

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.596/2011/6.szám

A Kúria a Miskolci 2. számú Ügyvédi Iroda /....., ügyintéző: dr. Rózsa Péter ügyvéd/ által képviselt felperes neve /felperes címe/ felperesnek a dr. Iván Gyula jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága /alperes címe/ alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 2011. május 20. napján kelt 14.K.20.346/2011/6. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 9. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 14.K.20.346/2011/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 30.000 (azaz harmincezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 40.300 (azaz negyvenezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes a 2009. március 9-én tartott taggyűlésén arról határozott, hogy a 2006., 2007. évi eredménytartalékát 4.194.033 Ft összegben fejlesztési célokra kívánja elkülöníteni. E döntés alapján a 2008. évi társasági adó alapját 4.194.000 Ft-tal csökkentette, azonban a társaság főkönyvi kivonata és a Cégbíróságra benyújtott mérlege nem tartalmazta 2008. adóév utolsó napjára az összeg eredménytartalékból lekötött tartalékba történő átvezetését, az eredménytartalékként került kimutatásra. Az átvezetés csak a 2009. év nyitó tételei között történt meg.

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Észak-magyarországi Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a

felperesnél 2008. évre társasági adónemben /tao/ folytatott bevallások utólagos ellenőrzésének eredményeként a 2010. augusztus 31. napján kelt ... számú határozatával a felperest 1.396.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 418.000 Ft adóbírság és 134.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2010. december 16. napján kelt ... számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az alperes döntését, amely az elsőfokú határozat III/1. pontjára vonatkozik, a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény /a továbbiakban: Tao tv./ 7.§ /1/ bekezdés f.) pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban: Sztv./ 3.§ /6/ bekezdés 1. pontja, 11.§-a, 17.§ /1/ bekezdése, 19.§ /1/ bekezdése, 38.§ /3/ bekezdés g.) pontja alapján hozta meg.

Indokolása szerint a fejlesztési tartalék révén az adózók számára lehetőség nyílik arra, hogy a következő 4 évben tervezett beruházásaik során üzembe helyezendő tárgyi eszköz után elszámolható értékcsökkenés helyett részben, vagy egészben a beruházás üzembe helyezése előtti, adózás előtti eredményt csökkentő előírást alkalmazva, mintegy előrehozott értékcsökkenést számoljanak el az adóalapjuk terhére. A törvényi előírások szerint fejlesztési tartalékként az adózó akkor vehet igénybe adóalap kedvezményt, ha az adóév során elért eredménytartalék terhére lekötött tartalékot képzett, és ezt az összeget a lekötés évének üzleti évében beszámolójában is lekötött tartalékként mutatja ki. A vállalkozásnak az üzleti év végi zárlati munkálatok során - a mérlegkészítés időszakában - meg kell állapítania az adott üzleti év adózás előtti eredményének nagyságát. Ha az eredmény negatív vagy 0, akkor fejlesztési tartalék nem képezhető. Pozitív adózás előtti eredmény esetében meg kell határozni a fejlesztési tartalék maximálisan képezhető összegét, majd ezen összeg ismeretében döntést kell hozni a ténylegesen képzendő fejlesztési tartalékról. A tartalékképzés kérdését a döntéshozó szerv elé javaslatként kell beterjeszteni, ugyanakkor a fejlesztési tartalék megképzett összegét az üzleti évről készített beszámolónak már tartalmaznia kell. A döntésnek megfelelő összegű fejlesztési tartalékot az üzleti év mérlegforduló napjára vonatkozó könyvelési tétellel az eredménytartalék csökkenéseként és a lekötött tartalék növeléseként kell elszámolni. Az adóévről készítendő tao bevallásban a könyvelt tétellel megegyező összeget adóalap csökkenésként kell beállítani, az üzleti évről készített mérlegben pedig a lekötött tartalék soron szerepeltetni kell a fejlesztési tartalék megképzett összegét.

A felperes meghozta a fejlesztési tartalék képzéséhez szükséges döntést, a döntés önmagában azonban az adókedvezmény érvényesítésére nem biztosít lehetőséget, mert sem a társaság főkönyvi kivonata, sem pedig a Cégbíráóság felé benyújtott mérlege alapján nem történt meg az összeg eredménytartalékból lekötött tartalékba való átvezetése.

Az alperes szerint az elsőfokú adóhatóság jogszerűen állapította

meg, hogy az adózó joghatályosan az adott jogcímen az adóalapot nem csökkenthetette volna, mert nem képzett a törvényi előírásnak megfelelő fejlesztési tartalékot, továbbá helytálló jogkövetkezményeket is alkalmazott. A megállapítás jogszerűségét nem befolyásolja, hogy az adózó 2009. évben ténylegesen beruházást valósított meg. A felperes eljárása nem egyszerű technikai hiba, nem csupán egy könyvelési hiányosság, az általa igénybe vett adókedvezmény érvényesítésének feltételei teljesítését mulasztotta el.

A felperes keresetében az első- és másodfokú határozatnak az eredménytartalékkal kapcsolatos része hatályon kívül helyezését kérte. Előadta, hogy a cég 2006. év közben alakult, 2007. és 2008. évben jelentősen tudta növelni eredményét és bevételét. A mérlegkészítés időpontja 2008. évre vonatkozóan 2009. február 28., ezért ekkor vált ismertté a 2008. évi eredmény összege, amely meghatározza, hogy mennyi fejlesztési tartalékot képezhet a társaság. A 2009. március 9-i taggyűlésen a tagok elhatározták, hogy a 2006., 2007. évi eredménytartalékot teljes egészében fejlesztési tartalékba helyezik, technikai hiba miatt a könyvelés hibás maradt. Az azonban, hogy a fejlesztési céllal lekötött tartalék a 2008. évi mérlegben nem szerepel, csupán technikai hiba, apróbb figyelmetlenség, a társaság ugyanis a fejlesztési céllal lekötött tartalék összes törvényi feltételének megfelelt, és 2009. évben az összeget fel is használta. A 2009. január 1-től indított főkönyvben már benne van a fejlesztési tartalék, az ténylegesen csak a 2008. évből hiányzik.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint az alperes határozata - a kereseti kérelem keretei között - jogszerű, a felperes szerinti könyvelési hiba nem minősíthető egyszerű technikai hibának, mivel az adókedvezmény érvényesítésének feltételei nem állottak fenn.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen keresete teljesítését, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság megsértette a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 141.§ /2/ bekezdését, 196.§ /1/ bekezdés a.)-f.) pontjait, 197.§-át, 206.§ /1/ bekezdését, 220.§ /1/ bekezdés d.) pontját, 221.§ /1/ bekezdését, 336/A.§ /2/ bekezdését, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 90.§-101.§-ait, a Tao tv. 7.§ /1/ bekezdés f.) pontját, /15/ bekezdését, a Szvt. 38.§ /5/ bekezdését, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ 3.§ /2/ bekezdés b.) pontját, 50.§ /1/ bekezdését. Lényegében fenntartotta és megismételte a kereseti kérelmében foglaltakat, hivatkozott arra, hogy a társaság a mérlegét 2008. évre vonatkozóan

módosította.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felperes - általa nem vitatottan - meghozta a fejlesztési tartalék képzéséhez szükséges döntést, és annak ellenére, hogy a célzott összeget (4.194.033 Ft-t) a főkönyvi kivonata, a Cégbíróság felé benyújtott mérlege szerint az eredménytartalékból nem vezette át lekötött tartalékba, a 2008. évi társasági adó alapját 4.194.000 Ft-tal csökkentette.

Az irányadó törvényi szabályozás: a Sztv. 38.§ /3/ bekezdés g.) pontja szerint az eredménytartalékból kell lekötni és a lekötött tartalékba átvezetni a más jogszabály szerint vagy a vállalkozó saját elhatározása alapján lekötött - kötelezettségek fedezetét jelentő vagy saját céljait szolgáló - tartalékot. Az /5/ bekezdés értelmében a /3/ bekezdés szerinti lekötést az eredménytartalékkal szemben el kell számolni akkor is, ha a lekötött tartalék növekedése miatt az eredménytartaléknak negatív egyenlege lesz, vagy negatív egyenlege nő. A vonatkozó adójogi előírás a Tao tv. 7.§ /1/ bekezdés f.) pontja értelmében az adózás előtti eredményt csökkenti az eredménytartaléknak az adóévben lekötött tartalékba átvezetett és az adóév utolsó napján lekötött tartalékként kimutatott összege, de legfeljebb az adóévi adózás előtti nyereség 50 százaléka és legfeljebb adóévenként 500 millió forint, figyelemmel a /15/ bekezdésben foglaltakra.

A Kúria megállapította e jogszabályhelyek alapján, hogy amit az adózó könyvelési illetve technikai hibának nevezett, az törvényi feltételnek való meg nem felelés, azaz ténylegesen az adózás előtti eredmény csökkentéshez szükséges törvényi előírást nem teljesítette a felperes. Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy a kereseti kérelem keretei között jogszerű az adóhatóság határozata.

A felperes a felülvizsgálati eljárás során tartott tárgyaláson sem igazolta, hogy a 2008. évi könyvelését mikor módosította, ezért az időpontját illetően nem igazolt módosítás az alperes által megállapított tényálláson, annak jogi minősítésén és jogkövetkezményein nem változtat.

A felek hivatkoztak a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.013/2010/5. számú ítéletére, amelynek a tényállása eltérő /a tartalék átvezetését a fél december 31-i dátummal elvégezte/, de az alkalmazott jogszabály szintén a Tao tv. 7.§ /1/ bekezdés f.) pontja volt. A Legfelsőbb Bíróság is az adókedvezmény alkalmazásának törvényi feltételeként határozta meg a lekötött tartalékba való átvezetést és az adóév

utolsó napján lekötött tartalékként való kimutatást.

Az elsőfokú bíróság Pp. 221.§-ának /1/ bekezdése szerint nem iratellenes, rendkívül precíz és pontos tényállást rögzített, részletezte az első- és másodfokú határozatot, a keresetet és az ellenkérelmet. Az ítélet jogi indokolási részében nemcsak megjelölte, hanem részletesen ismertette is az általa alkalmazott jogszabályokat, jogi indokolása során ütköztette a tényállási elemeket a jogszabályokkal. Jogértelmezése logikus, annak kifejtése közérthető és minden részletre kiterjedő. A helyes jogi álláspontot a Kúria aggálytalanul elfogadta. Az elsőfokú bíróság a felperes által hivatkozott eljárási jogszabályok megsértése nélkül járt el, meghozott döntése jogszerű.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabályokat nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2012. május 24.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk.
előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk. bíró**