

DR. GARAJSZKI ZOLTÁN

Van-e „józan ész” lerontó hatása egy adóperre a folyamatban lévő büntetőeljárásnak? Avagy, a hiányos felülvizsgálati kérelem és alkotmányjogi panasz hatása kiküszöbölhető-e?

I. A Kúria által megállapított tényállás

1. Adólevonás nélküli osztalékfizetés

2017. évben a felperesi négy társaság szja (előleg) levonása nélkül fizetett, a társasági szerződésben meghatározott (tulajdoni hányadát meghaladó mértékű) osztalékot és osztalékelőleget egy olyan magánszemély tagnak, aki a kifizetéskor – külképviselet által felülhitelesített, tehát közokirati¹ – adóilletőség-igazolással és tényleges haszonhúzóí nyilatkozatával igazolta ország1-ben fennálló adóilletőségét. Ország1 és Magyarország közötti adóegyezmény (2013. évi CLXI. tv. – végzés [14] bek.) szerint ez az osztalék csak ország1-ben adóztatható, ahol viszont ezt az osztalékot nem terhelte adó. A magánszemély 2016. áprilisában megszüntette magyarországi lakóhelyét, lakcímkártyájában lakóhelyként a „külföldi cím” bejegyzés szerepelt. A társaságoknak is bejelentette ország1-ben lévő lakcímét, mely a társasági szerződésekben, cégjegyzékekben is átvezetésre került az osztalékfelvételt megelőzően.

2 Az adóhatározati tényállás

A központosított adóellenőrzésekkel párhuzamosan büntető-eljárás is folyamatban volt az ügyben magánszemély tag és

ügyvédje ellen. A nyomozati adatok alapján az adóhatóság megállapította, hogy a magánszemély tag 2017. évben 274 napot tartózkodott Magyarországon, ebből 258 napon a kifizetők (a felperesek) székhelyén is megjelent.

Az adóhatározat fő megállapítása szerint a magánszemély tag külföldi adóügyi illetőségének igazolása érdekében az osztalékot fizető cégeknek átadott iratok kizárólag adójogi megfontolások alapján, a magánszemély tag és ügyvédje közötti egyeztetésnek megfelelően, több évvel korábban elindított folyamat eredményeként keletkeztek, hogy az osztalék után magyarországi adófizetési kötelezettségét a fenti társaságok által kifizetett osztalékok tekintetében elkerülje. A fentiek alapján az adóhatóság azt állapította meg, hogy a magánszemély tag maga-

tartása a rendeltetésszerű joggyakorlás kötelezettségét sértette, külföldi illetősége színlelt volt (végzés [12] bek.), ezért az adóegyezmény rendelkezései helyett a magyar jogszabályok alapján állapította meg a kifizetők adókötelezettségét (végzés [14] bek.).

3. A per tárgya: mulasztási bírság és késedelmi pótlék. Szja-különbözet, adóhiány nincs

A megállapítások alapján az adóhatóság az osztalékot kifizető cégek terhére nagy összegű mulasztási bírságot és késedelmi pótlékot állapított meg a levonni elmulasztott szja után. Fontos körülmény, hogy e kérdésben adókülönbözet, adóhiány és adóbírság megállapítására nem került sor a kifizetők terhére, ugyanis arra csak az anyagi adójogi kötelezett magánszemély terhére nyílhat mód.² Ebből az is következik, hogy a kifizetők-nél adóelőny nem jelentkezhetett. A határozatokat a közigazgatási bíróság helybenhagyta, azonban annak indokolását megváltoztatta és az adóegyezmény szerinti létérdekek központjának vizsgálata alapján állapította meg a magánszemély tag magyarországi (végső) adóilletőségét 2017. évre, melyet az osztalékfizetés időpontjára is irányadónak tekintett.

4. Egyéb körülmények

A Kp. szabályai szerint a közigazgatási perben az adóhatározat jogszerűségét a határozathozatalkor ismert körülmények alapján kell megítélni. Új tényre a felülvizsgálati eljárásban sem lehet hivatkozni³. A Kúria végzése mégis rögzíti, hogy a táma-

1 Pp. 593. § Külföldön kiállított közokirat: azt a kiállítás helye szerint illetékes magyar külképviseleti hatóság felülhitelesítette, [...] Pp. 323. § (2) A közokiratot az ellenkező bizonyításáig valódinak kell tekinteni, [...] Pp. 323. § (3) A közokirat teljes bizonyító erővel bizonyítja b) a közokirattal tanúsított adatok és tények valóságát.

2 Régi Art. 170. § (6) bek. és új Art. 218. § (2) bek.

3 Ld. közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. tv. („Kp.”) 4. § (1) bek., 85. § (2) bek., 117. § (3) bek.

dott ítéleteket követően a magánszemély tag és ügyvédje ellen vádemelésre is sor került, bünszövetségben elkövetett költségvetési csalás vádjával (végzés [6] bek.).

A magánszemély tag elleni, önálló eljárásként végrehajtott adóellenőrzés csak a kifizetőkkel szemben lefolytatott adóellenőrzéseket követően indult, mely a felülvizsgálati eljárás idején bírósági szakban volt. A magánszemély nem került bevonásra a kifizetők elleni adóeljárásba ügyfélként, sem a perbe érdekelteként⁴ (végzés [39] bek.).

További érdekesség, hogy a kifizetők részére az adóellenőrzési eljárás alatt és azt megelőzően a NAV Központi Irányítása Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya – a perbelivel egyező tényállás alapján – több olyan tartalmú állásfoglalást adott, mely szerint a kifizetőknek sem joga, sem kötelessége, sem lehetősége nincs a magánszemély által a régi Art. 4. sz. melléklete szerinti (közokirati) adóilletőség-igazolás tartalmának vizsgálatára, azt el kell fogadni. Erre a perben a felperesek úgy hivatkoztak, hogy a „bizalomvédelem elve” kizárja a kifizetők felróhatóságát (végzés [17] bek.).

II.

A józan ész követelménye: a prospektív adóilletőség-igazolás a jövőre szól, ezért tartalmának vizsgálata lehetetlen, mert a jövőbeli (külföldi) körülmények még nem ismertek a kifizetéskor

1. A közokirati adóilletőség-igazolás kifizetői ellenőrzésének kötelezettsége

A végzés szerint a rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye alapján a kifizetőnek meg kellett volna vizsgálni a magánszemély (közokiratként rendelkezésre álló) adóilletőség-igazolásának tartalmát, és amennyiben azt állapítja meg, hogy az „valótlan, az általa ismert tényekkel ellentétes, illetve ha nem tudja kétségtelen módon megállapítani, hogy az valós”, akkor az Art. 4. sz. mellékletének kőgens előírását nem alkalmazhatja, az adót le kell vonnia (végzés [54], [55], [65] és különösen [67] bek.).

A végzés fenti megállapítása konkurál a kifizetők eljárást előíró rendelkezéssel, melyet a régi Art. 4. sz. melléklete rögzít. Ez a bizonyos rendelkezés⁵ a következő:

„3. Nem kell az adót levonni, bevallani és megfizetni, ha nemzetközi egyezmény szerint a bevétel nem adóztatható belföldön, és a külföldi illetőségű magánszemély illetőségét igazolja, vagy a kifizető az illetőségét az e melléklet 7. pont szerint megállapította.”

„7. A külföldi illetőség igazolására a külföldi adóhatóság – az adómentességhez való jogosultság igazolására a nemzetközi

szervezet – által kiállított okirat angol nyelvű példánya, magyar nyelvű szakfordítása, vagy ezek egyikéről készült másolat szolgál (a továbbiakban: illetőségigazolás) [...] Amennyiben a külföldi illetőségű magánszemély a kifizetés időpontjáig nem tudja igazolni illetőségét, a kifizető az illetőségről írásbeli nyilatkozatát is elfogadhatja. [...]”

A végzés [65] és [67] bekezdésében előírja, hogy ha a kifizető az adóilletőség tartalmának vizsgálata során *nem tudja „kellő bizonyossággal”* [65], *„kétségtelen módon”* [67] megállapítani, hogy az valós, akkor nem lehet alkalmazni a régi Art. 4. sz. mellékletének szabályát. Ez a rendelkezés azt a vélelmet rögzíti, hogy a közokirati adóilletőség-igazolás tartalma valótlan. A Kúria végzésének precedensképessége miatt ez a vélelem úgy hat, mint egy jogszabályi előírás, melyet minden kifizető köteles alkalmazni, hasonló esetben. E kifizetői kötelezettség előírása azonban a következő jogszabályi előírásokkal ütközik:

- A Pp. közokiratok bizonyító erejére vonatkozó törvényi vélelmet⁶ megfordítja. Abból indul ki, hogy a közokirat tartalmának valóságára irányuló bizonyítás sikertelensége esetén a közokirati adóilletőség-igazolást valótlan tartalmúnak kell tekinteni.
- Az Air. adóhatározat tényállásának bizonyítási kötelezettségére vonatkozó előírással⁷ ellentétesen a kifizetőre telepíti a bizonyítási terhet, amikor előírja, hogy a kifizető köteles az illetőségigazolás tartalmának vizsgálata során *„kellő bizonyossággal”* [65], *„kétségtelen módon”* [67] megállapítani, hogy az valós. E kötelezettség egyébként a magánszemély tag személyiségi jogait is – nehezen kezelhető módon – érinti.
- A régi Art. 4. sz. mellékletének (illetve 2018-tól az Szja tv. 7. sz. mellékletének) előírásától lényegileg is eltérő módon, jövőbeli tényekre vonatkozó, végrehajthatatlan és a jogszabályban nem szereplő kifizetői ellenőrzési kötelezettséget ír elő.

Tehát a Kúria precedensképes végzése több konkrét törvényi rendelkezéstől is eltérést tartalmaz.

Ha a kifizető az adóilletőség tartalmának vizsgálata során *nem tudja kétségtelen módon megállapítani, hogy az valós*, akkor ez egyébként nem jelenti feltétlenül, hogy az valótlan lenne. Csak azt, hogy a közokirat hiteles jellegével kapcsolatos törvényi vélelemmel⁸ szembeni ellenbizonyítás nem vezetett eredményre⁹. Ha a kifizetői vizsgálat tehát eredménytelen, lehet, hogy az illetőségigazolás valós tartalmú. Ekkor viszont a régi Art. 4. sz. mellékletének szabályát alkalmazni kellene, mert az törvényi előírás. A Kúria végzése azonban erre az esetre is a törvényi rendelkezés mellőzését írja elő, mely törvényellenes.

A kifizető képes-e egyáltalán a jövőre vonatkozó külföldi közokirat tartalmának vizsgálatára? A NAV Központi Irányításának több állásfoglalása szerint ez nem várható el a kifizetőtől, arra sem joga, sem kötelezettsége nincs, és nem is képes rá. A Kúria azonban abból indult ki, hogy az osztlékban részesülő magánszemély és az osztléket kifizető cég tudata – a magánszemély tag személyes közreműködése miatt – azonos,

⁴ A magánszemély Kp. 20. § (4) bekezdése szerinti értesítésére és a 20. § (7) bekezdés alapján perbeállítására nem került sor.

⁵ 2017. évre a régi Art. 4. sz. melléklete, 2018-tól az Szja tv. 7. sz. melléklete – a két szabály szövege egyezik.

⁶ Pp. 593. §, 323. § (2) bek. és (3) bek. b) pont.

⁷ Air. 99. §.

⁸ Pp. 323. § (3) bek. b) pont.

⁹ Pp. 323. § (2) bek.

ezért végső soron e kifizetői vizsgálat kötelezettje maga az osztalékban részesülő magánszemély, aki felel az illetőségigazolás adatainak valóságáért. Jelen írás azonban nem e kérdést vizsgálja.

Közelítsük a kérdést a *józan ész* oldaláról!

2. Milyen tényt foglal közokiratba egy adóilletőség-igazolás? Azaz milyen állítás valóságtartalmáról kellene meggyőződnie a kifizetőnek?

Az adóilletőség-igazolás egy olyan okirat, melyben a külföldi állam adóhatósága azt igazolja, hogy az adott állam belső szabályai alapján az adóegyezményben rögzített illetőségi feltételek¹⁰ és a külföldi ország nemzeti adóhatósága által vizsgált tények, körülmények alapján a magánszemély (vagy cég), a vizsgált időszakban adóilletőséggel rendelkezett az adott államban, vagy múltbeli adatok alapján *egy jövőbeli időszakra ez valószínűsíthető*. Az illetőségigazolás tehát kifejezetten hivatkozik az adóegyezmény szerinti adóilletőségi feltételekre, ezért kifejezetten az ott megjelölt másik állam (Magyarország) hatóságának szóló (címezett) igazolás.

Ország1 adóilletőség-igazolása tehát nem szól arról, hogy a másik államban (Magyarországon) fennáll-e adóilletősége a magánszemélynek és arról sem, hogy ha fennáll, akkor a versengő adóilletőségek közül a teljes adóévben rendelkezésre álló információk alapján melyik állam adóilletősége lesz a végső (adóegyezmény 5. cikk 3. pont). Csakis ország1 belső szabályai szerinti illetőségről szól. Ezért egyetlen magyar szabály vagy magyarországi körülmény sem lehet hivatkozási alap, hogy ország1 jogszabályai alapján megállapított és igazolt külföldi adóilletőséget kétségsbe vonja.¹¹

3. Az előre tekintő és a múlttra vonatkozó adóilletőség-igazolás valóságtartalma

Kétfépusú adóilletőségigazolást tud egy állam adóhatósága kiállítani:

- *Prospektív*, vagy jövőre vonatkozó adóilletőség-igazolás esetén az adott ország adóhatósága egy meghatározott múltbeli időszak (általában megelőző fél év) tényadatainak vizsgálata alapján a következő 1 év időtartamra valószínűsíti az adott személy adóügyi illetőségét. Ennek során a múltbeli időszak tényadatait az adott ország belső jogszabályaival és az adóegyezményben írt feltételekkel [adóegyezmény 5. cikk 1. (a) (i) pont] veti össze és ebből következtet a következő időszakra. Voltaképpen ez az okirat egy becslés a jövőre.

10 Adóegyezmény 5. cikk 1. (a) (i) pont: „Ezen Egyezmény alkalmazásában az »egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy« kifejezés jelenti [ország1] esetében bármely természetes személyt, akit az [ország1] jogszabályai szerint itt lakóhelye, székhelye vagy más hasonló ismerv alapján belföldi illetőségű személyként kezelnek.”

11 A szerződések jogáról szóló Bécsi Egyezmény (1987. évi 12. tvr.) 27. cikke szerint *egyetlen részes fél sem hivatkozhat belső jogának rendelkezéseire annak igazolásul, hogy elmulasztotta a szerződést teljesíteni*. Ezt a rendelkezést az Alkotmánybíróság is több határozatában a nemzetközi szerződések és az Alaptörvény Q) cikk értelmezése során alapjogi mércéként hivatkozta {például a 3023/2015 (III. 9.) AB határozat, Indokolás [34], 3200/2025 (VI. 23.) AB határozat, dr. Varga Réka alkotmánybíró különvéleménye [154]}.

- *Retrospektív*, azaz a múlttra vonatkozó adóilletőség-igazolás esetében egy elmúlt konkrét naptári teljes évre vonatkozóan végzi el a vizsgálatot az adóhatóság. Akkor adja ki az adóügyi illetőségről szóló igazolást, ha megállapítja az adóegyezményben előírt adóilletőségi feltételek belső jogszabályok szerinti teljesítését. Csak ennek az okiratnak a tartalma igazolja az okiraton feltüntetett időszakra az adóilletőség feltételeinek tényleges teljesítését.

Évközi osztalék (osztalékelőleg) kifizetésekor – a perbeli esetben az első osztalékelőleg-kifizetés 2017 márciusában történt – értelemszerűen csak prospektív adóilletőségigazolás lehet a magánszemély birtokában. *Ennek a tartalma azonban csak valószínűsíti egy jövőbeli időszakra az adóilletőséget, ezért csak feltételezések alapján lehetne tartalmi vizsgálatot lefolytatni jövőbeli (külföldi) körülményekre, amely nem komolyan vehető elvárás még a magánszemélytől sem*. Ezért ír elő a régi Art. kötött és egyszerűsített bizonyítást az év közben történő osztalékfizetésekor a kifizető részére. Ez alapvetően tér el az adóév egészének adatai alapján, a magánszemély által lefolytatott végső adóilletőség-megállapítási szabályoktól, mely nem a régi Art. (2018-tól az Szja. tv. 7. sz. melléklete) alapján történik, hanem az adóegyezmény feltételeinek vizsgálata alapján [5. cikk (3) bek.].

4. Az évközi osztalékfizetésekor és az év végi adóbevallás alkalmával történő adóilletőség-megállapítási eljárások eltéréseinek oka

a) Évközi adóilletőség-megállapítási eljárás a régi Art. alapján

Év közben történő osztalék(előleg) kifizetésénél a kifizető cégnek meg kell állapítania az osztalékban részesülő magánszemély tag *átmeneti* adóilletőségét, ami meghatározza, hogy lehet-e adó(előleget) levonni az osztalékból. Azonban ekkor elméletileg is csak prospektív adóilletőség-igazolás állhat rendelkezésre. Ezért ekkor sem a kifizető, sem a magánszemély nincs abban a helyzetben, hogy meg tudja állapítani az adott adóév egészére a magánszemély végső adóilletőségét. Lehetséges például, hogy a versengő adóilletőségek közül az adott év egészére vizsgált szokásos tartózkodási hely (amely országban 183 napnál többet tartózkodott) alapján kell majd meghatározni a végső illetőség, azaz az adóztatási joghatóság államát. Ez nem állapítható meg például egy márciusi osztalék-előleg-kifizetés időpontjában. Ebből következően az évközi osztalék(előleg)-kifizetésekor „jóslással” nem lehet a kettős adóegyezmény szerinti végső adóügyi illetőséget meghatározni.

Ezért az Szja. tv. 66. § (3) bekezdésének *b) pontja*¹² alapján a régi Art. 4. sz. melléklete¹³ szerinti egyszerűsített és átmeneti

12 „Az adót a kifizető – [...] b) figyelemmel a 15. § (4) bekezdésének rendelkezésére, valamint az adózás rendjéről szóló törvénynek a külföldi személyek egyes jövedelmei adózásának különös szabályairól szóló rendelkezéseire is – a kifizetés időpontjában állapítja meg és az adózás rendjéről szóló törvényben meghatározottak szerint vallja be és fizeti meg.” (2017. december 31-ig hatályos szabály)

13 2017. évre a régi Art. 4. sz. melléklete, 2018-tól az Szja. tv. 7. sz. melléklete – a két szabály szövege egyezik: „3. Nem kell az adót levonni, bevallani és megfizetni, ha nemzetközi egyezmény szerint a bevétel nem adóztatható belföldön, és a külföldi illetőségű magánszemély illetőségét igazolja, vagy a kifizető az illetőségét az e melléklet 7. pont szerint megállapította.” [...] 7. A külföldi illetőség igazolására a kül-

adóilletőség-megállapítási eljárást kell alkalmazni. Ez tehát nem fakultatív lehetőség, hanem kötelező szabály. Eszerint a kifizetőnek kizárólag azt kell és lehet vizsgálni, hogy a külföldi adóügyi illetőség igazolt-e. Sőt: a külföldi adóilletőségről átmenetileg elegendő nyilatkozni, ha nem áll rendelkezésre illetőségigazolás a kifizetéskor. Ebben az esetben az adóév végéig elegendő az adóilletőség-igazolást bemutatni.

Semmi relevanciája nincs ezért a kifizetői adóilletőség-megállapítás során például annak, hogy

- van-e az illetőnek másik (például magyar) adóilletősége is,
- milyen szándék vezérelte a külföldi adóilletőség megszerzése során,
- ez a szándék mikor és milyen módon változott, milyen körülmények befolyásolták,
- mely országban mennyit tervez tartózkodni az év során, vagy
- mik a magánéleti tervei az adott év hátralévő részére.

E körülmények nem részei az adótenyállásnak. Ezért többek között ezekről a kérdésekről sem kell nyilatkozni a jogszabály alapján az osztalék(előleg) kifizetésének alkalmából a magánszemélynek. És nyilvánvalóan a kifizetőnek sem kell tippelnie a jövőbeli körülményekre.

b) Az adóév egészére vonatkozó adóilletőség megállapítása az adóegyezmény alapján

Az átmeneti adóilletőség-megállapítási eljárástól elválik (és akár jogszerűen eltérő eredményre is vezethet) a magánszemély saját adóilletőség-megállapítási eljárása, melyet a következő év május 20-áig benyújtandó szja-bevallása összeállításakor végez el. Ekkor a kettős adóztatást kizáró egyezmény szerinti végső adóilletőséget és az ebből adódó adókötelezettséget a teljes adóév kapcsán rendelkezésére álló összes körülményt értékelve saját maga állapítja meg. Ennek során az adóegyezmény szerinti tartalmú állandó lakóhelyet, a létérdekek központját, a szokásos tartózkodási helyet, végső esetben az állampolgárságot – ebben a szigorú sorrendben – kell vizsgálni [adóegyezmény 5. cikk (3) bek.]. A magánszemély adóbevallásakor megállapított végső adóilletősége azonban csak a magánszemély adóperének tárgya. Az évközi osztalékfizetések alkalmával a végső adóilletőség még meghatározhatatlan.

c) Lehet-e jogszerűen más eredménye az évközben a régi Art. alapján és az adóévet követően az adóegyezmény alapján végrehajtott adóilletőség-megállapítási eljárásnak?

A két eljárás eredménye jogszerűen és természetesen vezethet eltérő eredményre.

- Ha az illető nem mutat be a kifizetésig külföldi adóilletőség-igazolást és nem nyilatkozik, akkor a kifizetői illetőségvizsgálat eredménye az, hogy az osztalékban részesülő tag magyar illetőségű, holott az adóegyezmény szerinti

eljárás alapján megállapított végső adóilletősége lehet, hogy külföldi lesz. Ezért ebben az esetben a kifizetőnek le kell vonni az adót/adóelőleget, holott az illető külföldi (végső) adóilletőségű. Ekkor a magánszemély adóbevallásában igényelheti vissza a levont adót/adóelőleget¹⁴ Erre a lehetőségre a végzés [67] pontja is felhívja a figyelmet.

És fordítva:

- Ha a magánszemély igazolja illetőségigazolással, hogy külföldi illetőségű, attól még lehet lakóhelye Magyarországon, és (például állandó lakóhelye és létérdekei központja alapján) lehet, hogy a végső adóilletősége is magyar lesz. Sőt lehet, hogy az osztalék kifizetését követően külföldi lakóhelye megszűnik. Ebben az esetben – tekintettel arra, hogy a kifizető részére adóilletőségét (prospektív) illetőségigazolással igazolta – a kifizető nem vonhat adót/adóelőleget, ha az adóegyezmény így rendelkezik. Viszont a magánszemély az adóbevallásával egyidejűleg köteles lesz az osztalék utáni adót bevallani és megfizetni, ami önálló felelőssége. Ezt a lehetőséget azonban a Kúria végzése nem veszi számításba, holott erre az esetre a régi Art. 4. sz. mellékletének 12. pontja konkrét előírást tartalmaz (végzés [56] pont).

Tehát a kifizető és a magánszemély adóellenőrzése során az adóhatósági eljárások is jogszerűen juthatnának más illetőségi eredményre úgy, hogy adott esetben a kifizető és a magánszemély is szabályosan járt el. A kifizetői oldalon tehát a kötött bizonyítási eljárással megállapított átmeneti külföldi adóilletőség vagy annak hiánya nem determinálja a magánszemély végső adóilletőségét, ami fordítva is igaz.

Ebből következően a végső adóilletőségnak nincs feltétlenül összefüggése a kifizető adólevonási kötelezettségével. Ezért téves eljárási cél a kifizetői adóperben a magánszemély végső adóilletőségének meghatározása. Egyszerűen azért, mert e körülmény – a törvényi előírások és a józan ész alapján is – különböz a kifizetői kötelezettségek szempontjából.

Tehát logikai oldalról, a józan ész alapján is vitatható a végzés [54] és [56] bekezdésének megállapítása, mely szerint a magánszemély végső adóilletőségét a kifizetők perében kell eldönteni, ami meghatározza kifizetők adókötelezettségét az szja-előleg levonása kapcsán.

III.

A jogbiztonság követelménye: Mit jelent a „kivándorlás”? Miképp kellene vizsgálni egy kifizetőnek, hogy ez teljesült-e?

A végzés szerint a külföldi adóilletőség csak akkor áll fenn, ha a magánszemély „kivándorolt”. A végzés [65] bekezdése rögzíti a következőket:

„E körben a Kúria rámutat, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás megsértése célzatos magatartás, így abban az esetben

földi adóhatóság – az adómentességhez való jogosultság igazolására a nemzetközi szerződés – által kiállított okirat angol nyelvű példánya, magyar nyelvű szakfordítása, vagy ezek egyikéről készült másolat szolgál (a továbbiakban: illetőségigazolás). [...]”

14 Szja tv. 13. § (1) bek. h) pont, Art. 4. sz. melléklet 5. pont.

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.”

Eszerint a kifizető nem fogadhatja el a közokirati adóilletőség-igazolást ellenbizonyításig hiteles és teljes bizonyító erejű¹⁵ dokumentumnak. Ha a kifizető „a kivándorlás tényét nem tudja kellő bizonyossággal megállapítani”, akkor megvalósul a rendeltetésszerű joggyakorlása. Azt is rögzíti a végzés, hogy ebben az esetben a magánszemély nem tekinthető külföldinek, ezért az Art. 4. sz. mellékletének szabálya és az adóegyezmény (valamint az OECD Modellegyezmény Kommentárjának magyarázata) nem alkalmazható, lévén nincs a tényállásban külföldi elem (végzés [65]–[68] bek.).

Az adójogban a „kivándorolt” kifejezés ismeretlen. Az 1998 utáni hazai joganyagban egyáltalán nem szerepel. A „kivándorlás” kifejezés jelentése a Magyar Értelmező Kéziszótár¹⁶ szerint „(Tömeges) külföldre költözés végleges letelepedés szándékával”. Az adóilletőség olyan jogi műszó, melynek tartalma jogszabályi előírás. A „kivándorlás” tényének az adóilletőséghez kapcsolása ellentmondásokhoz vezet a következő okok miatt:

- Az adóilletőségi státus adóévenként kerül megállapításra, tehát nincs „véglegességi” feltétele.
- Szintén nem fogalmi eleme az adóilletőségnek a „költözés”.
- Az adóilletőség olyan ténykérdés melyben a „szándék” közömbös. A szándék egy magánszemélynél igen változékony lehet, mely kezelhetetlen lenne az adózásban. Ne feledjük, hogy a kifizetői adóilletőség-meghatározás a kifizetés pillanatára vonatkozik, nem pedig visszafelé, az adóév egészére.
- A „letelepedés” pedig szintén jogi szakkifejezés, melynek tartalma az adott állam joga alapján meghatározott.¹⁷ Gondoljunk csak arra, hogy ha valaki 2013 és 2017 között Letelepedési Magyar Államkötvényt vásárolt, a letelepedett jogállás eléréséhez vagy fenntartásához egyszer sem kellett Magyarországra látogatnia, és később sem volt kötelező ideköltözni,¹⁸ viszont automatikusan magyar adóilletőséget szerzett, ha nem volt az adóilletőségét megállapító Sza. tv. rendelkezésével¹⁹ ellentétes adóegyezményi szabály.

Összegzőképpen megállapítható, hogy a „kivándorlás” – bármit is jelentsen – megtörténtének feltételét a jogszabályi előírás nem tartalmazza. Ez a feltétel tehát túlmutat a jogszabályok szövegén, ami – előre nem kalkulálható, felettébb bizonytalan kimenetelű mérlegelésre lehetőséget adó tartalmú, visszaható hatályú (!) – bírói jogalkotást jelenthet.

Egy adóper kifejezetten szakkérdés. Tétje nemcsak adóbírásg és késedelmi pótlék, hanem a Kúria végzésének jelen esetben a büntetőeljárás kimenetelére is súlyos hatása lehet. A jogbiztonság, ezen belül a normavilágosság követelménye megkívánja, hogy az adószabályok értelmezésére alapvetően az adódogmatikában kimunkált tartalmú szakkifejezések alkalmazásával kerüljön sor. Hogyan lett volna elvárható a kifizetőktől, hogy a régi Art. 4. sz. mellékletének világos szabályai-val szemben egy olyan feltétel teljesítésének ellenőrzése, mely nincs a jogszabályban? Hogyan lenne elvárható, hogy ezen új feltétel teljesülését a ködös tartalmú „kivándorlás” kifejezés utóbb megállapított értelmezése alapján vizsgálja? Ráadásul úgy, hogy a bizonyítási kötelezettség – az Air. 99. §-ával ellentétesen – e kérdésben megfordul, és a kifizetőnek kellett volna „kellő bizonyossággal” megállapítani a „kivándorlás” tényét? A jogszabályban nem szereplő kötelezettségek számonkérése visszaható hatályú, melyet előre nem lehetett látni.

Az Alkotmánybíróság álláspontja következetes a jogbiztonság és a normavilágosság követelményének azon feltétele tekintetében, mely szerint az egyes jogszabályok világosak, és egyértelműek legyenek, működésüket tekintve pedig kiszámíthatónak és előreláthatónak kell lenniük a norma címzettjei számára [pl. 25/2020. (XII. 2.) AB határozat [58]].²⁰ A normavilágosság sérelme akkor állapítható meg, ha a szabályozás a jogalkalmazó számára eltérő értelmezésre ad módot, és ennek következtében a norma hatását tekintve kiszámíthatatlan, előre nem látható helyzetet teremt a címzettek számára.²¹

Ez a követelmény az EJEB joggyakorlatában is alapvető követelmény. A Sunday Times-ügyben az EJEB kimondta,²² hogy egy norma csak akkor tekinthető „törvénynek”, ha kellő pontossággal van megfogalmazva, hogy a polgár szabályozhassa magatartását: képesnek kell lennie arra, hogy – szükség esetén megfelelő tanácsadással – a körülményekhez képest észszerű mértékben előre lássa azokat a következményeket, amelyeket egy adott cselekmény maga után vonhat.

A régi Art. 4. sz. melléklete tiszta és világos normaszöveget tartalmaz, mely a Kúria vizsgált végzéséig egyértelmű adózói kötelezettségként volt értelmezhető úgy, ahogy erről a NAV Központi Irányítása Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztályának több állásfoglalása is egyhangzóan szólt. Ezt az egyértelműséget lerontotta a „kivándorolt” státusz teljesülésének a jogszabályi rendelkezés alkalmazási feltételeként történő meghatározása, és e feltétel kifizető általi ellenőrzésének előírása (azaz a bizonyítási kötelezettség megfordítása). Ennek következtében a norma alkalmazásának eredménye kiszámíthatatlanná vált.

20 25/2020. (XII. 2.) AB határozat [58]: „Az Alkotmánybíróságnak következetes a gyakorlata azgal kapcsolatban, hogy a jogállamiságnak [Alaptörvény B) cikke (1) bekezdés] nélkülözhetetlen eleme a jogbiztonság. A jogbiztonság az állam – és első sorban a jogalkotó – kötelezettségévé teszi annak biztosítását, hogy a jog egésze, részterületei és az egyes jogszabályok is világosak, és egyértelműek legyenek. Működésüket tekintve kiszámíthatónak és előre láthatónak kell lenniük a norma címzettjei számára. A jogbiztonság nem csupán az egyes normák egyértelműségét követeli meg, de az egyes jogintézmények működésének kiszámíthatóságát is.”

21 Pl. 1160/B/1992. AB határozat, ABH 1993, 607, 608.; 10/2003. (IV. 3.) AB határozat, ABH 2003, 130, 135–136.; 1063/B/1996. AB határozat, ABH 2005, 722, 725–726.; 381/B/1998. AB határozat, ABH 2005, 766, 769.

22 Case of The Sunday Times v. The United Kingdom, Application no. 6538/74, 26 April 1979, 49. pont, <https://www.bailii.org/eu/cases/ECHR/1979/1.html>.

15 Pp. 323. § (3) bek. b) pont

16 Magyar Értelmező Kéziszótár A–K, szerkesztette: Juhász József, Szőke István, O. Nagy Gábor, Kovalovszky Miklós, kilencedik, változatlan kiadás, Akadémiai Kiadó, Budapest, 1992., p. 739.

17 Kúria Kfv.38141/2018/5. számú precedensképes határozatának [34] bekezdése.

18 <https://helpers.hu/hu/services/immigration/investment-program/>.

19 Sza. tv. 3. § 2.c) pontja: „Belföldi illetőségű magánszemély: a harmadik országbeli állampolgárok beutazásáról és tartózkodásáról szóló törvény hatálya alá tartozó letelepedett jogállású, illetve bontalan személy.”

IV. A rendeltetésellenes joggyakorlás is joggyakorlás

1. Joggal való visszaélés, rendeltetésellenes joggyakorlás, rendeltetésszerű joggyakorlás kötelezettsége: létező alanyi jog gyakorlása jogszabályi céllal ellentétesen

A rendeltetésellenes joggyakorlás valamely *alanyi jog gyakorlása* a jogszabály rendeltetésével ellentétes hatással. Az adójog negatív – és kizárólag adójogviszonyokra vonatkoztatott – megközelítéssel tisztázza, hogy nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az a jogügylet, melynek célja az adószabályokban foglalt rendelkezések megkerülése.²³ A rendeltetés-szerű joggyakorlás kötelezettsége pedig aktív magatartást követel meg a jogszabály céljának érvényesülése érdekében. A rendeltetésszerű és a rendeltetésellenes joggyakorlás objektív eredményű kategóriák.²⁴ A joggal való visszaélés a rendeltetésellenes joggyakorlás célzata²⁵. Az adójogban e fogalmak nem válnak el élesen, melyet az új Art. 1. § címe is jelez: „[A rendeltetés-szerű (célhoz kötött) joggyakorlás követelménye (joggal való visszaélés tilalma)]”

A fogalmak közös kiindulópontja, első feltétele, hogy létezik egy anyagi jogi felhatalmazás az alanyi jog gyakorlására.²⁶ Tehát csakis anyagi jogi szemponttól ép jogügyletek esetén vizsgálható, hogy a létező jog gyakorlása adószabály megkerülésére irányul-e. Alanyi jogról csak akkor beszélhetünk, ha a jogügylet (joghatás kiváltását célzó akaratnyilatkozat) megfelel a jogalany(ok) akaratának és az (anyagi) jogszabályoknak. Ha e feltétel nem teljesül, nincs olyan alanyi jog, mely gyakorolható lenne, ezért e joggyakorlás rendeltetés-szerűsége vizsgálható lenne. Tehát, ha a magatartás eleve valamely (anyagi) jogszabályba ütközik, nem rendeltetésellenes joggyakorlásról van szó [BH+ 2002.354].

A Kúria többször is kimondta, hogy kizárólag anyagi jogi szempontból hibátlan jogügyletek esetén vizsgálható a rendeltetésellenes joggyakorlás, illetve a joggal való visszaélés kérdése. Az 5/2017. (XI. 28.) KMK vélemény²⁷ 1. pontja szerint „A joggal való visszaélés tilalmának megsértése akkor állapítható meg, ha valamely alanyi jog gyakorlása formálisan jogszerűen történt. Ezért valamely joggyakorlás nem lehet tételes jogszabályba ütközés miatt jogellenes és egyben a joggal való visszaélés tilalmába ütköző.” Az EH 2017.M29. [35] bekezdése szerint „Az anyagi jog megsértésének megállapítása fogalmilag kizárja a ren-

deltetésellenes joggyakorlás megállapítását.” És a felsorolás még hosszan lenne folytatható.²⁸

Úgy tűnik azonban, hogy az elemzett végzés a valótlan tartalmú adóilletőség-igazolás elfogadását tekintette rendeltetésellenes joggyakorlásnak. Valótlan tartalmú közokiraton azonban nem alapulhat „gyakorolható” alanyi jog, így „joggyakorlásról” sem beszélhetnénk. Ezért ilyen esetben a jogi dogmatika szerint a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapítása fogalmilag kizárt.

2. Anyagi jogi jogsértés esetén nincs alanyi jog, mely gyakorolható lenne. Ezért anyagi jog megsértése fogalmilag kizárja a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapítását

Az elemzett végzés már az [50] bekezdésben rögzíti, hogy az adóhatóság és az elsőfokú bíróság döntését arra alapította, hogy a felperesek nem rendeltetés-szerűen gyakorolták adózói (kifizetői) jogaikat.

A végzés – lényegét tekintve azonos tartalommal – megismételve (a végzés [54], [55], [65] és [67] bekezdéseiben) rögzíti, hogy a rendeltetés-szerű joggyakorlás követelménye megköveteli, hogy a kifizetők adókötelezettségeiknek a nem valós okiratok figyelmen kívül hagyásával tegyenek eleget. A végzés szerint a rendeltetés-szerű joggyakorlás megsértése abban az esetben valósul meg, amennyiben a kifizető valótlan tartalmú igazolást fogad el vagy annak valóságos tartalmáról nem tud meggyőződni.

Amennyiben azonban a magánszemély valótlan tartalmú illetőségigazolást nyújt be a kifizető részére, akkor intellektuális közokirathamisítás bűncselekményét [Btk. 342. § (1) bek. c) pont] követi el. Ha a közokirat valótlan-ságának tudatában azt a kifizető könyvelője elfogadja és felhasználja, bűnsége lehet költségvetési csalásnak [Btk. 396. § (1) bek. a) pont]. Nyilvánvaló, hogy bűncselekmény útján beszerzett, valótlan tartalmú okiraton érvényes alanyi jog nem alapulhat. Ez tehát anyagi jogi jogsértés, mely esetben fel sem merülhet (fogalmilag kizárt) a rendeltetésellenes joggyakorlás kérdése.

Álláspontom szerint nemzetközi megkereséssel lehet vizsgálni, hogy az adóilletőség-igazolás kérelmezésénél valós adatokat adott-e meg a kérelmező vagy más szabálytalanság történt-e a külföldi eljárás során. Ez alapvetően büntetőeljárás körébe tartozó kérdés. A másik eset, ha a közokirat hiteles, tartalma valós, azonban a magánszemély tag külföldi adóilletősége kizárólag adóelőny megszerzését szolgálta. Ez utóbbi esetben vizsgálendő, hogy e magatartás rendeltetés-szerűsége

28 Például: EH 2005.1238 A rendeltetés-szerű joggyakorlás elve alapján a bíróság az *alakilag jogszerűnek minősülő joggyakorlást* az adott ügyben bizonyított sajátos körülmények alapján jogellenesnek minősítheti, Mfv. II.10.045/2017/5. [35] *Az anyagi jog megsértésének megállapítása fogalmilag kizárja a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapítását.*

BH+ 2002.354. A rendeltetés-szerű joggyakorlás szabálya lehetővé teszi a bíróságnak, hogy az *alakilag törvényesnek tűnő joggyakorlást* és – az eset különös körülményeihez képest – jogellenesnek minősítse. *Ha azonban a magatartás eleve valamely jogszabályba ütközik, nem rendeltetésellenes joggyakorlásról van szó.*

BH 2018.347.I. Joggal való visszaélés akkor állapítható meg, ha egy joggyakorlása ugyan nem ütközik semmilyen más konkrét tilalomba, azonban a joggyakorlás jogellenessége azért mutatható ki, mert a jog gyakorlásának e módja nem felel meg rendeltetésének.

23 Lásd régi Art. 2. § (1) bek. és új Art. 1. §.

24 RÜZS MOLNÁR Krisztina: Gondolatok a rendeltetés-szerűség kérdéséről..., *Miskolci Jogi Szemle*, 12. évfolyam (2017) 2. különszám, 2. o.

25 A Kúria joggyakorlat-elemző csoportjának összefoglaló jelentése: A joggal való visszaélés tilalmának ítélkezési gyakorlata, https://kuria-birosag.hu/sites/default/files/joggyak/a_joggal_valo_visszaeles_-_joggyakorlat_elemzo_csoport_vegso.pdf.

26 RÜZS MOLNÁR i. m. 2. o.

27 Bár a megjelölt BH-k többsége a polgári jog vagy a munkajog területéről származik, a rendeltetésellenes joggyakorlás jogintézménye a jog egészében azonos dogmatikai alapon áll és nem hordozhat eltérő tartalmat.

az adóegyezmény alapján megkövetelhető-e [rég Art. 5. § (5) bek., Sza tv. 2. § (5) bek.].

A magyar jogszabályok [pl. régi Art. 2. § (1) bek.] alkalmazásának ugyanis előfeltétele, hogy a tényállás minősítésének kérdésében a joghatóság (azaz az adóilletőség) magyar legyen, vagy az adóegyezmény adjon közvetlen felhatalmazást magyar jogi előírás alkalmazására. Az új (2010 utáni) adóegyezmények elsöprő többsége tartalmaz ilyen felhatalmazást vagy kifejezett rendelkezést az adóelőnyt célzó ügyletek esetén a forrásország adóztatási jogára. Ilyen esetben vizsgálható a rendeltetésszerűség, mely a joggyakorlás célzatára koncentrál.

A perbeli adóegyezményben azonban nincs a rendeltetésszerű joggyakorlásra vonatkozó rendelkezés. Sőt az adóegyezményt kihirdető törvényjavaslat indokolása²⁹ szerint az „Egyezmény fő célja az adóztatás szabályozása, kiszámíthatóvá tétele a kétoldalú kapcsolatokban”. Ez pedig azt a jogalkotói szándékot látszik alátámasztani, mely az adózói jogügyletek utólagos, cél szerinti minősítéssel elérhető adóztatási érdekek szemben a jogbiztonság elvének érvényesülését tekinti elsődlegesnek.

V.

A magyar állampolgár mindenképp magyar adóilletőségű?

1. Az adóegyezmény szerint mi alapozza meg a külföldi adóilletőséget?

A végzés [53] bekezdése szerint „Az Sza 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. [...] Ettől eltérni – az Sza tv. 2. § (5) bekezdése értelmében – csak nemzetközi szerződés (miniszteri állásfoglalás szerinti viszonyosság) alapján lehet.”

A 2017–2019 években hatályos NAV 4. sz. információs füzet³⁰ szerint „Magyarország adóztatásra vonatkozó jogának lényeges korlátját képezik a kettős adóztatás elkerüléséről szóló nemzetközi Egyezmények (a továbbiakban: Egyezmény vagy Egyezmények), melyek megkötésével Magyarország gyakorlatilag a saját adóztatásra vonatkozó jogát korlátozza. Ugyanezt az alapelvet fejezi ki az Sza tv. 2. § (5) bekezdése és a régi Art. 5. § (5) bekezdése is, mely szerint a nemzetközi szerződés előírását kell alkalmazni, amennyiben kihirdetett nemzetközi szerződés a magyar adószabálytól eltérő előírást tartalmaz.”³¹

Az ország1-gyel kötött adóegyezmény 5. cikk 1. bekezdés (a) pont (i) alpontja szerint ország1-ben „belföldi illetőségű

személy” jelent bármely természetes személyt, akit az ország1 jogszabályai szerint itt lakóhelye, székhelye vagy más hasonló ismérv alapján belföldi illetőségű személyként kezelnek. Aki nek tehát ország1 jogszabályai szerint (!) ott elismert lakóhelye van – e lakóhely fogalomnak nem eleme az ott-tartózkodási követelmény, hanem csak a lakóingatlan folyamatos rendelkezésre állása és fenntartása –, ottani adóilletőségűnek minősül. Ha ez teljesül, a külföldi állam ezt a státust – kérelemre – adóilletőség-igazolással tanúsítja. Egyetlen magyar jogszabály vagy magyarországi körülmény sem lehet hivatkozási alap, hogy a külföldi állam jogszabályai alapján megállapított és igazolt adóilletőséget kétségbe vonja.³²

Ha igazolt a külföldi adóilletőség (akár prospektív illetőségigazolással, akár egyszerű nyilatkozattal),³³ akkor a kifizetői adókötelezettségek szempontjából közömbös, hogy fennáll-e az illetőnek versengő magyar adóilletősége is, és az is, hogy az adóévet követő mérlegelés során majd milyen végső adóilletőség kerül megállapításra. Ezért a következőkben csak azt vizsgálom, hogy a magyar állampolgárság milyen szerepet kaphat a magánszemély adóilletőségének megállapítása során, ebben az adóegyezményes esetben.

2. Az adóegyezmény szerint mi alapozza meg a magyar adóilletőséget?

Az adóegyezmény 5. cikk 1. bekezdés (b) pontja szerint Magyarország esetében a „belföldi illetőségű személy” jelent bármely személyt, aki Magyarország jogszabályai szerint lakóhelye, székhelye, üzletvezetési helye, bejegyzési helye vagy bármely más hasonló ismérv alapján Magyarországon adóköteles. A négy felsorolt illetőségkeletkeztető tényből csak a lakóhely értelmezhető magánszemélyre. Ehhez „hasonló ismérv” lehetne bármely más ingatlanhoz kapcsolódó használti jogsultság (pl. tartózkodási hely), melyet azonban magyar jogszabály nem jelöl meg illetőségkeletkeztető tényként. Tehát az egyezmény alapján kizárólag a magyar jogszabályok szerint megállapított lakóhely keletkeztet magyar adóilletőséget.

Mint látható, a magyar adóilletőséget az adóegyezmény alapvetően eltérő módon szabályozza az Sza tv. 3. § 2. a) pontjához képest. Ilyen esetben kell alkalmazni – összhangban az Alaptörvény Q) cikk (2) bekezdésével – az Sza tv. 2. § (5) bekezdését és a régi Art. 5. § (5) bekezdését, mely szabály alapján az adóegyezmény szabálya érvényesül az eltérő tartalmú magyar jogszabályi előírással szemben.

Fel kell hívni még a figyelmet az adóegyezmény 24. cikk 1. bekezdésére is, mely szerint nem lehet más adóztatást vagy adókötelezettségeket alkalmazni – különösen más adóilletőséget megállapítani – ugyanolyan tényállás mellett attól függően, hogy egy magánszemély Magyarország vagy ország1 állampolgára. Ennek megfelelő szabály a régi Art. 1. § (4) bekezdésében is szerepel, mely szerint, ha nemzetközi szerződés

²⁹ T/12488, Általános indoklás 2. bekezdés.

³⁰ https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/ugyfeligiranytu/nezzen-utana/inf_fuz/info_fuzet_2015/04._informacios_fuzet_-_Maganszemelyek_kulfoldrol_szarmazo_jovedelmek_adoztatasa.

³¹ Sza tv. 2. §-ához kapcsolódó miniszteri indoklás szerint: „A nemzetközi szerződésekben foglalt előírások elsődlegesek a törvényhez képest”.

³² Ezt fejezi ki a 1987. évi 12. törvényerejű rendelet a szerződések jogáról szóló, Bécsben 1969. évi május hó 23. napján kelt szerződés kihirdetéséről (Bécsi Egyezmény) 27. cikke is, mely szerint „Egyetlen részes fél sem hivatkozhat belső jogának rendelkezéseire annak igazolásul, hogy elmulasztotta a szerződést teljesíteni.” Lásd még: 3200/2025. (VI. 23.) AB határozat [154]–[155] bekezdés dr. Vargha Réka alkotmánybíró különvéleményében. Lásd továbbá: 3023/2015. (II. 9.) AB határozat Indoklás [34]–[35] bekezdésében írt okfejtést. A rendelkezés hivatkozása ezek szerint nem korlátható államokra.

³³ Régi Art. 4. sz. melléklet 7. pont.

másképp nem rendelkezik, a magánszemélyek adóügyeiben tilos állampolgárság szerint megkülönböztetést tenni. Ha tehát azonos tényállás mellett, a magánszemély tag a külföldi állam polgára lenne, akkor sem lehetne más adóilletőséget meghatározni esetében, kizárólag akkor, ha erre az adóegyezmény kifejezett rendelkezést tartalmaz [5. cikk (3) bek. c) pont].

Mindebből tehát az következik, hogy az adóegyezmény és az Szja tv. 2. § (5) bekezdése szabályai alapján a magyar állampolgárság önmagában nem keletkeztet versengő magyar adóilletőséget ország1 közokiratban igazolt adóilletősége mellett. És legfőképp nem teszi kétségesé ország1 igazolt adóilletőségét. Csak a magyarországi jogszabályok szerinti lakóhely alapozhatja meg a versengő magyar adóilletőséget.

3. Mi a jelentősége az állampolgárságnak a végső adóilletőség megállapítása során?

Az adóegyezmény 5. cikk 3. bekezdés (a) pontja szerint, amennyiben egy természetes személy az 1. bekezdés rendelkezései értelmében mindkét Szerződő Államban belföldi illetőségű (ez a „versengő adóilletőségek” esete), „végső” adóilletőségét akként kell meghatározni, hogy szigorú sorrendben vizsgálni kell a) az (adóegyezmény értelmében vett) „állandó lakóhely”, b) a „létérdekek központja”, c) a „szokásos tartózkodási hely”, végül d) az állampolgárság kérdését. Ha állampolgárság alapján sem lenne eldönthető az illetőség kérdése, akkor a két egyezményes állam hatóságai egyeztetéssel rendezik a kérdést. Ha a sorrendben előrébb álló egyik vizsgálati ismerv alapján eldönthető a végső adóilletőség országa, a sorrendben következő ismerv már nem kerülhet vizsgálatra. Tehát az állampolgárság kérdése csak akkor kap jelentőséget, ha a magánszemélynek a) van mindkét államban lakóhelye, b) van mindkét államban állandó lakóhelye vagy egyikben sincs, c) létérdekei központját nem lehet meghatározni és d) egyik államban sincs szokásos tartózkodási helye. Erre a vizsgálatra nyilvánvalóan csak az adóévet követően nyílik mód, mivel az állampolgárságot megelőző feltételek többsége csak az adóév teljességének tényadatai alapján vizsgálható.

Ha a magyar állampolgárság lenne az az ok, mely az 5. cikk 1. bekezdése alapján a magyar adóilletőséget keletkeztet, akkor az 5. cikk (3) bekezdésében felesleges lenne a versengő adóilletőségek kapcsán e feltételt vizsgálni. Megjegyzem továbbá, hogy ugyanez a helyzet a „szokásos tartózkodási hely” ismervvel is, mely sok egyezményben önmagában (versengő) adóilletőséget keletkeztethet, de a vizsgált adóegyezményben csak az adott ország belső jogszabályai szerinti lakóhely határozza meg az 5. cikk 1. bekezdése szerinti adóilletőséget. Ez az a feltétel, melyet mindenképp teljesíteni kell ahhoz, hogy bekövetkezzen az igazolt ország1-ben fennálló mellett a versengő magyar adóilletőség.

Mindenknek azonban az év közben kifizetett osztalék(előleg) szja-előlegének megállapítása során nincs jelentősége, lévén ekkor – objektív okok miatt is – nem kötelezhető senki a jövőbeli körülmények ellenőrzésére. Ekkor csak azt lehet vizsgálni, hogy igazolt-e a külföldi adóilletőség, vagy arról rendelkezésre áll-e nyilatkozat az osztalékban részesülő magán-

személytől.³⁴ Tehát a véleményem szerint egyezményes esetben közömbös a magyar állampolgárság a kifizetői adókötelezettségek szempontjából.

VI. Az alkotmányjogi panasz vizsgálata

1. Az alkotmányjogi panasz összefoglalása

A végzéssel szemben 2023. augusztus 9-én került előterjesztésre a 34 oldalas alkotmányjogi panasz.³⁵ Eszerint a Kúria Kfv.V.35.407/2022/7. sz. végzése sértette az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes hatósági eljárás-hoz (különösen a védekezéshez) való jogot, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rögzített tisztességes bírósági eljárás-hoz való jogot, az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésében deklarált tulajdonhoz való jogot, valamint az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből levezethető jogállamiság részeként meghatározott normavilágosság és bizalomvédelem elvét, valamint az Alaptörvény C) cikk (1) bekezdésében deklarált hatalommegosztás elvét.

A fő kifogás abban állt, hogy a Kúria az elsőfokú ítélet, a felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem által meghatározott kereteken túlterjeszkedve több olyan jog- és ténykérdést döntött el véglegesen, mely ellen az indítványozónak védekezni nem volt módja, viszont e megállapítások a továbbiakban már kötik az eljáró közigazgatási bíróságokat. A tételes jogszabályi előírásokkal szembeni contra legem bírói jogalkotás pedig a normavilágosság, a bizalomvédelem és a hatalmi ágak szétválasztásának elvébe ütköző módon tisztességtelen eljárást eredményezett.

Az alkotmányjogi panaszhoz 2023. november 14-én indítványozói kiegészítés³⁶ is benyújtásra került. Ebben az indítványozó előadta, hogy a kifizetők évközi osztalékfizetésekor fennálló felelősséget a magánszemély – kifizetők adóperében megállapított – végső (!) adóilletősége szerint rendelte megállapítani (végzés [56] bek.), ezért a magánszemély adóperét az eljáró törvényszék felfüggesztette. Ennek pedig az az eredménye, hogy

- a Kúria végzése a kifizetői felelősséget úgy teszi a magánszemély (végső) adóügyi illetőségétől függővé, hogy a magánszemély elleni adóperben a kifizetői társaságok érdemben nem tudnak védekezni, érvelni, bizonyítani, lévén nem alanyai e pernek,
- a magánszemély tulajdonos pedig nem tud védekezni, érvelni, bizonyítani a kifizetők adópereiben, melyben az ő végső adóilletőségét a bíróságok eldöntik.

Itt újra megjegyzem, hogy a magánszemély ellen folyó adóeljárásnak az a tárgya, hogy a 2017. évről benyújtott „17SZJA” bevallásban megállapított végső adóilletőség alapján milyen

³⁴ Régi Art. 4. sz. melléklet 7. pont. Megjegyzem, hogy az Szja. tv. 7. sz. mellékletében megegyező módon került szabályozásra a régi Art. 4. sz. mellékletének összes rendelkezése.

³⁵ [https://public.mkab.hu/dev/dontesek.nsf/0/b8b4fe010d01d3e9c1258a2b005b06eb/\\$FILE/IV_1787_0_2023_Inditvany_anonim.pdf](https://public.mkab.hu/dev/dontesek.nsf/0/b8b4fe010d01d3e9c1258a2b005b06eb/$FILE/IV_1787_0_2023_Inditvany_anonim.pdf).

³⁶ [https://public.mkab.hu/dev/dontesek.nsf/0/b8b4fe010d01d3e9c1258a2b005b06eb/\\$FILE/IV_1787_3_2023_indkieg_anonim.pdf](https://public.mkab.hu/dev/dontesek.nsf/0/b8b4fe010d01d3e9c1258a2b005b06eb/$FILE/IV_1787_3_2023_indkieg_anonim.pdf).

adókötelezettsége volt a magánszemélynek. A kifizetők adó-eljárásának viszont az, hogy az évközi kifizetésekről havonként benyújtott „1708”-as bevallások tartalma megfelel-e az összeállításuk kapcsán releváns régi Art. 4. sz. mellékletében foglalt előírásoknak. Azaz, a kifizető részére igazolt volt-e a magánszemély külföldi adóilletősége és az adóegyezmény 11. cikke osztalék esetében kizárta-e az adóztatási jogot a forrásország (Magyarország) részére. Tehát egyetérttek azzal, hogy szükség-telen a magánszemély perben állása a kifizetők adóperében, viszont nem is előkérdése az évközi kifizetők által, a régi Art. alapján megállapított (átmeneti) adóilletőség a magánszemély által, az adóegyezmény alapján megállapított végső adóilletőségnek, mivel jogszerűen lehet e két módon megállapított adó-illetőség eltérő, mely esetet a régi Art. 4. sz. melléklet 5. és 12. pontja rendezi.

2. Hiányos az alkotmányjogi panasz?

a) Prospektív adóilletőség kérdése

Az alkotmányjogi panasz nem ejt szót arról, hogy a prospektív adóilletőség-igazolás esetében, év közben elméletileg is lehetetlen a végső adóilletőség megállapítása. Erre – épp ezért – nincs is kodifikált kifizetői kötelezettség.

Az alkotmányjogi panasz e kérdésben arra koncentrál, hogy az illetőségigazolás tartalmi vizsgálatára vonatkozó kifizetői kötelezettség előírása jogszabályban nem szereplő, tiltott bírói jogalkotást jelent, mely sérti a hatalmi ágak szétválasztásának alkotmányos alapelvét [Alaptörvény C) cikk (1) bek.], valamint a jogbiztonság követelményét [Alaptörvény B) cikk (1) bek.]. Bár ezzel egyetérthetünk, a józan ész követelménye legalább ilyen súlyú érv.

b) A jogbiztonság követelménye: mit jelent a „kivándorlás” teljesítése? Új követelmény a normaszöveghez képest

A végzésben többször, hangsúlyosan (főképp a [65] és [68] bekezdésben) alkalmazott „kivándorlás” fogalom értelmezési problémáiról nem esik szó az alkotmányjogi panaszban. A „kivándorlás” teljesülése – régi Art. 4. sz. mellékletének normaszövegéhez képest, újonnan előírt – követelményének megállapítását az alkotmányjogi panasz abból a szempontból elemzi, hogy az adóilletőség-igazolás ellenőrzésének kifizetőre telepített kötelezettsége – voltaképp a bizonyítási teher megfordításával – contra legem és ex tunc hatályú bírói jogalkotást jelent.

E körben a panasz hivatkozta a 3130/2022. (IV. I.) AB számú határozat [25] bekezdését, melyet olyan jelentősnek vélek, hogy magam is felidézem:

„Az Alkotmánybíróság a jogbiztonság követelményével összefüggésben leszögezte, hogy egy szabályozás felülírása, kitágítása a bíróságok részéről már nem jogértelmezési, hanem contra legem jogalkalmazási – tulajdonképpen jogalkotási – tevékenységet jelent, ami felveti a bíróságok törvényeknek való alávetettsége elvének a sérelmét. Az Alkotmánybíróság értelmezése szerint a »jogállamiság elvéből, követelményéből az is következik, hogy a jogértelmezés nem válhat a jogalkalmazó szerv

önkéntes, szubjektív döntésének eszközévé. Ellenkező esetben sérülne a jogbiztonság követelménye, a jogalkalmazó szervek döntéseire vonatkozó kiszámíthatósági és előre láthatósági elvárás. « [3026/2015. (II. 9.) AB határozat, Indokolás [27]].”

Az Art. 4. sz. melléklete még az adózópárti elfogultsággal nem vádolható adóhatósági vezetés állásfoglalásai szerint is csak úgy értelmezhető, hogy abban a közokirati adóilletőség-igazolás tartalmának ellenőrzésére vonatkozó kötelezettség nem szerepel. Ehhez képest a végzéssel előírt kötelezettség olyan új követelmény, mely a jogi norma alkalmazhatóságát valójában kiüresíti.

Arra is fel kell hívni a figyelmet, hogy a normák működésének kiszámíthatóságát csak olyan fogalmak alkalmazásával lehet megteremteni, melynek tartalma a jogi dogmatikában elfogadott módon kristályosodott ki. Ez szolgálja a jogintézmény működésének állandóságába vetett bizalom védelmét, azaz a normavilágosság elvét.

c) A rendeltetésellenes joggyakorlás is joggyakorlás

Abban a kérdésben, hogy a rendeltetésellenes joggyakorlás megvalósulását a Kúria a valótlan tartalmú adóilletőség-igazolás, valamint a „kivándorlás” ténye kifizetői ellenőrzésének elmulasztásában jelöli meg, nem érinti az alkotmányjogi panasz. Szintén nem ír arról, hogy az adóilletőség-igazolás ellenőrzési kötelezettsége az adóév hátralevő részében, jövőben (!) esetleg bekövetkező események és körülmények „ellenőrzésére” vonatkozó kötelezést jelentene az évközi osztalékfizetés esetén. Ekkor azonban még nincs adat a végső adóilletőség megállapítására. Említést sem tesz a versengő adóilletőségek esetéről és a végső adóilletőség megállapításának eltérő eljárásáról. Véleményem szerint ez jelentős hiányosság.

Kifejezetten tévesnek tekintem az alkotmányjogi panaszban (pl. 25. oldal) azt a kiindulópontot, hogy az év közbeni osztalékfizetések során megállapított adóilletőség megállapítására az adóegyezmény versengő adóilletőségek esetére vonatkozó szabályait kellene alkalmazni. Ekkor az adóegyezmény alapján nem a végső adóilletőség az érdekes (azt meg sem lehet ekkor állapítani), hanem csak az, hogy igazolt-e (átmenetileg akár nyilatkozattal) a magánszemély esetében az adóegyezmény 5. cikk 1. bekezdése szerinti külföldi adóilletőség. Akkor is jogszerű a kifizető részéről az Art. 4. sz. mellékletének alkalmazása év közben, ha a kifizetést követően kiderül, hogy a prospektív adóilletőség-igazolás szerint valószínűsített külföldi adóilletőség nem teljesül az adóév egészére. Gondoljunk csak arra, hogy a márciusi osztalékfizetést követően áprilisban megszűnik az illető külföldi lakóhelye, mert például földrendezésben megsemmisül.

Az alkotmányjogi panasz nem ejt szót arról sem, hogy az anyagi jogi jogsértés kizárja a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapíthatóságát. Ez pedig olyan feszítő belső ellentmondása a végzésnek, mely nemcsak az eddigi kúriai joggyakorlattal teremt feloldhatatlan konfliktust,³⁷ hanem önmagán

³⁷ E kérdésben kezdeményezett jogegységi eljárásról nincs információ. Ld. 2011. évi CLXI. törvény a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról (Bsz.) 41/B. § (2) bekezdését!

belül is. Tehát a precedensképes végzés olyan fokú értelmezési problémával küzd, mely meghiúsítja a továbbiakban a bírói jogalkalmazás orientáló szerepének beteljesítését. Ezáltal önkényes jogalkalmazásra teremthet módot, mely beláthatatlan következményeket eredményez a jogkereső cégek számára.

d) A magyar állampolgár mindenképp belföldi adóilletőségű?

Az alkotmányjogi panasz értelmezése szerint a Kúria a végzés [53] pontjában véglegesen eldöntötte a magánszemély végső adóilletőségét az ő magyar állampolgársága alapján. Ezzel eltért a támadott közigazgatási bírósági ítélet tartalmától is, mely az adóegyezmény (hibásnak minősített) elemzésével tette ezt. A közigazgatási bíróság pedig a támadott adóhatározat illetőségmegállapítási indoklásától tért el, amely színeltnek tekintette a külföldi adóilletőséget. Az alkotmányjogi panasz e kérdés kapcsán arra koncentrált, hogy abszurd eljárás valakinek az adójogi (és megjegyzem: büntetőjogi) felelősségét megalapozó végső adóilletőségről úgy dönteni, hogy ő nem alanya a bírósági eljárásnak, abban védekezni, bizonyítani sem tud. Ezzel sérült a tisztességes eljáráshoz való joga.

Alapvetően másképp látom ezt a kérdést. A jelen tanulmány V. pontjában kifejtettek szerint, ebben az egyezményes esetben magyar végső adóilletőséget állampolgárság alapján meghatározni csak a versengő adóilletőségek különleges esetében lehetséges [adóegyezmény 5. cikk 3. bek. c) pont]. Az 5. cikk 1. bekezdése szerinti versengő illetőséget kizárólag magyarországi jogszabályok szerinti (bizonyított) lakóhely alapozhat meg.

A fő nézeteltérés azonban abban áll, hogy végzésben írt koncepció – melyet az alkotmányjogi panasszal nem támadott – a teljes adóévre megállapított végső adóilletőség alapján kívánja meghatározni a magánszemély kifizetési³⁸ adóilletőségét. Ekkor azonban csak a régi Art. 4. sz. melléklet szerinti (átmeneti) adóilletőség állapítható meg. Ekkor ugyanis a végső adóilletőség meghatározásához szükséges teljes adóévi információk (például a szokásos tartózkodási hely országa) még nem is állnak rendelkezésre. A végzés szerinti logika olyan dedukció, mely visszavetíti a későbbi (2018. május 20-ig értékelendő) adóévi körülményeket az osztalékfizetés időpontjára (jelen esetben például 2017. március 31-re), ezzel okozva annak visszamenőleges jogellenességét, akár bűncselekménnyé minősítését. Ez a feltételezés a józan ész szabályának súlyosan ellentmondó.

Gondoljunk csak bele a következő esetbe! Január első napjában kiállított adóilletőség-igazolás időpontjában a magánszemélynek csak külföldi lakóhelye van. Bár nincs jelentősége, de a végzés logikája miatt azt is tegyük fel, hogy nincs magyar állampolgársága. Erre tekintettel a január végi osztalékából származó levonására nem kerül sor. Azonban februárban minden megváltozik: külföldi lakóhelye megszűnik és vesz egy lakást Magyarországon. Bár voltaképp közömbös, de azt is tegyük fel, hogy mint élsportoló, ugyanekkor magyar állampolgárságot nyer. Ebben az esetben büntetőeljárás kellene számolnia azért, mert a januári osztalékának időpontjában ismert információk alapján a kifizető nem vont le szálat az osztalékból? Vagy a ma-

gánszemélynek tájékoztatnia kellene a kifizetőt, aminek következtében önellenőrzést kellene benyújtani? Dehogy! Ilyen előírás nincs! A magánszemély a régi Art. 4. sz. melléklet 12. pontja (Szja. tv. 7. sz. melléklet 11. pontja) előírását követve, a tárgyévét követően benyújtandó bevallásakor megállapítja magyar adóilletőségét, az osztaléka utáni adót bevallja és befizeti. És ugyanez helyzet fordítva is, amikor a 4. sz. melléklet 5. pontja szerint visszaigényelheti a magánszemély a levont adót, ha a kifizetésekor megállapított magyar adóilletőség nem egyezik a végső adóilletőség államával.

3. Az egészségügyi hozzájárulás és a járulékok kérdése

Végül észrevételként kívánczik az egészségügyi hozzájárulás („eho”) kérdéséhez is. A 2017. évben hatályos egészségügyi hozzájárulásra vonatkozó szabályok³⁹ sajátos (egyszerűsített) illetőségi vizsgálatot írnak elő, melynek alapján csak az a kérdés, hogy a kifizetésekor volt-e az adott magánszemélynek *bejelentett* lakóhelye Magyarországon. A végzés [5] és [38] bekezdései szerint a magánszemélynek nem volt bejelentett magyarországi lakóhelye, ezért nem minősült belföldinek az eho és a társadalombiztosítási szabályok szempontjából. Ebből az következik, hogy egészségügyi ellátásra sem volt jogosult, viszont – függetlenül a megállapított személyes közreműködéstől és az adóilletőségétől – eho-kötelezettség sem terhelte. Ezért a végzés [11] és [72] bekezdésében írt levezetés vitatható. Ez a hivatkozás azonban sem a felperesi beadványok ismertetésénél, sem a Kúria döntésének indokainál nem jelenik meg.

VII. Zárszó, a két fő kérdés

Az elsőfokú bíróság a Kúria végzésének indoklásához kötve van. Ezért a végzéssel eldöntött jogkérdések többé nem vitathatóak, e megállapításokkal szemben a jogorvoslati jog nem gyakorolható. A Kúria végzésének precedensképesége azonban minden más bíróságot és ennek alapján minden jogalkalmazót köt a jogszabály értelmezése során.

A régi Art. normaszövegéhez képest új, az adóilletőség-igazolás kifizetői ellenőrzésére vonatkozó kötelezettség előírásával olyan jogértelmezés született, mely de facto jogalkotási hatású. A Kúria jogértelmezése azonban ellentétes az Art. 4. sz. mellékletének szövegével, valójában alkalmazhatatlanná teszi. Ez pedig felveti a bíróságok törvényeknek való alávetettség elvének sérelmét. Okszerű kérdés, hogy ez mennyiben a hiányos felülvizsgálati kérelem eredménye, vagy mennyiben a folyamatban lévő büntetőeljárás hatása.

A tanulmány címében két kérdést jelöltem meg. Nyilván nem adható egyértelmű válasz arra a kérdésre, hogy a folyamatban lévő büntetőeljárás milyen mélységű hatást gyakorolt a végzés tartalmára. A végzés az alkotmányjogi panasz szerint is több megállapítása kapcsán felvet alkotmányossági aggályokat, főképp a józan ész követelményének sérülésével, mely

³⁸ Jelen esetben az első osztalékfizetés 2017. márciusában történt.

³⁹ Eho tv. (1998. évi LXVI. tv.) 2. §, Tbj. tv. (1997. évi LXXX. tv.) 4. § u) 1. pont.

összefüggésben áll a jogbiztonság követelményével. Az azonban adóeljárás tapasztalatok alapján határozottan megállapítható, hogy a folyamatban lévő büntetőeljárás hatása minden eljárásnál tetten érhető. Az Európában kiugró, de világszinten is csak néhány sajátos jogrendű országban ismert 99,1%-os váderedményesség,⁴⁰ az Európa-bajnok börtönlakosság-arány⁴¹ egyértelműen tényleges bűnösségi vélelmet jelez a törvényi és alaptörvényi deklarációkkal⁴² szemben. Úgy tűnik, hogy ez megjelenik az adóilletőség-igazolás vélelmezett valótlán tartalmának értékelése kapcsán a Kúria precedensképes határozatában.

A második kérdés a korlátozott precedensjog működésére vonatkozó eljárásjogi kérdés. Ha hiányos egy felülvizsgálati kérelem, akkor az ennek alapján, ennek kereteihez kötött precedensképes kúriai határozat miképpen determinálja a joggyakorlatot és az ezt követő ítélkezést. Jelen esetben úgy tűnik,

40 <https://ugyeszseg.hu/a-legfobb-ugyesz-oroszaggyulesi-beszamoloja-az-ugyeszseg-2024-evi-tevekenysegerol/>.

41 <https://index.hu/kulfold/2024/05/01/europai-unio-eu-fogvatartas-fogvatartott-borton-rab-arany-statisztika-eurostat-magyarorszag-lista/>.

42 Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bek., Be. 1. §.

hogy a Kúria a végzése túlterjeszkedett a felülvizsgálati kérelem keretein. Ezt most kivételesen alkotmányjogi panasz is támadja. Azonban az általános tapasztalat szerint ez ritka kivétel. Talán részben azért, mert a bírósági határozatokkal szembeni alkotmányjogi panaszok 1,9%-os sikerességi aránya⁴³ lehűti az ügyvédi munkakedvet. De ha már előterjesztésre került az alkotmányjogi panasz, azonban annak tartalma hiányos vagy vitatható, akkor milyen alkotmánybíróági döntés várható? Kiegészítheti-e, kijavíthatja-e a józan ész alapján a megválaszolandó kérdéseket az Alkotmánybíróóság? Erre a kérdésre azonban határozott igennel kell felelni. Több esetben volt látható, hogy a jogfejlődésre alapvető hatású alkotmánybíróági deklarációk az ügy kapcsán tett megjegyzésekből szökkentek szárbá. A jelen tanulmányban érintett kérdésekben is talán találkozhatunk ilyen jogelméleti jelentőségű megjegyzésekkel.

43 Dr. Ouk VARINIC: A jogalkotás, jogalkalmazás és alkotmánybíráskodás kapcsolata, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola, Doktori értekezés, Budapest, 2024, 94. o. https://ajk.kre.hu/images/doc2024/di/Ouk_Varinic_jav_disszertacio.pdf.