azt az adóhatóság is elismerte akkor, amikor nem vetett ki adóbírságot). Ezeket a gazdasági megfontolásokat az adóhatóságnak nemcsak az adókötelezettségek növekedését eredményező, hanem csökkenését jelentő esetekben is figyelembe kell vennie, mely levezethető a Szja tv. 1. § (5) bekezdéséből és az Art. 1. § (7) bekezdéséből

[18] Jogsértőnek nevezte a fentiek okán a jogerős ítéletnek a [32], [35]-[36], [41]-[42] pontjaiban foglalt megállapításait: a Szerződés ugyan „hitelnek” (kölcsönnek) nevezi a HK Branch és a WML közötti megállapodást, de HK Branch nem vállalt kötelezettséget és a szolgáltatásával a WML ellenszolgáltatása (kamat) nincs arányban; ha a WML a döntési jogot átengedte, akkor az adott kérdésben nem dönthetett; a HK Branch nem megbízást teljesített, mert a Szerződés csak egy felhatalmazás, a HK Branch nem technikai lebonyolító, hanem szerepe túlmutat azon; komoly kockázatot vállalt, ezt pedig a felperessel fennálló jogviszonyára tekintettel tette, pótlólagos jövedelmet juttatva a felperes részére; a Szerződés független felek között nem jött volna létre. Az Szja tv. 3. § 9. pontja szerint a követelés értéke annyi volt, amennyiért a WML Kft. azt független feleknek el tudta volna adni, így a HK Branch teljesítésével a felperes vagyona jelentős értékben nőtt a HK Branch vagyona terhére. Egyértelműen az aktív szerepet betöltő HK Branch minősült kifizetőnek, és nem a tőrést

tanúsító WML Kft., hiszen utóbbi utasítást nem adott, az általa felosztott osztalék ténye egyedül a HK Branch kifizetéseinek a maximumát határozta meg, így a HK Branch nem megbízotti szerepben volt.

[19] A jogerős ítélet sérti az Egyezmény 9. Cikkét is, mert az osztalékot fizető társaság nem magyar illetőségű, a kifizetésre nem vonatkozik a magyarországi forrásadóztatást egyébként lehetővé tevő 9. Cikk (2) bekezdése, a kifizetés a 19. Cikk egyéb jövedelem alá tartozik, Magyarországon nem adóztatható, vagyis a befizetett szja jogszerűen visszaigényelhető.

A felülvizsgálati ellenkérelem

[20] Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban való fenntartását kérte, annak jogszerűségére tekintettel. Perköltséget kért.

A Kúria döntése és jogi indokai

[21] A felülvizsgálati kérelem – az alábbiak szerint – nem alapos.

[22] A Kúria elsődlegesen kiemeli, hogy a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján vizsgálhatta felül a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. tv. (a továbbiakban: Kp.) 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdésének, továbbá a Kp. 120. § (5) bekezdésének megfelelően.

[23] A felülvizsgálati eljárás során a jogerős ítélet jogszerűsége vizsgálható, ezen eljárás keretében bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős határozatot tehát csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül (KGD 2002.262.). A jelen ügyben a felperes felülvizsgálati kérelmet, az alperes felülvizsgálati ellenkérelmet terjesztett elő, amelyek meghatározták a Kúria felülvizsgálatának kereteit.

[24] A közigazgatási jogvitában a bíróság feladata a közigazgatási cselekmény (közigazgatási határozat) jogszerűségének vizsgálata, azaz a hatékony jogvédelem megvalósítása érdekében az eljárási és anyagi jogszabályok érvényre juttatása és ennek tükrében a támadott közigazgatási határozat esetleges jogszabálysértéseinek feltárása, a jogszabálysértés következményeinek a bíróság döntésében való levonása. A felülvizsgálati eljárásban a jogerős ítélet jogszerűségének megítélésén keresztül azt vizsgálja a Kúria, hogy a

közigazgatási határozat törvényességéről az előzőek szerint megfelelően döntött-e az elsőfokú bíróság.

[25] A perbeli jogvitában abban a kérdésben kellett állást foglalnia az elsőfokú bíróságnak, hogy az irányadó anyagi és eljárási jogszabályokkal összhangban járt-e el az alperes, illetve az elsőfokú adóhatóság akkor, amikor a felperes részére 2017-ben kifizetett összegeket (melyekkel a felperes – az alapbevallásába beállított – osztalékjövedelmét csökkentette az önellenőrzésében), Magyarországon korlátozottan adóztatható jövedelemnek minősítette, a kettős adózást kizáró Egyezmény 9. Cikke szerint osztalékjövedelemként határozta meg és mindezek alapján, figyelemmel az Szja tv. rendelkezéseire, adókülönbözetet, jogosulatlan visszaigénylést állapított meg.

[26] A jogvita eldöntésének kiindulópontja, hogy nemzetközi elem van a jogügyletben, ugyanis egyrészt Magyarországnak – az egyébként az OECD Modellegyezmény mintájára megkötött – kettős adóztatás elkerüléséről szóló adóegyezményei alkalmazhatóságának a feltétele, hogy legalább az egyik államban illetőséggel bírjon a magánszemély, másrészt az adóegyezmények és az Szja tv. a magánszemély illetőségétől teszik függővé, hogy az egyes jövedelemfajtákat mely állam adóztathatja/mely államok adóztathatják. Az adóegyezményeink alapján vannak olyan jövedelmek, amelyek esetében mindkét szerződő állam (a forrásállam és az illetőség állama) megkapja az adóztatási jogot, azonban a forrásállam által megállapítható adó korlátozott. Ilyen, a forrásállamban korlátozottan adóztatható jövedelem az osztalék.

[27] A jelen ügyben a jövedelem jogcímének meghatározása kiemelkedő jelentőségű, feltétlenül szükséges ahhoz, hogy eldönthető legyen: a Magyarországon történő korlátozott adóztathatóság fennáll-e vagy sem. Amennyiben adott bevétel Magyarországon adóztatható, úgy az Szja tv. 2. § (6) bekezdése előírja, hogy a bevétel adókötelezettségének jogcímét meg kell állapítani az Szja tv. szerint és az adókötelezettségeket (ideértve a jövedelem megállapítását is) ennek megfelelően kell teljesíteni. A jogcím meghatározásánál a felek (a magánszemély és a bevételt juttató személy, valamint az említett személyek és más személy) között fennálló jogviszonyt és a szerzés körülményeit kell figyelembe venni. Az idézett rendelkezés meghatározza, hogy „ki járhat el” az előzőekben meghatározott jogcímen kifizetőként.

[28] A perbeli esetben a magyar-amerikai kettős adóztatás elkerüléséről szóló Egyezmény 9. Cikke rendelkezik az osztalékról [9. Cikk (1) bekezdése a magánszemély illetőségének államában írja elő az adóztathatóságot, azonban a (2) bekezdés b) pont alapján ez az osztalék a forrásállamban (amely államban az osztalékot fizető társaság illetőséggel bír), ennek az államnak a jogszabályai szerint megadóztatható, de ha az osztalék haszonhúzója a másik szerződő államban bír illetőséggel, az így megállapított adó nem haladhatja meg az osztalék bruttó összegének 15 százalékát.]. Ezzel összhangban a Szja tv. előírja, hogy a külföldi illetőségű magánszemély adókötelezettsége kizárólag a jövedelemszerzés helye (Szja tv. 3. § 4. pont) alapján belföldről származó, vagy egyébként nemzetközi szerződés, viszonyosság alapján Magyarországon adóztatható bevételére terjed ki [Szja tv. 2. § (4)

bekezdés], ez fejezi ki tehát a külföldi illetőségű magánszemély korlátozott magyar adókötelezettségét. Az Szja tv. 3. § 4. pont j) alpontja szerint osztalék esetében a jövedelemszerzés helye az osztalék fizetésére kötelezett jogi személy, egyéb szervezet illetősége.

[29] A Kúria elsődlegesen a felülvizsgálati kérelemnek a Kfv.I.35.225/2021/7. számú kúriai eseti döntésre vonatkozó hivatkozását vizsgálta. Ennek elvi tartalma szerint: „A nemzetközi elemet tartalmazó jogügylet vizsgálata során az adóhatóság jogosult és egyben köteles alkalmazni az Art. alapelvi rendelkezéseit, ugyanis nincs olyan jogszabályi rendelkezés, mely az adójogi viszonyokat átható általános alapelvi rendelkezések alkalmazását korlátozná. Így az adóhatóság – többek között – a nemzetközi elemet tartalmazó jogügyletek esetében is élhet a jogügylet valódi gazdasági tartalom szerinti minősítésének lehetőségével.” A jelen esetben az elvi tartalom első fordulatával kapcsolatban nem merült fel probléma, a magyar adóhatóság a nemzetközi elemet tartalmazó jogügyletet a felperes alapbevallást módosító önellenőrzésének és helyesbítő bevallásának adóellenőrzés keretében történő vizsgálata során tekintette át, a magyar eljárásjogi szabályok alkalmazásával, és az nem volt vitatott a felek között, hogy az adójogi viszonyokra vonatkozó alapelvi rendelkezések alkalmazhatók, és alkalmazandók voltak. A kúriai eseti döntés tárgyát képező ügyben ugyanis az adózó – a kettős adóztatást kizáró egyezményt, vagyis nemzetközi egyezményt tartalmazó (azt kihirdető) jogszabályban foglaltakra tekintettel – vitatta az adóhatóságnak azt a jogosultságát, hogy az adott adójogviszony tartalmát feltárja és minősítse. Az eldöntendő elvi kérdés tehát eltért a hivatkozott ügyben. Az elvi tartalom második fordulata kapcsán hangsúlyozza a Kúria, hogy a jelen ügyben nem az volt a kérdéses, hogy a valódi gazdasági tartalom szerinti minősítés lehetőségével élhetett-e az adóhatóság a nemzetközi elemet tartalmazó jogügylet vizsgálata során, hanem az, hogy helytállóan minősítette-e adójogi szempontból a Szerződést, az annak alapjául szolgáló jogviszonyokat. A jelen ügyben tehát nem az a kérdés, hogy az adóhatóság jogosult-e, vagy – a felperes megfogalmazásában – köteles-e a valódi gazdasági tartalom minősítésére, hiszen a minősítést elvégezte az Art. 1. § (7) bekezdésében foglalt alapelv alkalmazásával, hanem azt kellett elbírálni, hogy helyes volt-e az adójogi minősítése az adott tényállást tekintve, vagyis, hogy milyen következtetésre jutott és az megfelel-e a valós gazdasági tartalomnak.

[30] A perbeli esetben a nemzetközi elemet tartalmazó jogügylet valódi gazdasági tartalmának a minősítésében tért el a felperes és az adóhatóság álláspontja, illetve az adóhatósági megállapítást elfogadó elsőfokú bíróság következtetése, mely utóbbit a felperes azért tekintette jogszabálysértőnek, mert az – a nézete szerint – a Szerződés, a dokumentumok formális, nyelvtani értelmezésén alapult és nem vette figyelembe az általa felhozott általános gazdasági megfontolásokat.

[31] A Kúria rámutat arra, hogy azt kellett vizsgálni a jogügylet valódi gazdasági tartalmának feltárása során, hogy a 2017-ben USA-beli adóügyi illetőséggel rendelkező felperes 2017-ben milyen jövedelemben részesült, (milyen jogviszonyra tekintettel), mely társaság volt a juttató, „osztalékot fizető társaság”: a magyar adóügyi illetékeségű WML Kft. vagy a külföldi illetőségű HK Branch volt-e (a jövedelem forrása) és ennek figyelembevételével a jövedelem az Egyezmény alapján adóztatható-e Magyarországon.

[32] Ezt a vizsgálatot az adóhatóság elvégezte és az elsőfokú bíróság is a saját eljárásában az alperesi határozat jogszerűségének megítélése során. Mindegyikük vizsgálatára az volt a jellemző, hogy valóban az Alapítói határozatok, a Szerződés, a Kifizetési utasítás, a Kifizetési kimutatás, tehát az egyes dokumentumok szövege alapján elemezték az alapul fekvő jogügyletet. A Kúria nem osztotta a felperesi álláspontot tekintetben, hogy ez csak formális, nyelvtani értelmezés lett volna és nem tartalmi vizsgálat. Az adóhatóság és az elsőfokú bíróság tartalmi minősítést adott a felperes részére teljesített kifizetés vonatkozásában. A Szerződés, a Kifizetési utasítás és a Kifizetési kimutatás szövegéből emelte ki azokat a rendelkezéseket, amelyeket a minősítésnél egyik szempontként tekintetbe vett. Mind az adóhatóság, mind az elsőfokú bíróság az egyes kifejezések megfogalmazására, a dokumentumon belüli kapcsolódásukra és a dokumentumok egymás közötti összefüggéseire is figyelemmel volt. Továbbá értékelte, hogy a jövedelem/a kifizetés milyen formában realizálódott, azaz miként jelent meg a WML Kft. könyvelésében és a felperes részére történő átutalás közleményeiben, és ezeket a megállapítás igazolásának tekintette. Mindez – az elvégzett vizsgálat elemeire tekintettel – tartalmi minősítést jelentett. A jogerős ítélet a minősítést többek között arra alapozta, hogy az Alapítói határozatok szerint osztalék megállapításáról volt szó, a Szerződés megkötésének előzményét ennek a korábban megállapított, de még nem rendezett osztaléknak a felperes részére történő kifizetése nehézségei jelentették, a Szerződésben a WML Kft. nevében történő teljesítésért és részletekben való rendezésért vállalt felelősséget a HK Branch, a WML Kft. vagyonát terhelte végső soron a kifizetés (a HK Branch felé visszafizetési kötelezettsége volt), a Kifizetési utasítás és a Kifizetési kimutatás is a HK Branch kötelezettségét harmadik fél nevében teljesítendő fizetési kötelezettségként említette.

[33] A jogerős ítélet a konstrukció tényleges célját akként azonosította, hogy a cél a WML Kft. nyeresége terhére megállapított osztalék még ki nem fizetett részének, illetőleg annak egy részének a felperes számára való megfizetése volt. Az elsőfokú bíróság az osztalék jogcím alapján felhívta az Egyezmény 9. Cikk (2) bekezdés b) pontját a magyarországi forrású jövedelemre tekintettel (korlátozottan adóztatható jövedelem Magyarországon), mert kifizetőnek a WML Kft.-t tekintette és csak technikai lebonyolítóként, megbízás teljesítőjeként vette figyelembe a HK Branch-et; utóbbi megállapításoknál utalt az Szja tv. 2. § (6) bekezdésére (meghatározó jogviszonyban a felperes és a WML Kft. voltak), és a régi Art. 178. § 18. pontjára.

[34] A felperes álláspontját illetően a valódi gazdasági tartalom minősítése kérdésében több nyilatkozatot tett. Kijelentette, hogy nem magyarországi forrású osztalék címen szerzett jövedelmet és a kifizető nem a WML Kft. volt. Az OECD Modellegyezmény 10. cikkéhez fűzött 7. kommentárból kiemelve a „fizet” szót rögzítette, hogy az tevőleges, aktív szerepet takar, arra vonatkozik, ha az osztalékot fizető társaság dönt az összegről és ütemezésről, és ennek a HK Branch felelt meg, mert jóval nagyobb döntési szabadsággal bírt, és komoly gazdasági kockázatot vállalt, mindezen két szempont miatt a kifizetést az Egyezmény szempontjából a HK Branch teljesítette. Álláspontja szerint az előzőek miatt a jövedelem nem adóztatható Magyarországon, ezért jogcímének magyar jogszabályok szerinti vizsgálatára nincs szükség. Kifejtette továbbá, hogy amennyiben a kifizetés jogcímét mégis a magyar Szja tv. szerint kellene elbírálni, akkor a Szerződés alapján azt kellene vizsgálni, hogy a WML

Kft.-vel való jogviszonyára tekintettel osztalékban részesült-e, vagy a HK Branch-el fennálló közvetett tulajdonosi jogviszonyra tekintettel kapta-e a bevételt. Álláspontja az volt, hogy az utóbbi nem hagyható figyelmen kívül a jogvita során. Az elsőfokú bíróság fenti elemekre vonatkozó kérdésére pedig a felperes a tárgyaláson a háromoldalú Szerződésre hivatkozott, a felperesi tulajdonosi pozíciójára a két cégben, és a Szerződésből fakadó „sajátos jogcímre” (megjegyezve, hogy azt kell bizonyítania, ha osztalék kifizetésről van szó, akkor nem a WML Kft. a kifizető, ha nem osztalék, akkor is külföldi a kifizető.). A felülvizsgálati kérelmében a felperes a kifizetést jövedelemnek, pótlólagos jövedelemnek vagy juttatásnak nevezte és az egész konstrukció megítélése tekintetében a gazdasági megfontolásokra helyezte a hangsúlyt. Az Szja tv. 2. § (6) bekezdésére figyelemmel kiemelte, hogy a HK Branch csak azért írta alá a Szerződést, mert a felperes volt a végső tulajdonosa, mert a számára kívánt jövedelmet juttatni, és ez volt a Szerződés valódi tartalma, nem pedig az, hogy a kamatbevételek reményében atipikus kölcsönt nyújt.

[35] A Kúria rögzíti, hogy a felperesnek juttatott jövedelem jogcíméből kell kiindulni annak mikénti adóztathatóságának megítélése szempontjából, és az OECD Modellegyezmény adta keretek, illetve az annak figyelembevételével megalkotott kettős adózást kizáró Egyezmény megfelelő alkalmazása is ettől függ.

[36] A Kúria az adóhatóság, és az elsőfokú bíróság álláspontjával értett egyet. A felperesnek juttatott jövedelem lényegében egy „osztalékba beszámító, osztalékot helyettesítő juttatásként” határozható meg. Arra a felperes helyesen mutatott rá a felülvizsgálati kérelmében, hogy az elsőfokú bíróság az ítélete indokolásának egyes részeiben túlzó megállapításokat tett, melyeket a Kúria mellőz, de ettől eltekintve jogszerű a jogerős ítéletben foglalt minősítés, annak a jogügylet célján keresztül történő megállapítása. A Kúria egyetértett tehát azzal, hogy a minősítést azt határozza meg, hogy az egész konstrukció célja a WML Kft. nyeresége terhére megállapított osztalék még ki nem fizetett részéből a 2017-ben kiegyenlíteni szánt összegeknek a felperes számára való megfizetése volt. Ez következik a háromoldalú Szerződésből, melyben arról állapodtak meg, hogy a HK Branch a WML Kft. nevében, osztalékkifizetéseket rendez a felperes részére. Ezt a minősítést tükrözik a kifizetés realizálódását kísérő iratok is (osztalékként jelenik meg a WML Kft. könyvelési anyagában és az átutalások közleményei is erre utalnak).

[37] A Kúria a felperesi minősítésre utalva hangsúlyozza, hogy nem vitatható el: az a megfontolás állt a konstrukció létrehozása mögött, hogy a WML Kft-t érintő, adóhatósági ellenőrzés kapcsán a zárolás miatt szükségesnek vélték megoldást találni a korábban megállapított osztalék egy részének és kamatainak felperes részére történő kifizetésére, és, hogy a HK Branch a kívülálló független felek magatartásához mérten komoly gazdasági kockázatot vállalt a kifizetés teljesítésével, a vagyona csökkent a kifizetések miatt. Ezen kérdések vonatkozásában az elsőfokú bíróság érdemben helyes indokolást adott.

[38] A Kúria nem értett egyet a felperesnek a legutóbb a felülvizsgálati kérelmében kifejtett azon álláspontjával, mely szerint a jogügylet minősítését az befolyásolja, hogy a felperes a két érintett gazdasági társaság végső tulajdonosa, és a HK Branch csak azért kötötte

meg a Szerződést, mert a felperes volt a tulajdonosa, a számára kívánt jövedelmet juttatni, és ez volt a Szerződés valódi tartalma. A Kúria hangsúlyozza, hogy nem tekinthetünk úgy a jogügyletre, hogy az a felperesnek mint tulajdonosnak az önmagával kötött ügylete lenne, mert nem lehet az egyes jogi személy entitások döntéshozatalán, hatáskörén, felelősségén átlépni, azt mintegy „zárójelbe téve” a minősítést elvégezni.

[39] A jogügylet másik pólusán hasonló értelmezési tendencia figyelhető meg az OECD Modellegyezmény osztalékjövedelemre vonatkozó kommentárjának felülvizsgálatai során, amennyiben a tényleges haszonhúzót tekintik a jövedelem megszerzőjének, és nem az úgynevezett „átersztő társaságokat”. Ezek az „átersztő társaságok” bár formálisan a jövedelem jogosultjai, „gyakorlatilag rendkívül korlátozott jogosultságokkal rendelkeznek, amelyek az érintett jövedelem vonatkozásában csak az érdekelt felek nevében eljáró bizalmi vagy egyszerű vagyongazdálkodóvá teszik” őket (10. cikkhez fűzött kommentár 2003. évi felülvizsgálat utáni szövegváltozatának 12.1. pontja); a kommentár 2014. évi felülvizsgálata során további pontosításra került a „haszonhúzó”, valamint az „átersztő társaság” fogalma. A kommentár szerint „összeegyeztethetetlen volna az egyezmény tárgyával és célkitűzésével az, ha a forrásállam úgy biztosítana engedményt vagy mentességet, hogy egy szerződő állam belföldi illetőségű személye, nem ügynöki vagy megbízási jogviszony keretében, csak átvezetőként jár el egy olyan másik személy javára, aki ténylegesen részesül az érintett jövedelem hasznából”. A tárgyi ügyben a jogügylet másik pólusán hasonló a helyzet, itt nem a haszonhúzó személye a kérdéses, hanem a jövedelmet juttató személye, akinek adóügyi illetősége határozza meg, hogy a jövedelem mentességet élvez-e vagy sem.

[40] Ami a felperes további érvelését illeti, megjegyzi a Kúria, hogy több ponton feltehetőleg éppen a felperesi előadásra történő reflektálás okozta a jogerős ítéletben a felperes által kifogásolt túlzásokat. Egyrészt a felülvizsgálati kérelmében hangsúlyozta, hogy – a jogerős ítéletben foglaltakkal szemben – az osztalékfizetés elrendeléséről nem a WML Kft. döntött, hanem annak egyedüli tagja, a felperes. A Kúria ezzel kapcsolatban visszautal a már hivatkozott álláspontjára, hogy az egyes entitásokon nem lehet „átlépni”, a jelen esetben az nem vitatható, hogy az osztalék a WML Kft. nyeresége terhére illette meg a felperest, a WML Kft.-nél történt az osztalék felosztása. A felperes továbbá az OECD Modellegyezmény 10. cikkhez fűzött kommentár 7. pontja szerinti „fizet” kifejezés értelmezése alapján állította azt, hogy a jogügyletben a fizetést a HK Branch hajtotta végre, amely egy tevékeny, aktív magatartást feltételez, és ezért a HK Branch volt döntési helyzetben a juttatás szempontjából.

[41] A „fizet” kifejezés tág értelme csak arra vonatkozik, hogy az osztalék megjelenési formája, kifizetése történhet többféle módon, így nemcsak a pénzben, hanem a más vagyoni értékben kiadott jövedelmek is osztaléknak minősülnek a Modellegyezmény alapján. Az a felperes saját értelmezése, hogy a fizetés aktív magatartást, döntési helyzetet feltételez. A jogerős ítéletnek a döntési pozíciókkal kapcsolatos indokai erre a felperesi érvelésre adnak választ, azonban azok – figyelemmel a konstrukció céljára tekintettel helyesen elvégzett ítéletbeli minősítésre – szükségtelenek, ezért azokat a Kúria törli az indokolásból. Így a jogerős ítélet [35] bekezdéséből mellözi a következőket: „a WML Kft. döntött, hogy az elmaradt kifizetéseket a HK Branch jogosult teljesíteni”, „a HK Branch a WML Kft. utasítása alapján járt el”, „a teljesítés időpontjáról is a WML Kft. döntött, hiszen az ebben való konkrét döntési jogot kifejezetten átengedte a HK Branch számára”. A jogerős ítélet [40]

bekezdéséből mellőzi az alábbiakat: „a WML Kft. a kifizetések tekintetében adott döntési jogosultságot HK Branch-nek (...) azzal, hogy a legfeljebb kifizethető összeget a WML Kft. meghatározta”. A Kúria hangsúlyozza, hogy a Szerződés háromoldalú volt, az abban részes felek döntését tükrözte a kifizetések felperes részére történő juttatásának elfogadott módja.

[42] A Kúria egyetértett az elsőfokú bíróság azon megállapításával, hogy miután osztalékjövdelemről van szó és az magyarországi forrású, mert végső soron a WML Kft. vagyonának terhére történt a kifizetések teljesítése, az az „osztalékot fizető társaságnak” tekinthető, így a kettős adózást kizáró Egyezmény 9. Cikk (2) bekezdés b) pontjának alkalmazása jogszerűen merült fel. Abban is a megfelelő értelmezést foglalt el a jogerős ítélet a [46] bekezdésben, hogy ez esetben irányadó volt a Szja tv. 2. § (6) bekezdése, és a felperes a WML Kft-vel volt a bevétel jogcímét meghatározó jogviszonyban. A [48] bekezdésben pedig a régi Art. 178. § 18. pontjával is összhangban helytállóan vezette le az elsőfokú bíróság, hogy kifizetőnek azt kellett minősíteni, akivel a felperes a bevétel jogcímét meghatározó jogviszonyban áll. A perbeli esetben a WML Kft. a HK Branch-en keresztül juttatta a felperes részére az évekkel korábban felosztott osztalékjövdelem egy részét; a juttatást a megbízottja – a Kúria hozzáteszi az e jogszabályhely [rég. Art. 178. § 18. pontja] szerinti értelemben vett megbízottja útján, vagyis – a HK Branch útján teljesítette. A Kúria hangsúlyozza, hogy a hivatkozott jogszabályhely a megbízás esetében csak példálózó felsorolásként tartalmazza a zárójelben megbízottként a postát és a hitelintézetet. A perbeli esetben nem a klasszikus megbízási szerződést kell ezalatt érteni, hanem azt, hogy a jogviszony egyes elemei megfeleltek a megbízás fogalmának, így a kifizetésben vállalt ügyviteli, pénzforgalmat bonyolító szerep ezt tükrözte, míg nem tipikus megbízási elemként tekinthető, hogy ideiglenesen a HK Branch vagyona terhére történtek a kifizetések, a HK Branch által meghatározott ütemezésben és összegekben. Ehhez kapcsolódóan rögzíti a Kúria, hogy egyrészt a HK Branch kockázatvállalása kapcsán is megfelelő értelmezést vezetett le az elsőfokú bíróság, mert valóban a Szerződésben részes felek döntése volt, hogy jogkövetkezményt, kikényszeríthetőséget nem fűztek az egyes teljesítések elmaradásához, de nem ez a kockázatvállalási gazdasági elem volt a meghatározó a jogügylet minősítésében, ezért a független felek közötti szokásos piaci ár fogalma, az Szja tv. 3. § 9. pontjának értelmezése alappal fel sem merült. Másrészt kiemeli a Kúria, hogy az sem teszi jogszerűtlenné az ítéletet, hogy a HK Branch és a WML Kft. közötti kapcsolatot kölcsönnek tekintette, mert egyfelől maguk a felek alkalmazták a jogviszony leírására a kölcsön kifejezést a Szerződésben. Másfelől az, hogy csak a kölcsön egyes elemei jelentek meg, és ezért legfeljebb atipikus kölcsönként lehet arra tekinteni, nem változtat a minősítésen, figyelemmel arra is, hogy a WML Kft.-nek visszafizetési kötelezettsége volt a HK Branch részére (ez kölcsönre utaló elem, s jelzi, hogy végső soron a WML Kft. vagyonát terhelték a kifizetések). Függetlenül attól, hogy a HK Branch-ot a Szerződés alapján nem terhelte kötelezettség a „kölcsön nyújtására” a Szerződés szövegezése alapján, mert saját belátása szerint teljesítette a kifizetéseket, de árnyalja ezt, hogy a Szerződésben a HK Branch „elfogadta a felelősséget”, és a Kifizetési utasítás már a HK Branch-nek a harmadik fél nevében a felperes számára teljesítendő „fizetési kötelezettségéről” szól.

[43] Végül kiemeli a Kúria, hogy a régi Art. 178. § 18. pontja szerint a kifizető meghatározása megfelelően történt, a WML Kft. adott ki adóigazolást a felperes részére. Az Szja tv. 2. § (6) bekezdése értelmében a bevétel „kifizetőjeként járhat el” az a személy, amellyel a magánszemély a szerzés körülményeit is figyelembe véve a bevétel jogcímét

meghatározó jogviszonyban áll, ha ez a kifizető az e bevétellel kapcsolatos, jogszabályban előírt kötelezettségeinek teljesítése érdekében szükséges adatokkal rendelkezik, akkor is, ha a bevételt más személy fizeti (fizette) ki, vagy folyósítja (folyósította). A WML Kft. szerepe ennek megfelelt, a felperes vele állt a bevétel jogcímét meghatározó jogviszonyban, az adókötelezettségek teljesítéséhez pedig rendelkeznie kellett, vagy kellett volna a szükséges adatokkal, mert a visszafizetési kötelezettsége is feltételezte, hogy a helyette kifizetett osztalék részletekről értesült.

[44] Mindezek alapján a Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[45] *I. A külföldi adóügyi illetőségű magánszemély jövedelmének Magyarországon történő (korlátozott) adóztathatóságának megítélése a jogügylet valódi gazdasági tartalmának vizsgálatát feltételezi azzal, hogy először azt kell megállapítani milyen jogcímen részesült jövedelemben, majd azt, hogy milyen jogviszonyra tekintettel, mely társaság volt a juttató, vagyis magyarországi forrású-e a jövedelem.*

[46] *II. A perbeli esetben a kifizetés „osztalékba beszámító, osztalékot helyettesítő juttatásnak” és magyarországi forrásúnak minősíthető, amit az USA-beli adóügyi illetőségű felperesnek végső soron a magyar adóügyi illetőségű gazdasági társaság vagyona terhére juttattak, még akkor is, ha a kifizetés ténylegesen egy, a szintén a felperes érdekeltsége tartozó külföldi adóügyi illetőségű társaságon keresztül történt.*

[47] *III. A jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló OECD Modellegyezmény 10. cikkéhez fűzött kommentár 7. pontjának értelmezése.*

Záró rész

[48] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

[49] A pervesztes felperes köteles az alperesnek felülvizsgálati perköltséget fizetni a Kp. 35. § (1) bekezdés alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 83. § (1) bekezdésére tekintettel, melynek összegét a Kúria az alperes által költségjegyzéken felszámított összeggel egyezően állapította meg a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdése szerint az alperes által a felülvizsgálati ellenkérelem benyújtásával végzett jogi munka minőségére és mennyiségére figyelemmel.

[50] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése szerint számított összegben, a Pp. 83. § (1) bekezdése alapján a pervesztes felperes köteles viselni.

[51] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2021. március 31.

Dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.
előadó bíró

Dr. Márton Gizella s.k.
bíró

Dr. Demjén Péter s.k.
bíró

Dr. Drávecz Margit s.k.
bíró