A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság

ítélete

Az ügy száma: Kfv.I. 35.225/2021/7.

A tanács tagjai: Dr. Hajnal Péter a tanács elnöke;

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró

Huszárné dr. Oláh Éva bíró;

A felperes: Felperes1

Cím2

A felperes képviselője: Dr. Lelkes Péter egyéni ügyvéd

Cím4

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

cím5

Az alperes képviselője: jogtanácsos

cím6

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 30. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Miskolci Törvényszék 101.K.700.226/2020/21. számú jogerős ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Törvényszék 101.K.700.226/2020/21. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 300.000 (háromszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra – 1.654.332 (egymillió-hatszázötvennégyezer-háromszázharminckettő) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2012. augusztus 9. napjától a Kft. (a továbbiakban: Kft.) tulajdonosa és vezető tisztségviselője, 2012. október 2. napjától a Ltd. (a továbbiakban: Ltd.) ciprusi székhelyű társaság igazgató tanácsi tagja. Az Ltd. tulajdonosa, igazgatója név.

[2] A társaságok megbízási díj fizetése mellett a piacfejlesztési tevékenység végzésére irányuló tanácsadói szerződést kötöttek, amely 2012. szeptember 1-én lépett hatályba. A szerződés szerint az Ltd. meghatározott földrajzi területen piacfejlesztési tanácsadást végez a kft. részére, a szolgáltatási díjon felül a bónusz díjra is igényt tarthatott, amennyiben a megbízó eléri a pénzügyi évre tervezett kereskedelmi, működési bevételt. A megbízó továbbá kötelezettséget vállalt arra, hogy megtéríti a tanácsadó részére az utazási, és az utazás során felmerült egyéb költségeket. A tanácsadó cég nevében eljáró felelős személyként a felperes került megnevezésre.

[3] A Kft. 2013-2016 években költségei között elszámolta az Ltd. által kiállított számlák szerinti költséget, a számlákon „konzultációs díjak” megnevezés szerepelt, mely összegeket a kft. az bank-nél vezetett pénzforgalmi számlájáról magyar forintban utalta át az Ltd. szintén bank-nél nyilvántartott bankszámlájára 53.538.584, -Ft összegben.

[4] Az Ltd. a fenti bankszámlájáról igazgatótanácsi térítés közleménnyel 2013. október 07. és 2016. június 10. napja között összesen 50.296.234, -Ft-ot utalt át a felperes Zrt.-nél vezetett számlájára. Arra vonatkozóan, hogy a felperes tevékenységeiért az Ltd.-től az igazgatótanácsi díjazásokon kívül bármiféle egyéb juttatást kapott volna, bár a két cég közötti szerződésben felek jelentős nagyságrendű havi alap és bónusz díjakban állapodtak meg, nem volt adat.

[5] A Kft. és a cég1 francia illetőségű cég között szintén tanácsadói szerződés jött létre, a kft. és az Ltd. között létrejött szerződéssel azonos tartalommal. A Kft. a cég4 cég részére „tanácsadói díj” megnevezéssel számlákat bocsátott ki, a cég4 évente jelentős összegeket utalt át a Kft. részére.

[6] A felperes 2013-2016 évekre kettős adóztatást kizáró egyezmény szerint adó alól mentesített jövedelmet szerepeltetett személyi jövedelemadó bevallásaiban. A felperes Cipruson adóbevallást nem nyújtott be, személyi jövedelemadót nem fizetett.

[7] A felperesnél az elsőfokú adóhatóság 2013. január 1-2013. december 31. napjáig terjedő időszakra személyi jövedelemadó és egészségügyi hozzájárulás adónemekben, továbbá szociális hozzájárulási adó, illetve külföldi vállalkozásnál biztosítási kötelezettséggel járó jogviszonyban foglalkoztatott utáni járulékbefizetési adónemekre vonatkozóan adóellenőrzést folytatott le. Ennek során megkereste a ciprusi adóhatóságot a felperes által bevallott, a kettős adóztatást kizáró nemzetközi egyezmény szerint belföldön az adó alól mentesített jövedelmekkel kapcsolatosan. A ciprusi adóhatóság tájékoztatása szerint a felperes a cégnyilvántartási adatok alapján 2012. október 1. napjától 2014. április hó 1. napja közötti időszakban volt az Ltd. igazgatója, azonban a ciprusi adóhatóság számára ismeretlen személy, jövedelem adóbevallása nem volt. Az Ltd. az utolsó jövedelemadó bevallását 2013. évre nyújtotta be, alkalmazottakra kiterjedően bevallásokat nem adott be. A cég utolsó igazgatójától kapott írásos tájékoztatás szerint az igazgatók és a titkárnő nem tudnak a cég tulajdonosainak hollétéről, lemondtak posztjukról. Lemondási iratokat a ciprusi adóhatóság részére bemutatták, az új titkár név, a részvényes a cég2 A ciprusi adóhatóság válaszában név1 nevet használt, azonban a válasz tartalmából az adóhatóság egyértelműen megállapította, hogy az a felperesre vonatkozik.

[8] A fenti tények alapján az elsőfokú adóhatóság a 2019. szeptember 25. napján kelt 5358691617. számú határozatával a felperes terhére 16.543.320, -Ft teljes egészében adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, 8.271.660, -Ft adóbírságot szabott ki, valamint 936.969, -Ft késedelmi pótlékot számított fel.

[9] A felperes fellebbezése folytán eljárt alperes 2019. december hó 11. napján kelt 2234644970. számú határozatával az elsőfokú határozatot helyben hagyta. Rögzítette, hogy az elsőfokú adóhatóság a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének eleget tett, a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján jogszerűen jutott arra a következtetésre, hogy az ügylet a rendeltetésszerű joggyakorlás alapelvével ellentétes, a Kft. és az Ltd. közötti megállapodás színlelt, amely arra irányult, hogy a felperes a ciprusi társaságon keresztül jusson hozzá a Kft. bevételeihez, igazgató tanácsidíj jogcímen, ezáltal mentesüljön adófizetési kötelezettsége alól. Mindezekre tekintettel felperes által a kettős adózást kizáró egyezmény szerint belföldön az adó alól mentesített jövedelemként bevallott igazgatósági tagsági díj jogcímét az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. §-a és 2. §-a alapján belföldön adóköteles egyéb jövedelemmé átminősítette, mely után adófizetési kötelezettséget állapított meg. Hangsúlyozta, hogy a felperes az adóhatóság többszöri felhívása ellenére sem csatolt az adó alól mentesített jövedelemként szerepeltetett összegek kifizetését megalapozó, tevékenységének alátámasztására szolgáló dokumentumot.

[10] Álláspontja szerint a Magyar Népköztársaság Kormánya és a Ciprusi Köztársaság Kormánya között Budapesten az 1981. év november 30. napján aláírt, a jövedelem és vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény kihirdetéséről szóló 82/1982. (XII.29) MT. rendelet (a továbbiakban: Mt. rendelet) nem zárja ki a szerződés átminősítését, miután a rendeltetésszerű joggyakorlás elve érvényesül az adójogviszonyokban, függetlenül attól, hogy az tartalmaz-e nemzetközi elemet, vagy sem. Nemzetközi elemet tartalmazó jogügyletben is sor kerülhet arra, hogy az adóhatóság saját nemzeti adó törvényeinek, így az Art. alapelveinek alkalmazásával állapítsa meg a felek között létrejött jogügylet valós tartalmát és határozza meg az adójogi következtetéseit.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[11] A felperes keresetében elsődlegesen az alperesi határozat megsemmisítését, másodlagosan hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárás lefolytatására történő kötelezését kérte. Sérelmezte, hogy az alperes a nemzetközi és nemzeti joggal ellentétes álláspontot képviselve átminősítette a felperes által elért, Magyarországon nemzetközi szerződés alapján nem adóköteles jövedelmét, annak tényleges jogcímének megváltoztatásával adókötelessé tette. Figyelmen kívül hagyta azt, hogy a kettős adóztatást kizáró nemzetközi szerződés alapján nincs helye a felperesi jövedelemadózási szempontú átminősítésének.

[12] Az alperesi határozat kiadmányozása és kézbesítése kapcsán eljárási kifogást terjesztett elő, valamint azt állította, hogy az adóhatóság megsértette az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 97. § (3) bekezdését, azzal, hogy a jegyzőkönyv nem tartalmazott minden bizonyítékot, így az adóhatóság külföldi adóhatóság felé történő megkeresését, az abban feltett kérdéseket és az arra kapott válaszokat. Hangsúlyozta, hogy a Kúria 5/2013.KJE döntése alapján az adózónak joga van megismerni a SCAC megkeresésben foglaltakat és az arra adott választ. Ezek ismeretének hiányában ellenbizonyítással nem tudott élni, emiatt sérült az Alaptörvényben biztosított jogorvoslathoz

való joga, illetve az adóhatóság gyakorlata beleütközik az Európai Unió Bíróságának C-189/18. számú ügyben kimondott elveibe is. Utalt arra is, hogy a megkeresésre adott adatközlésben a felperes neve név2 szerepel, amely így nem elfogadható, az adatközlést meg kellett volna ismételni. Kifogásolta, hogy a ciprusi adóhatóság nem küldte meg a magyar adóhatóság részére az Ltd.-től kapott válaszokat, kérte ezek beszerzését. A Kúria 1/2018. számú közigazgatási elvi határozatában rögzített szabad bizonyítás elvének, valamint az EU Alapjogi Chartájának 47. cikkében foglalt tisztességes eljáráshoz való jog és jogorvoslathoz való jog megsértését állította. Kifogásolta, hogy a 2019. november 8. napi iratbetekintést követően az állandó meghatalmazott részére az iratanyag nem került megküldésre.

[13] Sérelmezte, hogy az adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2017. évi L. törvény (továbbiakban: új Art.) 4. § (1) bekezdésének rendelkezéseit a 2015. évet megelőző időszakra is alkalmazta és figyelmen kívül hagyta az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 4. § (1) bekezdését.

[14] Hangsúlyozta, hogy a felperes jogszerű ügyletekben vett részt, Cipruson nem volt munkavállaló, foglalkoztatott, hanem igazgatótanácsi tag volt, és az igazgatótanácsi térítés nem minősül biztosítási jogviszonynak, az nem adóköteles, nem igényel bejelentést, bevallást, nyilvántartást. Az adóhatóság döntése nemzetközi egyezményt sért, mivel Magyarország kifejezetten megállapodott a másik állammal, hogy nem adóztatja az igazgatótanácsi térítést akkor sem, ha a másik állam erre nem vet ki adót. Az alperes tévesen jutott arra a következtetésre, miszerint a rendeltetésszerű joggyakorlás és az átminősítés joga valamennyi adójogviszonyban érvényesül még abban is, amelyre a magyar jogszabály hatálya nem terjed ki. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve önmagában nem elegendő indok, hogy egy adózói döntés adójogilag átminősíthető legyen. Hivatkozott a 210/B/1999. AB határozatra, mely szerint a rendeltetésszerű joggyakorlás alapelve nem tiltja a legális eszközökre szorítkozó adóminimalizálást, a jogilag nem kifogásolható adótervezést.

[15] Kitért arra, hogy az alperes által megkívánt teljesítés igazolás megléte az ilyen jellegű szolgáltatások esetén nem elvárható, azt jogszabály nem írja elő. Az igazgatótanácsi térítés nem adókedvezmény tárgya, így ennek kapcsán felperesnek nincs külön bizonyítási kötelezettsége.

[16] Utalt arra, hogy az alperesnek a bírság mértékével kapcsolatos álláspontja ellentmond az állítólagosan bizonyított és helytálló tényállásnak. Hiányolta, hogy az adóhatóság a Kft. által a cég4 cég felé történő teljesítést nem mutatta be.

[17] Előadta, hogy az adóhatóság a ciprusi cégtől más igazgatótanácsi tagok részére kifizetett térítést eltérően minősítette, felperes esetében alkalmazta a legmagasabb adóteher megállapítást. Nézete szerint az Air. 132. § (1) bekezdés e) pontjának megsértése miatt az alperesi határozat semmisségét kell megállapítani.

[18] Az alperes védiratában kérte a felperes keresetének elutasítását.

Az elsőfokú ítélet

[19] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét nem találta megalapozottnak.

[20] Elvetette a határozat kiadmányozása, kézbesítése kapcsán felperes részéről megfogalmazott kifogásokat, hangsúlyozta, hogy a Kúria 1/2019. KMPJE számú jogegységi határozata szerint a közigazgatási határozatok semmisségi okait törvények határozzák meg, a semmisségi okok köre jogértelmezéssel nem bővíthető. A törvény a kiadmányozás hibájához nem fűzi a semmisség jogkövetkezményét, az eljárásjogi szabálytalanságként vizsgálandó. Ezt viszont nem találta megállapíthatónak, így az Air. 132. §-a szerinti semmisség nem állt fenn.

[21] Álláspontja szerint az iratok felperessel történő ismertetése megfelelt az Air. 97. § (3) bekezdésében foglaltaknak, nincs olyan jogszabályi követelmény, hogy az ellenőrzési jegyzőkönyv mellékleteként az eljárás anyagát az adózónak hivatalból át kellene adni, ugyanakkor az iratbetekintési jog kérelemre biztosítandó. Megítélése szerint a C- 189/18. számú ügyben kimondottak alapján sincs olyan kötelezettsége az adóhatóságnak, hogy a bizonyítékokat a jegyzőkönyvhöz automatikusan csatolja, így arra sem köteles, hogy a SCAC megkeresést, illetve az arra adott külföldi adóhatósági választ mellékelje. Utalt a C-298/16. számú ügyben kimondottakra, eszerint a védelemhez való jog tiszteletben tartásának uniós jogi általános elvét úgy kell értelmezni, hogy a hozzáadottértékadó-alap ellenőrzésére és megállapítására irányuló közigazgatási eljárásokban valamely magánszemélynek lehetősége kell, hogy legyen arra, hogy kérelmére tájékoztassák a közigazgatási iratokban található és a hatóság által a határozatának elfogadása céljából figyelembe vett információkról és dokumentumokról, kivéve ha az említett információkhoz és dokumentumokhoz való hozzáférés korlátozását közérdekű célkitűzések igazolják. Az adóalany kötelezettsége, hogy az adóhatóságtól igényelje ezen iratok és információk átadását.

[22] A bizonyíték ismertetési kötelezettség pontosan azt a célt szolgálja, hogy az adózó kellő információval rendelkezzen arról, hogy mely bizonyítékokat kell egy esetleges iratbetekintés során igényelnie. E körben kiemelte, hogy az elsőfokú hatóság értesítette a felperest a külföldi adóhatóság megkereséséről, valamint a megkeresésre adott válasz megérkezéséről. Az adózó az adózásra vonatkozó iratok megismerésére jogosult, azonban az iratbetekintési joga nem abszolút, nem korlátlan követelmény. Az adóalanynak lehetőséget biztosítottak az iratbetekintési jogának gyakorlására, és neki kell kifejezetten megjelölnie azon dokumentumokat, amelyekbe bele is kíván tekinteni. A felperes ezzel a lehetőséggel kizárólag az elsőfokú határozat meghozatalát követően élt, az nem eshet az adóhatóság terhére, hogy ezt megelőzően ezzel a jogosultságával nem gyakorolta. Mindezek miatt a

bíróság értékelése szerint az irat megismerés, bizonyítékátadás kapcsán nem sérült a felperes jogorvoslati joga, illetve a tisztességes eljáráshoz való joga.

[23] Az elsőfokú bíróság osztotta az alperesnek azt az álláspontját, mely szerint az ellenőrzést lefolytató adóhatóságnak nincs jogköre arra, hogy vizsgálja, hogy a ciprusi adóhatóság esetlegesen milyen információt nem szolgáltatott ki, az Ltd. valóban adott-e választ a megkeresésre. Az adóhatóságnak azt a tájékoztatást kell elfogadnia, illetve bizonyítékként felhasználni és értékelni, amelyet a megkeresett állam adóhatósága közölt. Nem tartotta lényegesnek a felperes nevében megjelenő elírást, mivel egyértelműen megállapítható, hogy a ciprusi hatóság a felperesre vonatkozóan adta meg válaszát.

[24] A bíróság álláspontja szerint az adóhatóság eleget tett az Air. 99. § (1) és (2) bekezdése alapján őt terhelő tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, a rendelkezésre álló okiratokból megfelelő jogkövetkeztetést vont le az Art. 1., 2., 3. § (1) bekezdésének alkalmazásával, jogszerűen vizsgálta a felek között létrejött szerződés tartalmát. Annak megállapítása, hogy mi a szóban forgó ügylet elsődleges célja az adóhatóság feladatát képezte, amely feladatának maradéktalanul eleget tett. Helytállóan jutott arra a következtetésre, miszerint az ügylet adóelőny elérésére irányult, a jog gyakorlása nem volt rendeltetésszerű. A rendeltetésszerű joggyakorlás körében hivatkozott a Kúria több irányadó döntésére, és hangsúlyozta, hogy az adóhatóság a kialakított gyakorlatnak megfelelően értékelte a felek magatartását és bizonyította, hogy az ügylet a gazdasági észszerűség alapján nem magyarázható, a szerződés célja kizárólag, vagy döntően adóelőny, adómegtakarítás volt. Ezzel összefüggésben értékelte a létrejött szerződés tartalmát, a felek között fennálló személyi összefonódásokat, a pénzügyi tranzakciók lebonyolítását, és ezek alapján rögzítette, hogy a feleket a szerződés megkötése során nem a ciprusi cég, mint szolgáltató valós tevékenysége, hanem kizárólag az vezette, hogy felperes adómentes jövedelmet, igazgatótanácsi térítésként megnevezett jövedelmet szerezzen, illetve a Kft. belföldi adókötelezettségét csökkentse a költségként elszámolt, az Ltd. által kibocsátott számlák ellenértékének megfizetése által. A Kft. és az Ltd. között létrejött megállapodás egy olyan színlelt szerződés, amely kizárólag adóelőny megszerzését szolgáló jogügylet elfedésére szolgált. A szerződéses szabadság elve sem mentesíti az adóalanyokat az alól, hogy jogviszonyuk tartalmát az adóhatóság adójogi szempontból minősítse és a rendeltetésellenes joggyakorlás feltárása esetén adójogi konzekvenciákat vonjon le, adómegállapítást tegyen.

[25] Nem fogadta el a felperesnek azt az érvelését sem, miszerint a nemzetközi egyezményt tartalmazó MT rendeletben foglaltak kizárnák az adójogi jogviszony tartalmának feltárását és minősítését. Az, hogy ugyanezen igazgatótanácsi térítésben részesülő személyek esetében az adóhatóság milyen más minősítést és adójogi következményt alkalmazott a perbeli jogvita elbírálásánál nem volt figyelembevehető, hiszen a bíróságnak és az adóhatóságnak is minden ügyet egyedi elbírálás alapján kell vizsgálnia és értékelnie.

[26] Az adóhatóság figyelembe vett minden rendelkezésére álló bizonyítékot, a beszerzése során az a felperes alapjogát nem sértette meg, titkos információgyűjtés ténye nem merült fel az ügyben.

[27] A MAP eljárásra való hivatkozást sem tekintette a bíróság relevánsnak, miután ez az eljárás az államok közötti egyeztetést teszi lehetővé, amennyiben valamely adózási egyezmény értelmezése, alkalmazása okán az szükségessé válik. A perbeli esetben azonban nem merült fel a nemzetközi egyezmény értelmezésével, alkalmazásával kapcsolatos Magyarország és Ciprus közötti vitás kérdés.

[28] A felperesnek előkészítő iratában előterjesztett további kereseti kérelmei tekintetében pedig a Kp. 43. § (1) bekezdésére hivatkozással tiltott keresetváltoztatást állapított meg, és azokat érdemben emiatt nem is vizsgálta.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[29] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, elsődlegesen a jogerős ítélet megváltoztatása és a felperes keresetének teljesítése érdekében, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra történő kötelezését kérte. Harmadlagosan az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését és az elsőfokon eljárt bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára történő utasítását indítványozta.

[30] Változatlanul állította, hogy az alperesi határozat alaki hibában szenvedett, mivel nem bizonyított, hogy az arra jogosított személy írt alá és rendelkezett az Eüsztv. által megkövetelt alakisággal. Nézete szerint az ítélet tévesen hivatkozott az 1/2019. KMPJE döntésre, mivel az visszaható hatály tilalmába ütköző módon kedvezett az adóhatóságnak. Ezzel összefüggésben hangsúlyozta, hogy az Eüsztv. pontosan szabályozza azokat a körülményeket, követelményeket, amelyeknek az alperesi határozatok meg kell, hogy feleljenek és ezt a Kúria sem írhatja felül egy jogegységi döntéssel, sem más módon, mert akkor a jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Jat.) azon rendelkezéseit sérti meg, amely alapján az alacsonyabb szintű jogszabály nem lehet ellentétes a magasabb szintű jogszabállyal.

[31] Tévesnek tartotta azt az ítéleti hivatkozást is, mi szerint az 5/2013. KJE döntés ne lett volna releváns az ügyben. Ezen döntés ugyanis az alperes kötelezettségévé tette nem csupán az SCAC megkeresések ismertetését, hanem annak a felperes részéről történő teljes körű megismerését. Hibás az a bírósági álláspont, ami nem követeli meg az alperes részéről ezen bizonyítékok felperes részére történő megismertetését, hanem kizárólag az iratbetekintés körében biztosítja ezt a lehetőséget. Ugyanis az irat megismerés nem kötelezettség, hanem jogosultság, ezen jogosultság gyakorlásának hiányában nem lehet a felperest elzárni attól, hogy a bizonyítékokat ne csak ismertessék vele, de valóságban a jegyzőkönyv mellékleteként történő csatolással ténylegesen megismerhesse.

[32] Változatlanul állította, hogy felperes terhére adójogi megállapítások pusztán az alapelvek megsértése miatt nem lehetséges. E körben a Kúria 2015.263. számon megjelent bírósági eseti döntésére hivatkozott. Ebben a döntésben a bíróság éppen azt bizonyította, hogy az adózási alapelvek megsértése mentén túl milyen konkrét jogszabályhely sérelemnek kell megvalósulnia, és önmagában az adóelőny elérése még nem alapoz meg megállapítási jogot az alperes részéről. Tévedett a bíróság abban is, hogy elsőbbséget tulajdonított a nemzeti adózási szabályok alkalmazásának a nemzetközi egyezményekkel szemben.

[33] A bíróság olyan jövedelmet kíván megadóztatni, amelyre vonatkozóan az Szja tv. területi hatálya nem terjed ki. A felperes bizonyította, hogy a megszerzett összegeket nem a magyar jövedelemadó hatálya alól vonta ki, hanem a kettős adóztatást elkerülő egyezmény hatálya alatt nem Magyarországon adóztatandó jövedelemként szerezte meg. Hangsúlyozta, hogy nem értékelhető a felperes terhére, hogy ha ezt a jövedelmet Ciprus nem adóztatta meg, mert ez annak az államnak a szuverén joga. A felperes nem adókedvezményt vett igénybe, hanem mentesített jövedelmet élvezett Magyarországon, emiatt nem terhelte adókedvezmény, vagy mentesség igazolási kötelezettség.

[34] Nézete szerint a bíróság döntése nem kellően indokolt, az Európai Bíróság hivatkozott esetjogát nem vette figyelembe, azt nem alkalmazta, illetve a bíróság a bizonyítékokat is kirívóan okszerűtlenül mérlegelve hozta meg döntését.

[35] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte, hangsúlyozva, hogy az elsőfokú bíróság a vonatkozó jogszabályi rendelkezéseket megfelelően értelmezte, az adóhatóság a közigazgatási eljárás során rendelkezésre álló tények, bizonyítékok alapján helytállóan állapította meg a tényállást és helytálló jogi következtetés levonásával megalapozott döntést hozott.

A Kúria döntése és jogi indokai

[36] A felperes felülvizsgálati kérelme alaptalan.

[37] A Kúria 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 a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján vizsgálhatta felül.

[38] A Kúria elsődlegesen kiemeli, hogy a bíróságok feladata a közigazgatási perben a közigazgatási határozat jogszerűségi felülvizsgálata, azaz a hatékony jogvédelem megvalósítása érdekében az eljárási és anyagi jogszabályok érvényre juttatása (Legfelsőbb Bíróság Kf.III.37.409/2002/4.) és ennek fényében a támadott közigazgatási határozat

esetleges jogszabálysértéseinek feltárása és a jogszabálysértés következményeinek a bíróság döntésében való levonása.

[39] A közigazgatási perben a bíróságok az egyedi közigazgatási határozat jogszerűségét kötelesek vizsgálni. Így tehát 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 bankszámláján megjelenő jövedelmet adókötelesnek minősítette és a felperes által kettős adózást kizáró egyezmény szerint belföldön az adó alól mentesített jövedelemként bevallott „igazgatósági tagsági díj" jogcímét egészségügyi hozzájárulás köteles egyéb jövedelemként határozta meg. Mindezek alapján pedig adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, adóbírságot és késedelmi pótlékot állapított meg.

[40] A felülvizsgálati eljárás során pedig a Kúria feladata, hogy az elsőfokú bíróság ítéletének esetleges jogszabálysértéseit megállapítsa és annak következményeit levonja a felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem által meghatározott keretek között.

[41] Tekintettel arra, hogy felülvizsgálati kérelmében a felperes eljárásjogi jogszabálysértésre is hivatkozott, ezért a Kúria elsődlegesen ezzel kapcsolatban fejti ki álláspontját. A felperes felülvizsgálati kérelmében előadta, hogy az ítélet tévesen hivatkozott az 1/2019. KMPJE döntésre, mivel az visszaható hatály tilalmába ütköző módon kedvezett az adóhatóságnak. Ezzel kapcsolatban hangsúlyozza a Kúria, hogy a Bszi. 42. § (1) bekezdése egyértelműen rögzíti, hogy „a jogegységi határozat a bíróságokra a Magyar Közlönyben történő közzététel időpontjától kötelező." Az 1/2019 KMPJE jogegységi határozat 2019. január 30. napján jelent meg a Magyar Közlönyben, azaz ezen időponttól kezdve a bíróságok kötelesek alkalmazni a jogegységi határozatban foglaltakat.

[42] Az Alkotmánybíróság is már több döntésben vizsgálta e kérdést. Az Alkotmánybíróság a 3164/2019. (VII. 10.) AB határozatban hangsúlyozta, hogy „az Alaptörvény 25. cikk (3) bekezdése alapján a Kúria által hozott jogegységi határozat a rendes bíróságokra kötelező. A Bszi. 42. § (1) bekezdés második mondata alapján a jogegységi határozat a bíróságokra a Magyar Közlönyben történő közzététel időpontjától kötelező. Megállapítható ezért, hogy a bíróságoknak nincs mérlegelési lehetősége abban a kérdésben, hogy a Magyar Közlönyben közzétett jogegységi határozatot alkalmazza-e, vagy sem." Az Alkotmánybíróság ezen álláspontját erősíti a 3334/2020. (VIII. 5.) AB végzéshez fűzött párhuzamos indokolás is.

[43] Tévedett tehát az felperes akkor, mikor az elsőfokú bíróság ítéletével szemben arra utalt, hogy az a visszaható hatály tilalmába ütköző módon kedvezett az alperesnek. Az elsőfokú bíróság helytálló módon alkalmazta az 1/2019 KMPJE jogegységi határozatot, a felperes álláspontjával ellentétben éppen akkor követett volna el jogszabálysértést az elsőfokú bíróság, ha a jogegységi határozatot nem alkalmazta volna.

[44] A fentiek szerint alkalmazandó 1/2019 KMPJE jogegységi határozat pedig kimondja, hogy a közigazgatási határozatok semmisségi okait törvények határozzák meg, a semmisségi okok köre jogértelmezéssel nem bővíthető. A törvény a kiadmányozás hibájához nem fűzi a semmisség jogkövetkezményét, az eljárásjogi szabálytalanságként vizsgálandó. Egyetértett a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletével abban a kérdésben is, hogy nem volt megállapítható jogsértés az alperesi határozat kiadmányozása és kézbesítése során sem, így az Air. 132. §-ra történő alperesi hivatkozás nem megalapozott. Az E-ügyintézési tv. sérelme sem volt megállapítható, mely körülményre az elsőfokú bíróság szintén helytállóan hivatkozott.

[45] A felperes hivatkozott az 5/2013 KJE döntésre, mely szám alatt azonban nem került közzétételre közigazgatási jogegységi határozat, sem más kúriai vagy bírósági döntés. Ezen időszakban KMJE elnevezéssel kerültek kibocsátásra jogegységi határozatok, ugyanakkor a felperes által hivatkozott döntés ebben a formában sem volt beazonosítható. Mindazonáltal a Kúria a felperes által a fenti szám alatt hivatkozott bírósági döntésben foglaltak tartalma alapján vizsgálta a felperesi érvelés megalapozottságát. A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság helytállóan rögzítette ítéletében, hogy a felperes iratbetekintési joga nem sérült. Mind a SCAC megkeresésről, mind az arra érkezett válaszról tájékoztatást kapott felperes az adóhatóságtól, mely alapján az iratbetekintési jogát gyakorolhatta. Az iratbetekintési jog azonban nem korlátlan jogosultság. Helyesen utalt az elsőfokú bíróság arra is, hogy éppen a felperes által felhívott, az EUB C-189/18. számú Glencore ügyben hozott döntésében megfogalmazott elvek is az iratbetekintési jog korlátozásának lehetősége mellett érvelnek, hiszen ezen ügyben az EUB kifejtette, hogy „a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve az alapügyben szóban forgóhoz hasonló közigazgatási eljárásban tehát nem ír elő általános kötelezettséget az adóhatóságra nézve arra irányulóan, hogy az teljes körű betekintést biztosítson a rendelkezésére álló iratokba, hanem csak azt követeli meg, hogy az adóalanynak lehetősége legyen arra, hogy kérelmére tájékoztassák a közigazgatási iratokban található és e közigazgatási szerv által a határozatának elfogadása céljából figyelembe vett információkról és dokumentumokról, kivéve ha az említett információkhoz és dokumentumokhoz való hozzáférés korlátozását közérdekű célkitűzések igazolják.”

[46] Ugyancsak ezt rögzíti az elsőfokú bíróság által helytállóan hivatkozott, Ispas ügyben hozott C-298/16. számú ítélet, mely kimondja, hogy „a nemzeti adóhatóságokat nem terheli azon 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.”

[47] Mindezek alapján nem helytálló tehát a felperes iratbetekintési jogának sérelmére való hivatkozása, ugyanis az eljáró adóhatóság értesítette a felperest mind a SCAC megkeresésről, mind pedig az arra adott válaszról, lehetőséget biztosított az iratbetekintésre, de a jogszabályokból nem vezethető le az adóhatóságra nézve olyan kötelezettség, mely kimondaná, hogy a megkeresésekre adott válaszokat minden esetben teljes terjedelmükben rendelkezésre kellene bocsátani. A jegyzőkönyvbe foglalt tájékoztatás teljeskörű volt, abból is

megismerhető volt a ciprusi adóhatóság válasza, mindazok az információk melyekre az alperes határozatát alapozta. Ezek ismeretében a felperes iratbetekintés joga gyakorlása körében ellenőrizhette, hogy a ciprusi adóhatóság a feltett kérdésekre adta meg válaszát.

[48] Az ügy érdemi kérdését érintően a Kúria elsődlegesen utal arra, hogy bár Magyarország és Ciprus között fennáll kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény, azonban felperes helytelenül hivatkozott arra, hogy az MT Rendelet fennállása kizárná annak lehetőségét, hogy a magyar adóhatóság a rá irányadó jogszabályok szerint vizsgálja a megvalósult ügyletek valós gazdasági tartalmát.

[49] Téves az a felperesi álláspont, hogy olyan jövedelme került megadóztatásra, amelyre vonatkozóan az Szja tv. területi hatálya nem terjed ki. A jelen jogvita fő kérdése az volt, hogy az adóhatóságnak van-e lehetősége arra, hogy a nemzetközi elemet tartalmazó ügyekben éljen az Art. szerinti átminősítés lehetőségével. Az elsőfokú bíróság e körben is helyes következtetésre jutott, ugyanis az adóhatóságok a magyar jogszabályok rendelkezései szerint kötelesek az adóellenőrzéseket lefolytatni. Tehát a felperes kiindulási pontja helytelen, ugyanis az első lépés annak vizsgálata, hogy az adóellenőrzés során az adóhatóság által feltárt körülmények és beszerzett bizonyítékok alátámasztják-e, hogy a konkrét ügyben igazgatótanácsi térítést kapott a felperes. Amennyiben igazolható lett volna, hogy a felperes igazgatótanácsi térítést kapott, akkor az MT Rendelet irányadó lett volna felperes vonatkozásában és adózási kötelezettsége nem állna fenn.

[50] Azonban, amint arra az alperes és az elsőfokú bíróság is helyesen utalt, éppen az volt a probléma, hogy a felperes által szerzett, igazgatótanácsi térítésként feltüntetett jövedelem alapját képező ügyletek vizsgálata során az adóhatóság arra a megállapításra jutott, hogy az ügyletek valós gazdasági tartalma eltért a felperes által hivatkozott tartalomtól. E körben megjegyzi a Kúria, hogy az Air. 98. § (1) bekezdése alapján az adózó köteles az adóhatósággal az ellenőrzés során együttműködni, az ellenőrzés feltételeit a helyszíni ellenőrzés alkalmával biztosítani, az adóhatóság felhívására az adóhatóság által meghatározott módon nyilatkozatot tenni. Az Air. 98. § (3) bekezdése rögzíti azt is, hogy ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani. Bár a perbeli esetben nem klasszikus adómentesség volt a kérdés, hanem mentesített jövedelem, ez azonban nem változtat a bizonyítási teher kérdésén. Azaz, bár főszabály szerint az adóellenőrzés során az adóhatóságon van a bizonyítás terhe, azonban a jogszabály is tesz ez alól kivételeket és alapvető követelményként határozza meg, hogy az adózók együttműködni kötelesek az adóhatósággal. Ha az említett jogszabályhelyekből levezethető követelményeket összevetjük a felperes ellenőrzés alatt tanúsított magatartásával, az a következtetés vonható le, hogy éppen a felperes volt az, aki az eljárási jogszabályok követelményeinek nem tett eleget, hiszen az adóhatóság több alkalommal felszólította igazolások benyújtására, de felperes nem tett eleget ezen felhívásoknak, noha konkrét jogszabályi kötelezettsége lett volna ezek teljesítése.

[51] A felek szerződési szabadsága alapján valóban jogosultak arra, hogy szerződésük tartalmát maguk állapítsák meg, az adóhatóság azonban jogosult arra, hogy a felek

szerződését, az adójogi konzekvenciák megállapítása érdekében eltérően minősítse. A szerződések adóhatóság általi eltérő minősítése a polgári jogi minősítésre nem hat ki. Ugyanakkor ezen eszközzel kívánta biztosítani a jogalkotó az adóhatóságok számára, hogy a felek által meghatározott elnevezéssel illetett, azonban eltérő valós gazdasági tartalmú ügyletek kapcsán az adójogi következményeket alkalmazni tudja. Ez független attól, hogy tartalmaz-e az adott ügy nemzetközi elemet, a jogszabály nem tartalmaz ilyen jellegű korlátozást az adóhatóság eljárására nézve.

[52] Hangsúlyozza a Kúria, hogy „a tagállamok bizonyos autonómiával rendelkeznek így nem kötelesek saját adórendszerüket a többi tagállam különböző adórendszereihez igazítani.” [Kfv.V.35.654/2012/10.szám] E kijelentésből tágabb értelemben levezethető az is, hogy a tagállamok jogosultak a saját szabályozásuk szerint vizsgálni és eltérően megítélni például az egyes jövedelmeket is.

[53] Helyesen járt tehát el a bíróság akkor, amikor megfelelőnek ítélte az adóhatóság határozatát és eljárását, melynek során az adóhatóság elsődlegesen azt vizsgálta, hogy valóban megfelel-e a felperes által igazgatótanácsi térítés címén megszerzett jövedelem a valós gazdasági tartalomnak. Ugyanis az Art-ben 1 – 5. §-ban szabályozott alapelvi rendelkezések olyan általános alapelvek, melyek az adózást érintő jogszabályokat teljes egészében áthatják, ezért nem kérdőjelezhető meg azok alkalmazásának szükségessége, illetve lehetősége.

[54] A Kúria kiterjedt esetjoggal rendelkezik a rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye, valamint az ügyletek valós gazdasági tartalmuk szerinti minősítése kapcsán. A teljesség igénye nélkül utal az EBH2008. 1823. sz. döntésre, EBH2010. 2202. sz. döntésre, az EBH2011.327 sz. döntésre mely kimondja, hogy „a jogügyleteket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni.”

[55] Abban a kérdésben is kiterjedt a Kúria esetjoga, hogy a visszaélésszerű magatartás megállapításához nem szükséges az, hogy kizárólagos célja legyen az ügyletnek az adóelőny megszerzése. A KGD2016. 89. sz. döntés rögzíti, hogy „visszaélésszerű magatartás akkor is lehetséges, ha az adott ügylet alapvető - és nem pusztán kizárólagos - célja az adóelőny megszerzése.” Az elsőfokú bíróság helytállóan idézte Kfv.I.35.013/2020/9. sz. döntését, mely kimondja, hogy „a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapítására akkor van lehetőség, ha a gazdasági esemény formálisan, valós gazdasági tartalom nélkül valósul meg, az ügyletek elsődleges célja olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes az érintett adónemre vonatkozó szabályozás céljaival, rendeltetésével, és az adóhatóság mindezeket objektív körülmények feltárásával bizonyítja. Az EUB a C-255/02. (Halifax), C-653/11. (Ocean Finance), C-103/09. (Weald Leasing) és más döntéseiben elemezte a rendeltetésszerű joggyakorlás megállapíthatóságának feltételeit, a nemzeti bíróság feladatává tette az ügyletek tényleges vizsgálatát.

[56] A rendeltetésellenes joggyakorlás célzatos magatartás, amely adóhatósági megállapítása akkor jogszerű, amennyiben egyértelmű bizonyítékok szólnak amellett, hogy a felek megállapodása, az ügyletek bonyolítása az adótörvények kijátszására irányult (Kúria Kfv.I.35.529/2006/9., Kfv.VI.35.575/2012/8., Kfv.I.35.520/2016/7., KGD2019. 96., KGD2019. 82.). A bírósági törvényességi felülvizsgálat irányát tehát ez határozza meg.

[57] Összességében tehát kijelenthető, hogy az adóhatóságnak nem pusztán lehetősége, de egyúttal kötelezettsége is volt a felperes jövedelemeinek vizsgálata és valós gazdasági tartalom szerinti minősítése. A feltárt körülmények és a beszerzett bizonyítékok alapján az adóhatóságok helytállóan jutottak arra a megállapításra, hogy a felperes nem tudta igazolni - noha az ő kötelezettsége lett volna - hogy a Kft. és az Ltd. között létrejött ügyleteket a gazdasági ésszerűség és nem az adóelőny motiválta. A felek között feltárt szerződéses kapcsolat, az a körülmény, hogy a felperes, mint az Ltd. részéről teljesítő személy nem alapvetően a szerződés teljesítésére figyelemmel kapott díjazást, hanem igazgatótanácsi tisztségére tekintettel azt a feltevést erősítette, hogy a felek részéről nem a gazdasági tartalom megvalósítása volt a cél, hanem az, hogy a Kft. és Ltd. közötti szerződéssel elfedjék a kifizetés valódi tartalmát, azt, hogy az ténylegesen adókikerülést takar. E tekintetben is helyes következtetésre jutott az elsőfokú bíróság.

[58] Tekintettel arra, hogy az átminősítés, tehát a valós gazdasági tartalom szerinti minősítés körülményei fennálltak, ezért jogszerűen alkalmazta az adóhatóság az átminősítést, hiszen az Szja. tv. is egyértelműen rögzíti 1. § (3) bekezdésében, hogy a magánszemélyek minden jövedelme adóköteles. Mivel az adóhatóság az átminősítés eredményeképpen megállapította, hogy nem igazgatótanácsi térítésként kell minősíteni a felperes vitatott jövedelmét, ezért az MT Rendelet alkalmazására nem volt lehetőség a jelen ügyben. Erre figyelemmel a felperes jövedelme a Szja törvény hatálya alá tartozott.

[59] A felperes hivatkozott a cég5 ügyben foglaltakra is. A Kúria e körben hangsúlyozza, hogy a cég5 ügyben leírtak a jelen ügy kapcsán nem alkalmazhatók, hiszen a cég3 adólogikája azért működhetett mert nem az állították, hogy a jogdíjbevétel az ne lenne jogdíjbevétel, szemben a jelen esettel, ahol annak a ténynek a megítélése volt a tét, hogy az a jövedelem, amit a felperes megszerzett igazgatótanácsi térítésnek volt tekinthető. Éppen ezt a tényt döntötte meg az eljárásban az alperes.

A döntés elvi tartalma

[60] *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.*

Záró rész

[61] A Kúria a Kp. 35.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 83.§ (1) bekezdése alapján kötelezte a felperest az alperes felülvizsgálati perköltségének viselésére.

[62] A felülvizsgálati kérelem sikertelensége folytán a felperes köteles a felülvizsgálati illeték viselésére, mely kötelezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 50. § (1) bekezdésén és a Kp. 35. § (1) bekezdése értelmében alkalmazandó Pp. 102. § (1) bekezdésén alapul.

[63] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a felperes kérelem alapján tárgyaláson bírálta el.

[64] Az ítélet elleni felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116. d) pontja zárja ki.

Budapest, 2021. június 03.

Dr. Hajnal Péter s.k. a tanács elnöke; Dr. Heinemann Csilla s.k. előadó bíró; Huszárné dr. Oláh Éva s.k. bíró