



A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
végzése

Az ügy száma: Kfv.V.35.407/2022/7.

A tanács tagjai: dr. Darák Péter a tanács elnöke

dr. Stefancsik Márta előadó bíró

dr. Márton Gizella bíró

dr. Demjén Péter bíró

Ságiné dr. Márkus Anett bíró

Az I. rendű felperes: felperes1 (cím1)

A II. rendű felperes: felperes2 (cím1)

A III. rendű felperes: felperes3 (cím1)

A felperesek képviselője: Vámosi-Nagy Ernst & Young Ügyvédi Iroda Ügyintéző: jogi képviselő1 ügyvéd (cím2)

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

Az alperes képviselője: dr. Alexa Anikó kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperesek

A felülvizgálni kért jogerős határozat: Debreceni Törvényszék 2022. július 11. napján kelt 101.K.701.219/2021/23. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Törvényszék 101.K.701.219/2021/23. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felperesek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét személyenként 500.000 (ötszázezer) forintban, az alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét 1.500.000 (egymillió-ötszázezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] név1 2016. 04. 19. napján megszüntette magyarországi lakcímét azzal az indokkal, hogy az ország1ba kivándorol, ahol ennek érdekében ingatlant bérelt, majd vásárolt, továbbá egy céget alapított, amelynek vezérigazgatója lett. A cég biztosította számára a letelepedéséhez szükséges állást, fizetési igazolást, és ez a cég 2018-ban a felperesi társaságokban érdekeltségeket is szerzett. név1 emirátusi lakcímét 2016. augusztus 06-án szerzett.

[2] név1 1990-2000. között az I. rendű felperes ügyvezetője volt, majd 2016-tól abban 10% tulajdonrészt szerzett. A 2017.03.24-i társasági szerződésmódosítás szerint tulajdoni hányada változatlan maradt, szavazati aránya azonban 1%-ra csökkent, míg osztalékrészesedési aránya 95%-ra nőtt azzal, hogy a másik két tulajdonos a korábbi, összesen 90%-os osztalékrészesedési aránya – a tulajdoni arányuk változatlansága mellett – 5%-ra csökkent. A társaság által 2017-ben kifizetett 2.000.000.000 Ft osztalékból 1.900.000.000 Ft osztalékot név1-et kapott.

[3] név1 a II. rendű felperesben 2017.04.19. napján 7,4% tulajdoni részesedést szerzett, amelyhez a társasági szerződés módosítása értelmében 1% szavazati arány, viszont 95% osztalékrészesedési arány tartozott, míg a másik tulajdonos, név2 (név1 egyik fia) 92,5% tulajdoni hányadához és 99% szavazati arányához 5%, a korábbi 100%-kal szemben. A társaság 2017-ben kifizetett 650.000.000 Ft osztalékból név1 617.500.000 Ft-ot kapott.

[4] név1 a III. rendű felperesben 2017.04.19. napján 7,4% tulajdoni részesedést szerzett, amelyhez a társasági szerződés módosítása értelmében 1% szavazati arány, viszont 95% osztalékrészesedési arány tartozott, míg a másik tulajdonos, név3 (név1 másik fia) 92,5% tulajdoni és 99% szavazati hányadához 5%, a korábbi 100%-kal szemben. A társaság által 2017-ben kifizetett 600.000.000 Ft osztalékból név1 570.000.000 Ft-ot kapott.

[5] Miután név1 az osztalékfizetés előtt a felperesi társaságoknak bemutatta az ország1 Pénzügyminisztériuma által kibocsátott, 2017.01.19. – 2018.01.18. és 2017.12.19. – 2018.12.18. közötti időszakra érvényes illetőségi igazolást, az általa 2017.03.31-én aláírt tényleges haszonhúzói nyilatkozatot és a 2016.04.18-án kiállított lakcímkártyát, amelyen lakóhelyeként „külföldi cím” szerepel, a felperesi társaságok, mint kifizetők az osztalékot részére személyi jövedelemadó-előleg és egészségügyi hozzájárulás levonása nélkül fizették ki.

[6] A nyomozóhatóság bünszövetségben elkövetett költségvetési csalás büntettének megalapozott gyanúja miatt név1 és társa, név4 ügyvéd ellen nyomozást folytatott, majd a Hajdú-Bihar Vármegyei Főügyészség B.765/2018/310. (2023. január 26.) vádat emelt az ügyben.

[7] Az adóhatóság vezetője a 2020. augusztus 18-án kelt 4789913842 iktatószámú engedélyével az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII.28.) Korm. rendelet 76. §-a alapján az I., II, III. rendű felperes, valamint név1 magánszemély és a szintén érdekeltségével működő gazdasági társaság1 (a továbbiakban: Kft.) tekintetében 2017. év személyi jövedelemadó és egészségügyi hozzájárulás adónemre vonatkozó adóellenőrzés

vizsgálattípussal történő központosított ellenőrzést rendelte el, amelyet a NAV Hajdú-Bihar Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) folytatott.

[8] Az elsőfokú adóhatóság a 2017. január 1. - 2017. december 31. időszakra az I. rendű felperesnél az alperes 2020. február 06-án jogerőre emelkedett határozata alapján indult új eljárás keretében bevallások utólagos vizsgálatára irányuló adóellenőrzés alapján a 2020. december 29-én kelt 6440059061 iktatószámú határozatával társasági adó, személyi jövedelemadó, egészségügyi hozzájárulás, általános forgalmi adó, szakképzési hozzájárulás, cégautó adó, szociális hozzájárulási adó, nyugdíjbiztosítási alapot megillető bevételek magánszemélytől levont járuléka, valamint egészségbiztosítási és munkaerőpiaci járulék adónemekben mindösszesen 1.155.000 Ft adókülönbötetet állapított meg, továbbá az I. rendű felperest 5.925.000 Ft késedelmi pótlék és 62.456.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte. A fellebbezés alapján eljáró alperes a 6431022252/2021/NAV iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[9] Az elsőfokú adóhatóság a 2021. február 24-én kelt 6422216932/2021. számú határozatával a II. rendű felperes terhére 102.000 Ft adókülönbötet, 31.000 Ft adóbírság, 35.000 Ft jövedéki bírság, 3.757.000 Ft késedelmi pótlék és 23.156.000 Ft és név1 biztosítási jogviszonya bejelentésének elmulasztása miatt 50.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte. A fellebbezés alapján eljáró alperes a 6431576535/2021/NAV számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[10] Az elsőfokú adóhatóság a 2021. február 24-én kelt 6412220190/2021. számú határozatával a III. rendű felperest 21.375.000 Ft mulasztási bírság és 3.433.000 Ft késedelmi pótlék, és név1 biztosítási jogviszonya bejelentésének elmulasztása miatt 50.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte. A fellebbezés alapján eljáró alperes a 6451573318/2021/NAV iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[11] Határozatait az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 1. § (5) és (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, 31. § (2) bekezdésére, 2. és 4. számú mellékleteire, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (továbbiakban: Art.) 1. §-ára, 218. § (2) bekezdésére, 221. §-ára, 232. §-ára, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Sza tv.) 1., 2. és 3. §-aira, az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény (a továbbiakban: Eho tv.) 3. és 10. §-ára, a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény (a továbbiakban: régi Tbj.) 27. § (2) bekezdésére, 31. § (1) és (5) bekezdésére alapította.

[12] Határozatai indokolása szerint név1 2017. év folyamán legalább 274 napot Magyarországon tartózkodott, itt élt a családjával, Magyarországon magyar élettársától gyermeke született, ingatlant, gépkocsit vásárolt, használta belföldi nyaralóját, vadászott, és az év jelentős részében, 258 napot a felperesi társaságok ebesei székhelyén, telephelyén töltött, szerepet vállalt azok irányításában, nevükben üzleti tárgyalásokat, megbeszéléseket folytatott. A korábbi céges gyakorlat szerint munkavállalók felvételéről, munkabékekről, szabadság kiadásáról döntött. név1 pusztán formálisan szüntette meg magyarországi lakóhelyét és létesített külföldön lakóhelyet, valójában Magyarországot soha nem hagyta el a kiköltözés szándékával, soha nem akart – saját nyilatkozata szerint sem – az országokban letelepedni. A külföldi illetőségének igazolása érdekében a felpereseknek átadott iratok kizárólag adójogi megfontolások alapján, a név1 és név4 ügyvéd közötti egyeztetésnek megfelelően, több évvel korábban elindított folyamat eredményeként keletkeztek, annak érdekében, hogy az osztalék után magyarországi adófizetési kötelezettségét a fenti társaságok által kifizetett osztalék-kifizetések tekintetében elkerülje. A felperesek, mint kifizetők felelőssége a le nem vont körterhek tekintetében attól függetlenül fennáll, hogy tudtak vagy sem név1 illetőségváltásának színleltességéről, de az is bizonyítást nyert, hogy a felpereseknek a

körülményekből adódóan tudniuk kellett a tulajdonos tényleges magyar illetőségéről, szándékos adóelkerülő magatartásáról. Felelősségük a mulasztási bírság és késedelmi pótlék vonatkozásában fennáll.

[13] név1 személyes közreműködésére tekintettel társas vállalkozónak minősül, ezért a biztosítási jogviszonyra figyelemmel az I. rendű felperes terhére a minimálbér alapján adó- és járulékkötelezettséget állapított meg.

[14] Megállapítása szerint visszaélészerű joggyakorlás miatt a kifizetett osztalék adózására Magyarország Kormánya és az országlok Kormánya között a jövedelemadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló, helység1ban, 2013. április 30. napján aláírt Egyezmény kihirdetéséről szóló 2013. évi CLXI. törvény (a továbbiakban: Egyezmény) rendelkezései helyett a magyar jogszabályok alkalmazandók.

[15] Eljárása során bizonyítékként használta fel a beszerzett bűnügyi iratokat (név1 2020. augusztus 3-án kelt vallomását, ügyvédjével és a felperesi alkalmazottakkal e-mail címén folytatott levelezést, a cégeknél rendszergazdaként alkalmazott személy tanúkihallgatási jegyzőkönyvét, a egyéb1 céges beléptetőrendszer adatait, a Gépjármű-nyilvántartási információs Rendszer és a Nemzeti Útdíjfizetési Szolgáltató Zrt. (NUSZ) adatait), név1, a felperesi munkavállalók, a felperesek üzleti partnereinek, a felperesi ügyvezetőknek a nyilatkozatait, valamint szintén név1, mint magánszemély, valamint a szintén érdekeltségbe tartozó Kft. adóellenőrzése keretében beszerzett bizonyítékokat.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[16] Az I. rendű felperes keresetében elsődlegesen az alperesi határozat megváltoztatását, a terhére megállapított 379.000 Ft szociális hozzájárulási adó, 26.000 Ft szakképzési hozzájárulás, 153.000 Ft nyugdíjbiztosítási alapot megillető bevételek magánszemélytől levont járuléka, és 195.000 Ft egészségbiztosítási és munkaerőpiaci járulék, 62.456.000 Ft mulasztási bírság és a 5.925.000 Ft késedelmi pótlék törlését, másodlagosan az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és szükség esetén az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését kérte.

[17] Előadta, hogy az osztalék kifizetésekor a régi Art. 4. számú mellékletében foglaltaknak (különösen a 3. és 7. pontok) megfelelően járt el, jogszabálysértés a terhére nem állapítható meg. Az adóhatóság figyelmen kívül hagyta az Egyezmény rendelkezéseit, nem bizonyította, hogy a kifizetőként a jogszabályi rendelkezéseket megsértette, és utóbb az osztalékfizetéssel kapcsolatban kért adóhatósági állásfoglalásokkal ellentétesen döntött a mulasztási bírság kiszabásáról. Nem követett el jogsértést, nem objektíve felelős az adó levonásáért, és a bizalomvédelem elve miatt az állásfoglalások alapján joggal bízott abban, hogy ha az illetőségigazolás birtokában nem vonja le az adót, nem követhet el jogsértést és nem érheti szankció sem. A Kúria joggyakorlata alapján, ha az adózó állásfoglalást szerez be és az állásfoglalásban leírtak szerint jár el, akkor az adóhatóság eleve nem hivatkozhat a kellő körütekintés hiányára és nem bírságozható [Kfv.35.095/2013/11., Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) C-181/04., C-182/04. és C-183/04. (Emelka)]. Álláspontja szerint a kifizető oldalán kötött bizonyítási rendszer érvényesül: a kifizetőnek a bizonyítékok beszerzésén túl más körülményt nem kell és nem is lehet vizsgálnia. Az Szja tv. 48. § (1) bekezdése mindössze arra jogosította név1 adójogviszonyát érintően, hogy levonási kötelezettségét a magánszemély jognyilatkozatának megfelelően teljesítse. Az Szja tv.-ben

foglalt konkrét norma hiánya miatt kifizetői jogsértés hiányában az alperes jogsértő módon vizsgálta a rendeltetésszerű joggyakorlás alapelvét [Kfv.V.35.116/2014/10.]. Ha az adóhatóság megállapításával egyezően az Art. 232. § szerinti mulasztási bírság objektív szankció lenne, akkor az adózás rendjéről szóló törvény lehetőséget és jogot biztosítana a kifizetőnek az illetőségigazolás vizsgálatára. Ennek hiányában az adóhatóság eljárása sérti az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 1. § szerinti legalitás és a 8. § szerinti jóhiszemű eljárás követelményét. Az adóhatóság az Alaptörvény Q cikkében írt előírással szemben nem alkalmazta névli adóügyi illetékességének megállapításakor az Egyezmény rendelkezéseit, amely félretétele a régi Art. és az Szja tv. alapján sem jogszerű [a szerződések jogáról szóló, Bécsben az 1969. évi május hó 23. napján kelt szerződés kihirdetéséről szóló 1987. évi 12. törvényerejű rendelet (Bécsi Egyezmény)]. Az Egyezmény alapján az alperes saját hatáskörben nem jogosult kétségbe vonni vagy figyelmen kívül hagyni a másik szerződő fél hatósága által kiállított illetőségigazolást. Amennyiben az alperesnek kétségei merültek fel, az Egyezmény is lehetőséget biztosított a szerződő államok közötti információcserére és ennek a kérdésnek a rendezésére. A külföldi illetőségigazolás fiktív természetének bizonyításához elengedhetetlen lett volna névli külföldi tartózkodása természetének érdemi vizsgálata, így elsősorban a külföldi hatóságok megkeresése.

[18] Álláspontjuk szerint az adóhatóság az új eljárásra utasító határozat iránymutatásaival ellentétesen járt el [Air. 129. § (3)-(4) bekezdés], mert nem bizonyította, hogy névli életvitelszerűen Magyarországon tartózkodott, illetve hogy a felperesek gazdasági tevékenységében személyesen közreműködött. A felpereseknél a magánszemélynél még meg sem tett megállapítások jogkövetkezményeit realizálta, a jogalap megjelölése nélkül emelt át bizonyítékokat a büntetőeljárásból, a névli által 2020. augusztus 3-án, egyezségi eljárás kezdeményezése céljából tett gyanúsítottai vallomást jogszabálysértő módon használta fel. A központosított ellenőrzés elrendelésére jogalap nélkül került sor, azt az ellenőrzési jegyzőkönyv elkészültét követően adták át, így a megismételt adóellenőrzést nem lehet a központosított ellenőrzésre vonatkozó rendelkezések szerint kezelni, a terhelő megállapítások kapcsán a másik három társaság és névli magánszemélynél lefolytatott ellenőrzés során feltártakat nem lehet jogszerűen figyelembe venni.

[19] Vitatta, hogy a büntetőeljárás és az adóellenőrzésre vonatkozó jogszabályok lehetőséget biztosítanak a büntetőeljárásban beszerzett bizonyítékok felhasználására [Kúria Kfv.V.35.349/2017/3., EUB C-189/18. (Glencore)]. Az adóhatóság valamennyi releváns bűnügyi iratot bekért, azonban azoknak csak egy részét használta fel, és csak ezeket küldte meg. Emiatt nem zárható ki és nem ellenőrizhető, hogy az iratok önkényes átválogatására nem került sor, és nem csak azok kerültek felhasználásra, amelyek az elsőfokú adóhatóság előzetes koncepcióját alátámasztják. Ez az eljárás sérti az Air. 99. § (2) bekezdését, az új eljárásra vonatkozó iránymutatást, és csorbítja az adózók garanciális jogait. Az alperes állítása szerint nyomozóhatóság által engedélyezett iratbetekintésről készült feljegyzés, ezt azonban a felperes nem ismerhette meg [Kúria Kfv.V.35.287/2018/4. 57-62. pontok]. névli által 2020. augusztus 3-án tett gyanúsítottai vallomás sem minősül a büntetőeljárásról szóló 2017. évi XC. törvény (Be.) 409. § (4) bekezdése szerint a büntetőeljárás során felhasználható bizonyítéknak. Az elsőfokú adóhatóság a 2020. november 25-én kelt 6421246668 számú értesítésben megjelölt, az ellenőrzési határidőn túl beszerzett további bizonyítási eszközök felhasználása kiegészítő jegyzőkönyv felvétele hiányában jogszabálysértő volt [Air. 97. § (2) bekezdés, 115. § (1) bekezdés, 144. § (1) bekezdés, Art. 154. § (1) bekezdés, Air. 95. § (6) bekezdés]. Az új bizonyítékok kapcsán az elsőfokú adóhatóságnak az Air. 115. § (1) bekezdése, valamint a 116. § értelmében kiegészítő jegyzőkönyvet kellett volna felvennie [Kfv.I.35.436/2020/6. 27-29. pont, EUB C-419/14. (Web Mind Licenses)].

[20] A II. rendű felperes keresetében az alperesi határozat megváltoztatását, a terhére megállapított 21.375.000 Ft mulasztási bírság, 3.433.000 Ft késedelmi pótlékot és a bejelentési kötelezettség elmulasztása miatt kiszabott 50.000 Ft mulasztási bírság törlését, másodlagosan az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és szükség esetén az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését kérte.

[21] A II. rendű felperes keresetében az I. rendű felperes előadásával azonos indokok miatt vitatta az osztalékfizetéssel kapcsolatos megállapításokat, továbbá névl biztosítási jogviszonyával kapcsolatos bejelentési kötelezettség elmulasztása miatt kiszabott mulasztási bírság és a jövedéki jogsértés megállapítását hatáskör hiányára hivatkozással szintén jogszabálysértőnek találta.

[22] A III. rendű felperes keresetében az alperesi határozat megváltoztatását, a terhére megállapított mulasztási bírság és késedelmi pótlék törlését, másodlagosan az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és szükség esetén az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését kérte.

[23] A III. rendű felperes keresetében az I. rendű felperes előadásával azonos indokok miatt vitatta az osztalékfizetéssel kapcsolatos megállapításokat, továbbá névl biztosítási jogviszonyával kapcsolatos bejelentési kötelezettség elmulasztása miatt kiszabott mulasztási bírság megállapítását is jogszabálysértőnek találta.

[24] Az alperes a felperesek keresetének elutasítását kérte a határozataiban foglalt indokok alapján.

A jogerős ítélet

[25] Az elsőfokú bíróság a perek tárgyalását egyesítette, majd jogerős ítéletével a felperesek kereseteit elutasította.

[26] Indokolása szerint névl az Egyezmény 5. cikk 1. pontja értelmében mindkét államban belföldi illetőségűnek volt tekintendő, mivel az Szja tv. 3. § 2. pontjának a) alpontja szerint belföldi illetőségű magánszemély a magyar állampolgár, kivéve, ha egyidejűleg más államnak is állampolgára, és belföldön nem rendelkezik a polgárok személyi adatainak és lakcímének nyilvántartásáról szóló törvényben meghatározott lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel. Erre tekintettel az Egyezmény 5. cikk 3. pontja szerint elsőként a természetes személy állandó lakóhelyét, amennyiben mindkét államban rendelkezik állandó lakóhellyel, úgy a létérdekek központját kell vizsgálni. névl rendelkezett bejelentett lakcímmel az országban, azonban életvitelszerűen bizonyítottan nem ott élt, gazdasági és személyi kapcsolatai Magyarországon voltak erősebbek, ezért létérdékének központja belföldön volt. Helytállóan állapította meg ezért az alperes, hogy névl a rendeltetésszerű joggyakorlásra vonatkozó törvényi előírásokat megsértette azáltal, hogy az osztalék utáni adó elkerülése érdekében külföldi illetőségre hivatkozott. A felperesi társaságok a visszaélésről maguk is tudtak, mivel tevékenységükben nevezett közreműködött, a társasági szerződéseik szerint a tulajdoni hányadát jelentősen meghaladó osztalékfizetési arányra tett szert, a felperesek alkalmazottai a székhelyükön, valamint céges e-mailen vele kapcsolatot tartottak, névl és a felperesi társaságok alkalmazottai, valamint a felpereseket is képviselő korábbi jogi képviselő közötti kapcsolat általuk is tudottan továbbra is fennmaradt.

[27] névl felperesi társaságok tevékenységében való – munkaviszony vagy megbízási jogviszony hiánya melletti – személyes közreműködésére tekintettel az alperes a régi Tbj. 2. §

(1) bekezdése, 4. § d) pont 1. és 5. alpontjai alapján helytállóan minősítette társas vállalkozónak.

[28] Alaptalannak ítélte a felperesek hivatkozását, mely szerint munkaviszony vagy megbízási jogviszony hiányában a társaság javára végzett tevékenység csak abban az esetben minősülhet személyes közreműködésnek, ha azt, mint mellékszolgáltatást a társasági szerződésben szabályozták. A régi Tbj. társas vállalkozó fogalma tényhelyzetet, a társaság tevékenységében való személyes közreműködést határozza meg a biztosítotti jogviszony feltételeként, mely a jelen ügyben megállapítást nyert.

[29] Rámutatott, hogy a szabad bizonyítási rendszerből fakadóan a névvel szembeni adóhatósági megállapítások a felperesekkel szemben (az I. rendű felperessel szembeni eljárás megállapításai pedig a II. és III. rendű felperesekkel szemben) is figyelembe vehetők voltak, függetlenül attól, hogy a magánszeméllyel szemben jogerős határozat született-e [Kúria Kfv.V.35.488/2021/7.]. Úgy ítélte meg, hogy az alperesi határozatok jogszerűségének megítélése tekintetében nem voltak relevánsak a felpereseknek az ügyvédi iratok jogsértő lefoglalására, a büntetőeljárás iratai átvételének hiányzó jogalapjára, a büntetőiratok szemléléről való felperesi tájékoztatás elmaradására, név gyanúsítottai vallomásának fel nem használhatóságára, a bünyügyi igazgatóság dokumentumainak felperesek részére való megküldésének elmulasztására, illetve az új bizonyítékokra vonatkozó kiegészítő jegyzőkönyv hiányára való hivatkozásai, mivel ezen bizonyítékok nélkül is megállapíthatóak azon körülmények, melyek szerint a felperesek mint kifizetők eljárása az adólevonás elmulasztása körében jogsértő volt, illetve az, hogy név társas vállalkozónak minősítendő.

[30] A felperesek eljárási kifogásaival kapcsolatban megállapította, hogy a kiegészítő jegyzőkönyv hiánya nem hatott ki az ügy érdemére, mivel a felperesek a fellebbezéseikben és a keresetleveleikben előadhatták az alperes megállapításaival szembeni álláspontjukat. A központosított ellenőrzés elrendelése, illetve a módosított megbízólevél kiállítása az ellenőrzés vége előtt történt, így az ezzel kapcsolatos felperesi hivatkozás nem alapos. A központosított ellenőrzés jogalapja az Air. vhr. 76. § (2) bekezdésének c) pontja alapján fennállt (függetlenül attól, hogy az elrendelés oka utóbb bebizonyosodik-e), így nem hatott ki az ügy érdemére, hogy az adóhatóság ezt konkrétan nem jelölte meg. A felperesek nem is konkretizálták, hogy ezen hiányosság mennyiben akadályozta őket ügyféli jogaik teljes körű gyakorlásában. A felperesek a külföldi megkeresésről, mind az arra érkezett válaszról is tájékoztatást kaptak, mely alapján az iratbetekintési jogukat gyakorolhatták. Az iratbetekintési jog nem korlátlan jogosultság [Kfv.I.35.225/2021/7., Európai Unió Bírósága C-189/18. (Glencore), C-298/16. (Ispas)], az adóhatóságokat nem terheli általános kötelezettség, hogy teljes körű hozzáférést nyújtsanak a rendelkezésükre álló iratokhoz, sem pedig, hogy hivatalból közöljék azon dokumentumokat és információkat, amelyeken a tervezett határozat alapul. A jelen adóhatósági eljárásban pedig a felperesek számára megismerhető volt a megkeresett hatóság válasza és mindazok az információk melyekre az alperes a határozatait alapozta.

[31] A felperesek bizonyítási indítványainak teljesítését, mint szükségtelent, az Air. 98. §-ára, 124. § (3) bekezdésére, a Kp. 3. § (3) bekezdésére, 78. § (4) bekezdésére, a Kúria Kfv.I.35.533/2019/7. és Kfv.IV.37.409/2019/5. számú határozataiban foglalt jogértelmezésre hivatkozással elutasította.

[32] A jogerős ítélet név biztosítási jogviszonyával kapcsolatos bejelentési kötelezettség elmulasztása miatt a II. és III. rendű felperesekre kiszabott mulasztási bírság és a II. rendű felperes által állított jövedéki hatáskörsértés tekintetében indokolást nem tartalmaz.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[33] A jogerős ítélettel szemben a felperesek önállóan terjesztettek elő közel azonos tartalmú felülvizsgálati kérelmet.

[34] Kérték a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára való utasítását.

[35] Álláspontjuk szerint a jogerős ítélet sérti az Air. 94. § (5) bekezdését, 95. § (6) bekezdését, 96. § (1) bekezdését, 97. § (2) bekezdését, 99. § (1) bekezdését, a régi Art. 2. § (1) bekezdését, 4. számú melléklet 3., 7. és 12. pontjait, az Art. 1. §-át, 46 - 47. §-ait, 218. § (2) bekezdését, a 232. §-át, az Air. vhr. 74. § (1) bekezdés c) pontját, 76. § (2) bekezdés c) pontját, 115-116. §-ait, 124. § (3) bekezdését, a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao tv.) 4. § 23. pontját, a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (továbbiakban: Ptk.) 8:2. §-át, a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (továbbiakban: Kp.) 72. § (2) - (3) bekezdéseit, 78. § (2) - (3) bekezdéseit, 84. § (2) bekezdését, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 346. § (4) - (5) bekezdéseit, a régi Tbj.) 2 §-át, az eljárási jogsértéseket illetően ellentétes a Kúria közzétett gyakorlatával [Kfv.35.436/2020/6., Kfv.35.411/2020/5., KGD2014.177., Kfv.I.35.483/2009/5., Kfv.I.35.407/2010/10., EBH2014.K.39., Kfv.V.35.631/2018/5., Kfv.VII.45.096/2021/4. Kfv.II.37.722/2021/7., Kfv.III.38.143/2021/6., Kfv.VII.37.719/2021/6.]

[36] Előadták, hogy a jogerős ítélet jogszabálysértő, mert az elsőfokú bíróság a felperesi kifizetőket érvényes és hatályos külföldi illetőségigazolás ellenére, konkrét jogszabály által előírt levonási kötelezettség hiányában mulasztási bírsággal szankcionálta, a kifizetők perében döntött a magánszemély anyagi kötelezettségéről, ezáltal a magánszemélyt megfosztotta az ügyféli jogaitól, a kifizetőket a védekezés és a bizonyítás jogától, ezáltal a tisztességes eljárástól. A jogalap és a bizonyítékértékelés körében túlterjeszkedett az alperesi határozatokban foglaltakon, megsértette a bizonyítékok mérlegelésére és az ítélet indokolására vonatkozó kötelezettségét.

[37] Hivatkozásuk szerint a jogerős ítélet túlterjeszkedett az alperesi határozat és a kereseti kérelem által behatárolt jogalapokon, és ez önmagában megalapozza az ítélet hatályon kívül helyezését. Az elsőfokú bíróság az alperesével ellentétes jogértelmezés alapján az Egyezmény rendelkezéseit alkalmazta. Az adóhatóság álláspontjával szemben a felperesi kifizetők mulasztását névl magatartásához fűződő tudattartalomról (tudomással bírtak a színlelt eljárásról) vezette le. Az alperes határozataiban kizárólag a névl rendeltetésellenes joggyakorlását rögzítette, míg az elsőfokú bíróság azt kiterjesztette a felperesi kifizetőkre. Ezen túl névl biztosított jogviszonyát anélkül alapozza a régi Tbj. 2. § alapján a magyar állampolgárságára, hogy az alperes erre utalt volna.

[38] Álláspontjuk szerint az elsőfokú bíróság névl belföldi adóügyi illetősége tárgyában tett megállapítása megalapozatlan és téves, másrészt ezáltal a kifizetői adóperben meghatározta a magánszemély adóperének kimenetelét. Az Egyezmény alkalmazandóságát helyesen ismerte fel, azonban azt helytelenül alkalmazta, mert a létérdek központjának vizsgálatához kifejezetten mindkét államban lévő állandó lakóhely szükséges. Mivel névl nem rendelkezett belföldi állandó lakóhellyel, így a két Szerződő Állam illetékes hatóságai kölcsönös egyetértéssel kellett volna rendezni a kérdést. A kifizetőket az érvényes és hatályos külföldi illetőségigazolás birtokában nem terhelte levonási kötelezettség, így a mulasztási bírság kiszabásának jogalapja hiányzik. A régi Art. 2. § (1) bekezdésében foglalt rendeltetészerű joggyakorlás alapelve hivatkozással nem lehet a konkrét jogszabályi

kötelezettség megjelölését, valamint megsértésének bizonyítását pótolni. A felperesi kifizetők a régi Art. 4. számú melléklet 3. pontja szerint jártak el, és a kifizetők oldalán a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapításához szükséges adóelőny sem került beazonosításra.

[39] Az elsőfokú bíróság úgy döntött a magánszemély illetőségéről a kifizetők adóperében, hogy a magánszemély ugyanezen ténybeli alapból eredő jogkérdésre vonatkozó adópere még folyamatban van. Ez az eljárás a magánszemély és a kifizetők garanciális jogait is súlyosan sérti. A felperesek ügyében az adóhatóság a magánszemélynél feltárt körülményekre alapozta megállapításait úgy, hogy a felperesek a magánszemély személyes körülményei, belföldi illetősége és adókötelezettségeit érintő eljárása kapcsán „*nem tudott bizonyítási cselekményeket lefolytatni*”, hiszen a magánszemély körülményeivel nincs és nem is lehet teljes körűen tisztában. Az elsőfokú bíróság elmulasztotta a magánszemély perbeállítására vonatkozó, Kp. 20. § (6) bekezdése szerinti kötelezettségét, ezáltal sérült a *fair* eljáráshoz és védekezéshez való joguk [Alapjogi Charta 41. cikk, Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés, XXVIII. cikk (7) bekezdés].

[40] Hangsúlyozták, hogy jelen ügyekben nem más eljárásban keletkezett bizonyítékok átvételéről, hanem a magánszemély belföldi illetőségének teljes bizonyításáról, e körben a tényállás teljes felvételéről és a belföldi illetőség kimondásáról van szó. Ez a megközelítés ellentmond az adózási rendszer alapelveinek és az adózásban résztvevők szerepköreinek. Álláspontjuk szerint a kifizetőt külföldi illetőségigazolás bemutatása esetén felelősség nem terhelheti. Ha azonban a kifizetői mulasztás az igazolás birtokában is beállhat, akkor azt kell először vizsgálni, hogy a magánszemélynél keletkezett-e belföldi adóköteles jövedelem a belföldi illetőség miatt, és ha igen, akkor ez automatikusan vagy felróhatósági alapon keletkeztet levonási kötelezettséget. A magánszemély adókötelezettségeit a garanciális jogok érvényesülése érdekében a kifizetőkétől elkülönült eljárásban kellett volna vizsgálni. Kifizetői kötelezettség hiányában a magánszemély vallja be és fizeti meg az adót – így annak elmulasztása is kizárólag a magánszemélytől kérhető számon.

[41] Hivatkoztak arra is, hogy az elsőfokú bíróság előtt azonos jogkérdésre vonatkozóan folyamatban lévő (volt) kifizetői adóperekben az eljáró tanácsok jogértelmezése élesen ellentmond egymásnak, mert a Kft. ügyében eljáró bírói tanács arra az álláspontra helyezkedett, hogy a kifizető levonási kötelezettségét kizárólag a belföldi illetőség és anyagi adókötelezettségek magánszemély adóperében történő megállapítását követően lehet vizsgálni, ezért a per tárgyalását a magánszemély adóperének befejezéséig felfüggesztette, ugyanakkor jelen ügyben eljáró tanács a felperesi indítvány ellenére a felfüggesztést mellőzte. A magánszemély ügyében eljáró bírói tanács viszont jelen perre tekintettel függesztette fel a tárgyalást. Ez az aggályos jogi helyzet a joggyakorlat egységes fejlődését, és ezáltal a jogbiztonság követelményének súlyos sérülését eredményezheti. Kifogásolta továbbá a felperesek perének egyesítését, illetve állításuk szerint az elsőfokú bíróság anyagi pervezetési kötelezettségét nem teljesítette, ezért nem kerülhetett sor az egyes felperesek tekintetében bizonyítási indítványok előterjesztésére, ezáltal sérültek garanciális eljárási jogaik.

[42] Mindezen túlmenően előadásuk szerint az elsőfokú bíróság egyáltalán nem bírálta el a keresetlevélben kifejtett, a bizonyítékok beszerzésére és felhasználására vonatkozó alperesi eljárásjogi jogszabálysértéseket, és nem indokolta meg, hogy az egyes eljárásjogi hibák érdemben miért nem hatottak ki az alperesi határozatok jogszerűségére. Ténylegesen a büntetőeljárástól átvett bizonyítékok mellőzése esetén kizárólag a külföldi lakóhely létesítésére és a társasági tulajdonosi szerkezet átalakítására utaló körülmények maradnak. Ezek önmagában sem szándékra, sem belföldi tartózkodásra nem utalnak.

[43] Az elsőfokú bíróság nem bírálta el következő kereseti állításait: 1) az ügyvédi iratok lefoglalására jogsértő módon került sor, 2) nem került megjelölésre a büntetőeljárásból

az adóhatóság által átemelt bizonyítékok megismerésének és felhasználásának jogalapja, 3) nem ismerhették meg az adóhatóság büntetőeljárás iratokba való betekintésről (szemléről) készült jegyzőkönyvet, feljegyzést, 4) névl által 2020. augusztus 3-án tett gyanúsítottai vallomás nem minősül az adóellenőrzés során felhasználható bizonyítéknak, 5) a Bűnügyi Igazgatóságtól beszerzett dokumentumok nem kerültek maradéktalanul átadásra részükre, 6) a 2020. november 25-én kelt 6421246668. számú értesítéssel érintett bizonyítási eljárásra kiegészítő jegyzőkönyv felvétele nélkül került sor, 7) az osztalékfizetéssel kapcsolatban adóhatósági állásfoglalásokat szerzett be, 8) az elsőfokú adóhatóság jövedéki hatáskör hiányában járt el a II. rendű felperes ügyében.

[44] Sérrelmezték, hogy az ítéletben bemutatott konkrét bizonyítékok döntő többsége – és ezáltal a belőlük levont konklúzió is – kizárólag az I. rendű felpereshez köthető. Jogszabálysértő, ha a bíróság egy felperesnél feltárt tényállási elemeket és bizonyítékokat, illetve az ezekből levont konklúziót érdemi mérlegelés nélkül kiterjeszti az önálló jogi személyiséggel, tárgyi és személyi feltételekkel, elkülönülten tevékenykedő II. és III. rendű felperesre.

[45] Fenntartották álláspontjukat, hogy a központosított ellenőrzés elrendelésére és lefolytatására törvényes jogalap nélkül került sor, továbbá előadták, hogy annak lefolytatására az elsőfokú adóhatóság nem rendelkezett hatáskörrel, így határozatai semmisek, megsemmisítésük nem mellőzhető [BH2021. 350. (Kfv.37.511/2021/5.)]. Az ítéleti megállapítással szemben kifejtették, hogy a törvényi joghatások nem a központosított ellenőrzés elrendeléséről szóló módosított megbízólevél kiállításához, hanem annak kézbesítéséhez (átadásához) fűződnek. A megbízólevél kézbesítésére (átadására) vonatkozó jogszabályok megsértése az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértés [Kúria Kfv.35.635/2015/6., Kfv.V.35.631/2018/5.]. Jogszabálysértő az elsőfokú bíróság álláspontja, mely szerint az adóhatóságot nem terhelte a nemzetközi megkeresés ismertetésének kötelezettsége [Kúria Kfv.35.306/2013/7., 1/2013. Közigazgatási-munkaügyi jogegységi határozat]. Az elsőfokú bíróság tévesen állapította meg, hogy a Kp. 78. § (4) bekezdése alapján a keresetlevélhez csatolt bizonyítékok nem voltak figyelembe vehetők. A Kúria Kfv.I.35.151/2021/7. számú ítélete értelmében a másodfokú adóhatóság – érdemi többlet-körülmények hiányában – korábbi új eljárásra utasító döntéséhez kötve van.

[46] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[47] A felperesek felülvizsgálati kérelmei részben alaposak.

[48] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre, vagy a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet közzétételétől számított 30 napon belül kell előterjeszteni [Kp. 115. § (1) bekezdés, 117. § (1) bekezdés], annak kötelező tartalmi eleme a kérelmet megalapozó pontos jogszabályhely, illetve a közzétett kúriai határozat és azon részének megjelölése, amelytől az ítélet jogkérdésben eltér [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (2) bekezdés b) pont]. A felülvizsgálati kérelmet megváltoztatni a felülvizsgálati határidőn túl nem lehet [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (5) bekezdése]. A Kúria a jogerős ítéletet – a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül – csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem, és a felülvizsgálati

ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdése], az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt [Kp. 120. § (5) bekezdése].

[49] A Kúria előrebocsátja, hogy a felperesek keresetlevelükben nem hivatkoztak az elsőfokú határozatok semmisségére. Mivel azonban a közigazgatási döntés semmissége az eljárás bármely szakaszában a Kp. 85. § (3) bekezdés a) pontja alapján hivatalból figyelembe veendő tény, a Kúria rögzíti, hogy az Air. vhr. 76. § (1) bekezdése szerint „*A központi költségvetés bevételi érdekeit különösen veszélyeztető adózói jogsértések felderítése, illetve a jogszerű állapot helyreállítása érdekében az állami adó- és vámhatóság területi szerve az állami adó- és vámhatóság vezetőjének saját hatáskörében vagy más hatóság megkeresésére kiadott utasítása alapján Magyarország területén a (2) bekezdésben meghatározott okból ellenőrzést végezhet, kezdeményezhet, megkezdett ellenőrzéseket magához vonhat (központosított ellenőrzés).*” A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény 4. § (2) bekezdés a) pontja szerint a NAV területi szervei a (vár)megyei (fővárosi) adó- és vámigazgatóságok (a továbbiakban: vármegyei igazgatóságok). Mivel az ellenőrzést a Hajdú-Bihar Megyei Adó- és Vámigazgatóság folytatta le, és hozta meg az elsőfokú határozatokat, a felperesek alaptalanul hivatkoztak a Kp. 92. § (1) bekezdés a) és c) pontjaira utalással az elsőfokú adóhatóság tekintetében fennálló hatáskör hiányára, így az elsőfokú határozatok semmisségére.

[50] A jogerős ítélet felülvizsgálata során a Kúria megállapította, hogy az adóhatóság és az elsőfokú bíróság döntését arra alapította, hogy a felperesek nem rendeltetésszerűen gyakorolták adózói (kifizetői) jogaikat.

[51] A régi Art. 2. § (1) bekezdése szerint „*Az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.*” Az Szja tv. 1. § (4) és (5) bekezdése kimondja, hogy „*(4) Az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló, a magánszemély adójának csökkenését eredményező eltérő szabály, adókedvezmény annyiban alkalmazható, illetőleg érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló szerződés, jogügylet, más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja az eltérő szabály, az adókedvezmény célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek az érdekében áll. Ha a felek akár a szokásos piaci értékektől, áraktól való eltérésekkel, akár színlelt jogügyletekkel kívánják érvényesíteni, növelni az adószabályok alkalmazásának előnyeit, akkor azokat az adókötelezettség megállapítása során figyelmen kívül kell hagyni. (5) A magánszemély vagy annak adózásában közreműködő, azt befolyásoló más személy egyaránt köteles a vonatkozó rendelkezések alkalmazása során az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló tényezők esetében érvényesíteni az ezen §-ban foglalt alapelveket.*” Az Szja tv. 2. § (2) bekezdés szerint „*Az adókötelezettség a törvényben meghatározott egyes esetekben a magánszemély adókötelezettségével összefüggésben a kifizetőre is kiterjed. (...) kifizetőnek (munkáltatónak) ezeket a kötelezettségeket azzal az eltéréssel kell teljesítenie, hogy ahol törvény az adó vagy az adóelőleg levonását vagy befizetését írja elő, ott az adó vagy az adóelőleg megállapítását kell érteni.*”

[52] A kifizetőknek az Szja tv. 46. § (1) - (8) bekezdései értelmében a belföldi illetőségű magánszemély részére fizetett, belföldről származó jövedelme után adóelőleg megállapítási, levonási és bevallási kötelezettsége van. Az Szja tv. 66. § (3) bekezdése szerint az osztalék utáni adót a kifizető a kifizetés időpontjában állapítja meg és az adózás rendjéről szóló törvényben meghatározottak szerint vallja be és fizeti meg.

[53] Az Szja tv. 2. § (4) bekezdése szerint a belföldi illetőségű magánszemély adókötelezettsége összes bevételére kiterjed (teljes körű adókötelezettség). A külföldi illetőségű magánszemély adókötelezettsége a jövedelemszerzés helye alapján belföldről származó, vagy egyébként nemzetközi szerződés, viszonyosság alapján a Magyarországon adóztatható bevételére terjed ki (korlátozott adókötelezettség). Az Szja tv. 66. § (1) bekezdés első fordulata szerint a magánszemély osztalékból, osztalékelőlegből származó bevételének egésze jövedelem. Az Szja tv. 3. § 2. a) pontja szerint belföldi illetőségű a magánszemély, ha magyar állampolgár kivéve, ha egyidejűleg más államnak is állampolgára, és belföldön nem rendelkezik a polgárok személyi adatainak és lakcímének nyilvántartásáról szóló törvényben meghatározott lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel. név1 magyar állampolgár, más államnak nem állampolgára, ezért – a belföldi állandó lakóhelyének megszüntetésére tekintet nélkül – belföldi illetőségűnek minősül a személyi jövedelemadó szempontjából. Az osztalékjövedelme is Magyarországról keletkezett, így a magyar szabályok szerint esik adókötelezettség alá. Külföldi magánszemély belföldről származó jövedelmére, illetve a nemzetközi szerződés (viszonyosság) alapján belföldön adóztatható jövedelmére is a magyar jogszabályokat kell alkalmazni. Ettől eltérni – az Szja tv. 2. § (5) bekezdése értelmében – csak nemzetközi szerződés (miniszteri állásfoglalás szerinti viszonyosság) alapján lehet.

[54] Mindezekből következik, hogy a kifizetőket is terheli a régi Art. 2. § (1) bekezdése, mint eljárásjogi, valamint az Szja tv. 1. § (4) bekezdése, mint anyagi jogi normán alapuló rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye. Ez a jelen ügyben azzal a kötelezettséggel járt a felperesi kifizetőkre nézve, hogy az adólevonási kötelezettségük jogszerű teljesítése érdekében – a külföldi adóilletőség igazolására bemutatott okiratok alapján – vizsgálniuk volt szükséges, hogy a kifizetés címzettje milyen adójogi illetőségű. A rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye a kifizetőket illetően azzal a kötelezettséggel jár, hogy amennyiben tudomással rendelkeznek arról, hogy a formálisan megfelelő igazolások tartalmával szemben az azokat bemutató magánszemély nem külföldi, az adókötelezettségüket a valóságnak megfelelő tények alapján teljesítsék, azaz az osztalékot csak az adólevonás után fennmaradó részében fizessék ki, továbbá teljesítsék az ezzel kapcsolatos bevallási, befizetési kötelezettségüket [rég Art. 25. § (1) bekezdés b) pont, 31. § (2) és (16) bekezdés, 52. § (4) bekezdés a) pont, 2. számú melléklet 1.A.b) pont].

[55] A rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye – a felperesi állítással szemben – nem adóhatósági mélységű ellenőrzést követel meg a kifizetőktől, azonban az Szja tv. 1. § (4) és (5) bekezdése értelmében azt igen, hogy az adókötelezettségeiknek (amely az osztalék fizetése esetén a megállapítás, a levonás, bevallás, befizetés) a nem valós tartalmú okiratok figyelmen kívül hagyásával tegyenek eleget.

[56] Tévesen hivatkoztak ezért a felperesek felülvizsgálati kérelmükben arra, hogy nincs olyan konkrét anyagi jogi norma, amelyben foglalt előírás teljesítése érdekében a rendeltetésszerű joggyakorlás kötelezettsége értelmezhető. Ugyanezen okból alaptalanul hivatkoztak arra is, hogy jogszabálysértően járt el az elsőfokú bíróság azáltal, hogy név1 adójogi jogsértéseit elbírálni hivatott per jogerős befejezése előtt döntött az ügyükben. A magánszemély adókötelezettségeinek teljesítése szorosan összefügg a kifizetői kötelezettségekkel, azonban a kifizetőket terhelő adókötelezettségek megítélése önállóan kell, hogy történjen: jelen ügyben az vizsgálandó, hogy a felperesi kifizetők a jogszabályi követelmények tiszteletben tartásával teljesítették-e az osztalékfizetésből eredő adókötelezettségüket. A bizonyítás irányát tehát a kifizetői adókötelezettségek, és nem a magánszemély adókötelezettségei határozzák meg. Jogi értelemben tehát nem előkérdése a magánszemély adójogi felelősségének megállapítása a kifizetői adókötelezettség vizsgálatának, ugyanakkor azáltal, hogy a magánszemély perében döntés még nem született, azzal a következménnyel jár, hogy a bíróságnak e per keretei között teljeskörűen kell a

tényállást vizsgálnia és megállapítania ahhoz, hogy a kifizetők rendeltetésellenes joggyakorlásból eredő mulasztásáról, illetve annak jogkövetkezményeiről dönthessen. Mivel a perben nem a magánszemély, hanem a kifizetők magatartását kell értékelni, alaptalan a felperesi hivatkozás, hogy ezáltal a felperesek tisztességes eljáráshoz való joga, illetve a magánszemély védekezéshez, jogorvoslathoz való joga sérülhet. A felperesek a magánszemélyt nem hívták perbe, ő sem kívánt perbe lépni, az elsőfokú bíróságnak pedig a kifejtettek értelmében, vagyis hogy a kifizetők adójogviszonyának megítélése a per tárgya, a Kp. 20. § (6) bekezdésében foglalt hivatalbóli perbeállítási kötelezettsége nem állt fenn.

[57] A rendeltetészerű joggyakorlás követelményének teljesítése, illetve megsértése tény-, és nem jogkérdés, az kizárólag az ügy konkrétumai alapján állapítható meg. Nem rendeltetészerű a joggyakorlás, ha a jogügylet valós gazdasági tartalom nélküli, és elsődleges célja olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes az érintett adónemre vonatkozó szabályozás céljaival, rendeltetésével, és az adóhatóság mindezeket objektív körülmények feltárásával bizonyítja. [Kúria Kfv.I.35.013/2020/9.]. Téves az a felperesi hivatkozás, hogy a kifizetők terhére megállapítható adóhiány nélkül a rendeltetésellenes joggyakorlás nem valósulhat meg. Mivel jelen ügyben a kifizetők és a magánszemély adókötelezettségeinek teljesítése szorosan összefügg, az adóelőny nem feltétlenül a kifizetőknél keletkezik, viszont a kifizetők esetleges jogsértő magatartása az adóelkerülés okozta költségvetési hátrányhoz hozzájárul. Ennek következtében a felperesi kifizetők joggyakorlásának értékelésekor az esetet összefüggéseiben kell értékelni. Kifizetői mulasztás esetén az adóelkerülés a kifizetői közreműködés folytán bekövetkező, a költségvetésnek okozott kár formájában áll fenn. Ugyanakkor mind az adóhatóság, mind a bíróság döntése kizárólag bizonyított tényeken alapulhat. A tények bizonyítottságának előfeltétele, hogy azok megállapításául szolgáló bizonyítékok beszerzése és felhasználása, illetve a közigazgatási és bírósági eljárás törvényes legyen.

[58] Figyelemmel arra, hogy a felperesek a keresetükben részletes és többirányú jogsérelmet állítottak a közigazgatási eljárással, és különösen a bizonyítékok beszerzésével és felhasználásával összefüggésben, az elsőfokú bíróságnak az ügy érdemében hozott döntését megelőzően arról kellett volna állást foglalnia, hogy az adóhatósági határozatok alapjául szolgáló bizonyítékok beszerzése és felhasználása törvényes volt-e, azaz a felsorakoztatott bizonyítékok törvényesen alapozhatják-e meg a határozati döntéseket. Ennek elmulasztása miatt a jogerős ítélet sérti az ítélet teljességére, illetve a bíróság indokolási kötelezettségére vonatkozó rendelkezéseket [Kp. 86. § (1) bekezdés, Kp. 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 346. § (5) bekezdés].

[59] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság úgy hozott az ügy érdemében (a rendeltetészerű joggyakorlásról) döntést, hogy nem folytatta le a bizonyítékok beszerzésének és felhasználásának törvényességi vizsgálatát, illetve annak megtörténte, valamint az elsőfokú bíróság döntésének e körben kifejtendő ténybeli és jogi indokolása az ítéletből hiányzik. A rendeltetészerű joggyakorlás megvalósulása olyan ténykérdés, amelynek megállapítása csak a törvényesen felhasználható bizonyítékok értékelésén alapulhat, és ennek előfeltétele a bizonyítékok beszerzésének és felhasználásának törvényessége. A Kúria a felülvizsgálati eljárásban kizárólag a jogerős ítélet jogszerűségét vizsgálhatja, és nincs arra eljárásjogi lehetősége, hogy elsőként bírálja el a keresetben állított jogsérelmeket. A felülvizsgálati ügyben tehát - az elsőfokú bírósági ítélet bizonyítékok törvényességét érintő hiányossága miatt - nem hozható érdemi döntés, illetve nem bírálható el, hogy az elsőfokú bíróság a Kp. 78. § (2) bekezdésének megfelelően mérlegelte-e a bizonyítékokat. Ugyanezen okok miatt az sem volt megítélhető jelen eljárás keretei között, hogy az elsőfokú bíróságot az anyagi pervezetés körében terheli-e mulasztás.

[60] Az elsőfokú bíróságnak a kereseti hivatkozások alapján tényekkel és jogszabályokkal alátámasztott döntést kellett volna hoznia a közigazgatási eljárás törvényességéről, ezen belül arról, hogy az I. rendű felperes részére a központosított ellenőrzésről szóló módosított megbízólevél ellenőrzési jegyzőkönyv kézbesítését követő átadása, a hatósági eljárásban lefolytatott bizonyítás jogszerűsége, ezzel összefüggésben a bizonyítás eredményét ismertető kiegészítő jegyzőkönyv mellőzése jogszerű volt-e. Ezen kérdések törvényességi vizsgálata azért is kiemelt fontosságú, mert – mint ahogy arra a felperesek hivatkoztak – az I. rendű felperes ellenőrzésének keretében beszerzett bizonyítékokat az adóhatóság a II. és III. rendű felperesek ügyében is felhasználta.

[61] Az elsőfokú bíróság döntése nem tartalmaz tényekkel és jogszabályi rendelkezésekkel alátámasztott indokolást a büntetőeljárás iratainak beszerzésével, felhasználásával, annak jogalapjával, a nemzetközi megkereséssel, annak eredményével, tényleges mellőzésével, illetve az ügyvédi titok adóhatóság általi megsértésére vonatkozó eljárási kifogásokkal kapcsolatos álláspontját illetően sem, annak ellenére, hogy csak ezen kérdések törvényességi vizsgálata alapján állapítható meg, hogy melyek azok a bizonyítékok, amelyek törvényesen felhasználhatók az adó- illetve a bírósági eljárásban.

[62] Az elsőfokú bíróság úgy alkalmazta a Kp. 78. § (4) bekezdésében foglalt rendelkezéseket a felperesek által a keresetlevelükhöz csatolt bizonyítékok kirekesztésére, hogy nem állapítható meg döntéséből, hogy az új bizonyítékok mely tényekre vonatkoztak, így az sem, hogy azokat a felperesek valóban a perben hivatkozták-e elsőként. Ezen vizsgálat és indokolás hiányában a csatolt bizonyítékok mellőzése, illetve a jogerős ítélet e körben sem jogszerű.

[63] A Kúria a jogerős ítélet [107] bekezdésében foglalt sommás, indokolás nélküli megállapításaival kapcsolatban hangsúlyozza egyrészt, hogy megalapozatlan az ítéleti döntés, mely – az azokkal kapcsolatos tények és jogszabályok megjelölése nélkül – azt állapítja meg, hogy a felperesek által sérelmezett eljárásjogi jogszabálysértések az ügy érdemére nem hatottak ki. Másrészt téves, tekintve, hogy az ügy érdemét illető jogkérdések kizárólag a törvényes bizonyítékokon alapuló tényállás alapján bírálhatók el, tehát a bizonyítékok törvényessége a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének felperesek általi teljesítését vagy megsértését, azaz az ügy érdemét is meghatározza. Harmadrészt a jogerős ítéletből nem volt megállapítható, hogy az elsőfokú bíróság mely bizonyítékokat tekintett törvényesen felhasználhatónak, és melyeket olyanak, amelyek nélkül is jogszerűnek ítélte az alperesi határozatokat.

[64] A közigazgatási eljárás, a bizonyítékok beszerzésének és felhasználásának törvényességi vizsgálatát követően lehetséges annak megállapítása, hogy a felperesek a törvényes bizonyítékok alapján rendeltetésszerűen mellőzték-e az osztalék-kifizetésekor a közterhek levonását.

[65] E körben a Kúria rámutat, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás megsértése célzatos magatartás, így abban az esetben valósul meg, amennyiben a kifizető tudja, illetve tudhatja, hogy a magánszemély külföldi illetőségigazolására bemutatott okiratai ellenére nem vándorolt ki külföldre, illetve a kivándorlás tényét nem tudja kellő bizonyossággal megállapítani. A belföldi magánszemély valamennyi jövedelme adóköteles az Szja tv. értelmében, a kifizetőt levonási kötelezettség terheli, és nyilvánvalóan ellentétes a személyi jövedelemadózás céljával, ha a kifizető valótlan tartalmú igazolást fogad el, illetve úgy fogadja el a külföldi illetőségigazolást, hogy annak tartalma az általa ismert tényekkel ellentétes. Ezért a bizonyítékokat abból a szempontból kell értékelni, hogy alátámasztják-e az adóhatóság megállapítását, mely szerint névl adóilletősége – belföldi lakcímének megszűntetése ellenére – a korábbi évhez képest nem változhatott. Amennyiben ez bizonyított, illetve ha a kifizető nem tudott kétséget kizáróan megbizonyosodni az

illetőségváltásról, a rendeltetésellenes joggyakorlás ténye, így a felperesi mulasztás is megállapítható, és a felpereseknek az adókötelezettségüket az Szja tv. 1. § (4) és (5) bekezdése értelmében a bemutatott külföldi igazolásokat figyelmen kívül hagyva kellett volna teljesíteniük. Az osztalék utáni adó megállapítása, levonása, bevallása és költségvetésbe való befizetése a kifizető adókötelezettségének része. Ha nem győződik meg arról, hogy mentesül e kötelezettség teljesítése alól, a jogait és kötelezettségeit nem rendeltetészerűen gyakorolja, ezáltal hozzájárul ahhoz, hogy az osztalékadó ne kerüljön a költségvetésbe befizetésre.

[66] A Kúria rámutat, hogy a régi Art. 4. számú melléklete címe szerint „*A külföldi személyek egyes jövedelmei adózásának különös szabályairól*” szól, így alkalmazásának előfeltétele az, hogy az osztalék címzettje – az Szja tv. 3. § 2. a) pontjában foglaltak ellenére – külföldinek minősüljön. Az Szja tv. tehát a kifizetők számára kötelezően előírja az illetőség vizsgálatát, ennek hiányában az adókötelezettség megfelelően nem teljesíthető.

[67] Hangsúlyozza a Kúria, hogy ha a kifizető tud róla, hogy valótlan az igazolás, vagy arról az általa ismert tények alapján tudnia kell, illetve ha nem tudja kétségtelen módon megállapítani, hogy az valós, a magyar állampolgárnak belföldről juttatott jövedelmét illetően adómegállapítási, levonási, befizetési és bevallási kötelezettsége áll fenn. Ebben az esetben az Egyezmény alkalmazására nem kerülhet sor. E jogkérdések elbírálása a jelen per tárgya. A kifizető önálló adójogi felelősséggel rendelkezik kötelezettségei teljesítéséért. A kifizetői adókötelezettség elválílik a magánszemély adóalany adózásától, és az adómegállapítás, illetve levonás nem akadályozza annak, hogy utóbb a magánszemély az esetlegesen tévesen levont adó iránti igényét érvényesítse. Ezért nem jogszabálysértő, hogy az elsőfokú bíróság a magánszemély adóalany adóperét megelőzően döntött a kifizetők ügyében. Jelen ügyben tehát nem az Egyezmény alkalmazását, vagyis a magánszemély adóalany adóztatását, hanem a kifizetői adókötelezettség teljesítésének jogszerűségét kell megítélni.

[68] A felperesek mindezt tévesen hivatkoztak arra, hogy „*nem lehet eltekinteni az Egyezmény alkalmazásától, amíg az elsőfokú adóhatóság vagy az alperes kétséget kizáróan be nem bizonyítja, hogy névl nem rendelkezett külföldi adóilletőséggel*” (I. rendű felperes keresetlevele 10. oldal I/2. pont). A jogértelmezés során a Bécsi Egyezmény alkalmazására, illetve az OECD Modellegyezmény Kommentárjának segítségül hívására is csak akkor kerülhet sor, ha a bizonyítékok alapján az állapítható meg, hogy névl valóban kivándorolt. Amennyiben ezzel ellentétes következtetésre lehet jutni, nemzetközi elem hiányában a jogkérdés tisztán a magyar jogszabályok alapján bírálendő el. Megjegyzendő ugyanakkor, hogy a Bécsi Egyezmény az államoknak a nemzetközi szerződések teljesítése érdekében meghatározott kötelezettségeit szabályozza, annak rendelkezéseire magánfelek, így a felperesek közvetlenül jogot nem alapíthatnak. Hasonlóan a felperesek által hivatkozott Alaptörvény Q) cikke alapján, mely Magyarország nemzetközi jog általános szabályainak elfogadásáról szól, sem zárható ki a rendeltetésellenes magatartás megállapítása, illetve jogkövetkezményeinek levonása.

[69] Figyelemmel a fentiekben kifejtettekre, az ügy jelenlegi állása szerint nincs annak jelentősége, hogy az elsőfokú bíróság az alperestől eltérően, az Egyezmény értelmezésével a lakóhely és a létérdek központ vizsgálatával kísérelt meg a keresetről dönteni. A felperesi kifizetők tudattartalmának elemzését helytállóan tekintette relevánsnak, azonban azt nem a kifizetői adókötelezettség, hanem a magánszemély adóalany adókötelezettsége szempontjából értékelte, így a figyelembe vehető bizonyítékok megjelölésének elmulasztásán túl az értékelés súlypontját is tévesen határozta meg.

[70] A Kúria szerint helytálló az elsőfokú bíróság megállapítása, hogy a központosított ellenőrzés jogalapja az Air. vhr. 76. § (2) bekezdés c) pontja alapján fennállt, tekintve, hogy az adóhatóság az érintett adózók rendeltetészerű joggyakorlását vizsgálta, amely ezen jogszabályhelyen indokként szerepel. Ugyanakkor az elsőfokú bíróság iratellenesen állapította

meg, hogy a felperesek nem jelölték meg a központosított ellenőrzésre tekintettel módosított megbízólevél késedelmes átadásából származó jogsérelmüket, ugyanis azt a bizonyítékok beszerzését és felhasználását támadó, valamint ügyféli jogaik sérelmét állító kereseti részek részletesen tartalmazzák.

[71] A Kúria rámutat arra is, hogy az adóhatósági állásfoglalások nem rendelkeznek kötelező erővel az adózókra, az adóellenőrzést végző adóhatóságra és a bíróságokra sem, azonban a felperesek által tanúsított magatartás körében értékelendők. Az elsőfokú bíróság ítélete [111] bekezdésében elmulasztotta megindokolni, hogy a felperesi állítással, illetve azok tartalmával szemben milyen tények alapján állapította meg, hogy a felperesek az osztlékkal kapcsolatos adókötelezettségük teljesítése során nem azok tartalma alapján alakították ki gyakorlatukat. Ezért ha terhükre megállapítható a jogsértés, akkor a jogkövetkezmények meghatározásakor – a kereset és az Art. 237. § keretei között – lehetséges annak értékelése, hogy a felperesek a törvényes adózás érdekében az adóhatóságtól tájékoztatást kértek. Ugyanakkor hangsúlyozza a Kúria, hogy a felperesek által hivatkozott, az EUB a C-181/04., C-182/04. és C-183/04. (Emelka) ügyében a közösségi jogrend, azon belül a közös hozzáadottértékadó-rendszer keretében értelmezte bizalomvédelem elvét. Miután azonban a jelen ügy tárgya a nemzeti jogalkotói hatáskörbe tartozó közvetlen adó, ezért a bíróság döntése során a döntés nem lehet irányadó. A Kúria a Kfv.V.35.445/2022/7. számú végzésében a nemzeti jogszabályok alapján elbírálandó ügyekre nézve már iránymutatást adott a bizalomvédelem elvének értelmezéséről.

[72] Végül rögzíti a Kúria, hogy az elsőfokú bíróság a II. rendű felperes keresetében előadott, az elsőfokú adóhatóság jövedéki hatáskörének kérdésében elmulasztott döntést hozni, ezáltal sérült a Kp. 86. § (1) bekezdése. Ugyanakkor a felperesek alaptalanul kifogásolták, hogy a jogerős ítélet nem tartalmaz rendelkezést a III. rendű felperes keresetlevele 4.13. pontjában tett előadásáról, tekintve, hogy e keresetlevél 4. pontja 12 alpontig bezárólag tartalmaz számozást, a hivatkozott része nem létezik. Iratellenesen állították továbbá, hogy az elsőfokú bíróság a járulékfizetés, illetve bevallás tekintetében túlterjeszkedett az alperesi határozatokon, ugyanis a jogerős ítélet [100 - 103] bekezdéseiben a kifizetők járulékkötelezettségéről az adóhatóság által megjelölt jogalapon, a régi Tbj. 4. § d) pontjának 1. és 5. alpontja értelmezésével, névl tényleges és személyes közreműködésének ténye alapján döntött.

[73] Mindezek alapján a Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet jogszabálysértő, ezért azt a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alkalmazásával hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

[74] Az elsőfokú bíróság az új eljárásban tartandó tárgyalása során a Kp. 71. § (2) bekezdés b), d) e) és f) pontjaiban foglaltak alkalmazásával a terjedelmes, és jelentős részben ismétléseket, valamint azonos előadásokat tartalmazó keresetek tartalmát köteles valamennyi felperes vonatkozásában tisztázni, különös tekintettel az egyes felperesek eltérő előadásaira. Ez az alapja annak, hogy a meghozandó döntése teljes legyen.

[75] A kereset tisztázását követően köteles az eljárási jogsérelmek elbírálásához szükséges tényeket megállapítani, és azok alapján döntést hozni arról, hogy az adóhatóság eljárása megfelel-e a törvényi követelményeknek, történt-e eljárásjogi jogszabálysértés, és ha igen, az mennyiben hatott ki az ügy érdemére. Ennek keretében köteles indokolt döntést hozni az általa megállapított tények és jogszabályok megjelölésével arról, hogy van-e olyan bizonyíték, amely annak törvénytelen beszerzése miatt kirekesztendő az értékelés köréből.

[76] Ennek függvényében dönthet az ügy érdemében arról, hogy a törvényesen beszerzett és felhasznált bizonyítékok alapján megállapítható-e a felperesi kifizetők rendeltetésszerű joggyakorlást sértő mulasztása az általuk fizetett osztlékhoz kapcsolódó adókötelezettségeket illetően.

[77] E körben a kifizetői adókötelezettségeket, és ezek tükrében a felperesek magatartását, és nem névl adózoí magatartását köteles összevetni, és dönteni arról, hogy a felperesek kifizetői jogaikat és kötelezettségeiket a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének tiszteletben tartásával gyakorolták, illetve teljesítették-e.

[78] Amennyiben a jogsértés megállapítását jogszerűnek tartja, vizsgálni köteles az alkalmazott szankció törvényességét is.

[79] Mindemellett az elsőfokú bíróság köteles döntést hozni arról, hogy a jövedéki hatósági hatásköre az elsőfokú adóhatóságnak fennállt-e a II. rendű felperes ellenőrzése során, illetve köteles döntést hozni a II-III. rendű felperesek terhére megállapított 50.000 - 50.000 Ft mulasztási bírság kiszabásának jogszerűségéről is.

A döntés elvi tartalma

[80] *A kifizetőt is terheli a rendeltetésszerű joggyakorlás kötelezettsége, amely megsértésének megállapítása kizárólag a törvényesen figyelembe vehető bizonyítékok értékelésével megállapított tényálláson alapulhat, és azt a kifizetői adókötelezettségek és a kifizető magatartásának összevetésével kell megítélni.*

Záró rész

[81] A Kúria a felek felülvizsgálati perköltségét a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 81. § (1) és (5) bekezdése, valamint a Kp. 115. § (2) bekezdése és 110. § (3) bekezdése alkalmazásával csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt. A Kúria a perköltség összegét a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (3), (5) és (6) bekezdései alkalmazásával a kifejtett ügyvédi (jogtanácsosi) tevékenységre tekintettel személyenként azonos összegben látta indokoltnak meghatározni.

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

[83] A végzés elleni további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2023. április 27.

dr. Darák Péter s.k. a tanács elnöke

dr. Stefancsik Márta s.k. előadó bíró

dr. Márton Gizella s.k. bíró

Kúria
V.Kfv.35.407/2022/7-II

18

dr. Demjén Péter s.k. bíró

Ságiné dr. Márkus Anett s.k. bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő