

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.402/2011/4.szám

A Kúria a Dr. Krasznai István ügyvéd /..../ által képviselt felperes neve /felperes címe/ felperesnek a dr. Horváth Flóra jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága /alperes címe/ alperes ellen támogatási ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság 2011. február 24. napján kelt 16.K.31.680/2009/19. számú jogerős ítélete ellen az alperes által 20. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Bíróság 16.K.31.680/2009/19. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott rendelkezését hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét teljes körűen elutasítja.

A felek felmerült perköltségeiket maguk viselik.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra 524.000 /azaz ötszázhuszonnégyezer/ forint kereseti és 524.000 /azaz ötszázhuszonnégyezer/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket, míg a további kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperesnek egyszemélyi tulajdonosa az/a továbbiakban: E.Kft./, amelynek három magánszemély volt a tulajdonosa /V. P., Ó. L., R. I./. R. I. elhalálása után az elhunytnek az E.Kft.-ben meglévő üzletrészét a felperes 2004. május 25. napján 84.700.000 Ft-ért megvásárolta, majd ezen üzletrészt V. P. és Ó. L. 2004. szeptember 23-án 80.000.000 Ft-ért eladta. A szerződés szerint a vevők a vételárat négy ütemben fizetik meg.

A felperes a vételárat „Részeselekkel kapcsolatos követelés” elnevezésű 366. számú főkönyvi kartonon követelésként könyvelte le, 2004. szeptember 30-i dátummal 30.000.000 Ft-ot, 2004. december 31-i dátummal 50.000.000 Ft-ot, a követelés ellentételezésére 2004-ben 10.000.000 Ft-ot, 2005-ben 16.000.000 Ft-ot, 2006-ban 20.000.000 Ft-ot számolt el, így a magánszemély vevőkkel szemben /figyelemmel

arra, hogy az üzletrészt 50-50%-ban vásárolták meg/ 2004. december 31-én személyenként 35.000.000 Ft, 2005. december 31-én 27.000.000 Ft, 2006. december 31-én 17.000.000 Ft követelése állott fenn.

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-magyarországi Regionális Igazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2004.-2006. évekre valamennyi adónemre /kivéve általános forgalmi adó 2004. július-október/ lefolytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2008. szeptember 29. napján kelt ...számú határozatával a felperest összesen 14.964.000 Ft adókülönbözet, 6.153.000 Ft adóbírság, 3.890.000 Ft késedelmi pótlék, 100.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte. Indokolása szerint /6. pont/ a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja tv./ 72.§ /1/-/2/ bekezdései, az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXIV. törvény /a továbbiakban: Eho tv./ 2.§-a, 3.§ /1/ bekezdése, 4.§ /1/ bekezdése alkalmazásával megállapította, hogy a magánszemélyek részére előírt követelés kamatmentes kölcsönnek minősül. A kamatmentes kölcsön miatt a magánszemélyeknek kamatkedvezményből származó jövedelme keletkezett, amelyet a kifizető magánszeméllyel szemben fennálló követelésére kell figyelembe venni, függetlenül attól, hogy az milyen követelés. A felperes követelése az üzletrész adásvételi szerződés megkötése napján keletkezett, a magánszemélyeknek 2004. szeptember 23-tól, a Cégbírósági bejegyzés időpontjától kezdődően keletkezett kamatkedvezményből származó jövedelmük. A magánszemélyeknek a 2004., 2005. és 2006. évben kamatkedvezményből származott jövedelmeik a felperes elmulasztotta megfizetni és bevallani a kifizetőt terhelő szja-t, eho-t. A revízió ezért az adózó terhére szja és eho adónemben, 2004., 2005., 2006. évek december hónapjaiban adókülönbözetet állapított meg, amely összegekkel az adózás előtti eredményt csökkentette.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2009. február 24. napján kelt ... számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Hangsúlyozta, hogy a cég 1/3-ad üzletrészesének örökösöktől történő megvásárlásához a felperes közbeiktatására a legkedvezőbb fizetési feltételek elérése céljából került sor, mivel ezzel a konstrukcióval a tulajdonosok többéves kamatmentes hitelhez jutottak hozzá.

Az Szja tv. 72.§ /1/ bekezdésének egyértelmű szabályozása szerint kamatkedvezményből származó jövedelemnek minősül a kifizető magányszeméllyel szemben fennálló követelése.

A felperes keresetében /egyebek mellett/ az elsőfokú határozat 6. pontjához kapcsolódó /jegyzőkönyv 5. pont/ alperesi határozatrész hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint az adásvételi szerződésben meghatározott részletvételre figyelemmel nem jogszerű a kamatkedvezményre való hivatkozással terhére megállapított

adókötelezettség.

A per folyamán az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Elnöke a 2009. július 16. napján kelt ... iktatószámú levelében arról tájékoztatta a felperest, hogy - a perrel érintett jogkérdésben - a felügyeleti intézkedést mellőzi.

Szintén az elsőfokú bíróság eljárása alatt a Pénzügyminisztérium Adóigazgatási és Szakképzési Főosztálya a 2009. december 21. napján kelt számú határozatával az első- és másodfokú határozatot, a felügyeleti intézkedés mellőzéséről szóló intézkedést - kizárólag a társasági adót érintő megállapítások vonatkozásában - jogszabálysértés miatt megsemmisítette, és ezzel egyidejűleg új eljárás lefolytatását rendelte el.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az ellenőrzési jegyzőkönyv 5. pontjához, az elsőfokú határozat 6. pontjához kapcsolódóan - a felperes terhére megállapított szja, eho, valamint az ehhez kapcsolódó adóbírság és késedelmi pótlék részében - az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte.

Indokolásában megállapította, hogy az üzletrész adásvételi szerződés tartalmában részletvétel, amely alapján kellett a felek adókötelezettségét megvizsgálni. A felperesnek nem volt a magánszemélyekkel szemben olyan követelése, amely az Art. 72.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően kamatkedvezmény érvényesítésére vonatkozóan adókötelezettséget keletkeztetett volna a terhére, a tárgyi időszakra. A felperes vonatkozásában, a részletvételben történő megállapodásra figyelemmel, a részletek teljesítése az előírt határidőn túl vált csak követeléssé. Az adóhatóság megállapítása szerint is azonban a magánszemélyek valamennyi alkalommal határidőre teljesítettek, így esedékes követelése a kamatkedvezménnyel kapcsolatos szabályozás szerint a felperesnek nem keletkezett. A részletvétellel kapcsolatos megállapodás miatt és a kamatkedvezményből származó jövedelem hiányában az adóhatóság jogkövetkezményei tehát nem helytállóak.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és felperes keresetének az elutasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság az Szja tv. 72.§ /1/ bekezdését tévesen értelmezte és alkalmazta. Követelés alatt a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény /a továbbiakban Sztv./ szerinti követelés fogalmat kell érteni, amely követelés annak könyvelésével keletkezik, és amely időpontnak a szerződésben foglalt adásvétel időpontjával kell megegyezni. A Sztv. az esedékes követelés fogalmát nem ismeri, az Szja tv. 72.§-a szerinti kamatkedvezményből származó jövedelmet a követelés keletkezésének időpontjától kell számítani, és nem - ahogyan azt az elsőfokú bíróság értelmezi - annak esedékességétől.

A felperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 274.§-ának /1/ bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. A felperes felülvizsgálati kérelmet nem nyújtott be, az alperes felülvizsgálati kérelmében a mulasztási bírságra vonatkozó ítéletrészt nem támadta, így azt a Kúria nem értékelhette.

Az Szja tv. 72.§ /1/ bekezdése értelmében kamatkedvezményből származó jövedelem a kifizető magánszeméllyel szemben fennálló követelésére a jegybanki alapkamat 5 százalékponttal növelt összegével - ha a kifizető bizonyítja, hogy a szokásos piaci kamat ennél alacsonyabb, akkor a szokásos piaci kamattal - kiszámított kamatnak az a része, amely meghaladja az e követelés révén a kifizetőt megillető kamatot (kamatkedvezmény). A kamatkedvezményt a kifizető követelése révén a magánszemélyt terhelő kötelezettség összegére - ha a követelés értékpapír-kölcsönzésből származik, akkor az értékpapírnak a szerződés megkötésének napjára megállapított szokásos piaci értékére - vetítve kell kiszámítani. A /2/ bekezdés szerint a kamatkedvezményből származó jövedelem utáni adó mértéke a kamatkedvezmény 44 százaléka. Az adót a kifizető adóévenként, az adóév utolsó napjára - ha a követelés az adóévben megszűnt, akkor a megszűnés napjára - megállapítja, valamint a kifizető által levont jövedelemadó megfizetésére és bevallására irányadó rendelkezések szerint megfizeti, illetve bevallja.

Az Szja tv. idézett tartalmú 72.§-át 2004. január 1-jei hatállyal az adókról, járulékokról és egyéb költségvetési befizetésekről szóló törvények módosításáról megalkotott 2003. évi XCI. törvény 34.§-a iktatta be. A vonatkozó törvényi indokolás szerint a módosítás „részeként az érintett követelések köre - néhány jelentős kivétellel - a kifizetőnek a magánszeméllyel szemben fennálló bármely követelésére kiterjed, valamint az irányadó kamatmérték a jegybanki alapkamat helyett a jegybanki alapkamat kétszerese lesz."

Az adásvételi szerződés megkötése időpontjában a vevők a felperesnek a vételárat nem fizették meg, a vételárra vonatkozóan követelése keletkezett, amelyet követelésként is könyvelt.

Nem tényállási eleme az Szja tv. 72.§ /1/-/2/ bekezdésének a

követelés esedékessége, lejárta. A kötelezett késedelmét a Polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény a XXV. fejezetében részletesen szabályozza, annak jogkövetkezményeivel együtt, azonban a kamatkedvezményből származó jövedelem a követelés révén járó kamat miatt keletkezik, és nem a polgári jog által szabályozott késedelmes teljesítés okán. E kamat pedig, amint azt az Szja tv. 3.§ 24. pontja tartalmazza, a pénz használatáért jár, és független az Szja tv. 6.§ /2/ bekezdésében szabályozott, a késedelmes teljesítéshez kapcsolódó kamattól.

Az alperes helytállóan fejtette ki, hogy az Szja tv. azt a körülményt kívánja adóztatni kamatkedvezményből származó jövedelem jogcímen, hogy a követelés későbbi időpontban történő kiegyenlítésének a lehetőségével a kifizető kamatmentesen, vagy kedvezményes kamatozás mellett bocsát pénzeszközöket a magánszemély rendelkezésére.

A felperesnek a magánszemélyekkel szemben követelése keletkezett, a szerződés és a könyvelés alapján a revízió tényszerűen állapította meg, hogy felperes kamatot nem számított fel a magánszemélyekkel szembeni követelése során. A magánszemélyekkel szembeni követelés adójogi jogkövetkezményeit az Szja tv. 72.§-a, az Eho tv. 2.§-a alkalmazásával az alperes helytállóan állapította meg, és vont le. Az elsőfokú bíróság ellentétes álláspontja téves.

Mindezek folytán a Kúria a Pp. 275.§-ának /4/ bekezdése alapján a jogerős ítéletnek a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott rendelkezését hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét teljes körűen elutasította.

A Kúria a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 81.§-ának /1/ bekezdése alapján - figyelemmel a Pénzügyminisztérium per során meghozott határozatára - akként rendelkezett, hogy az elsőfokú és a felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket a peres felek maguk viselik.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről, mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 39.§-ának /1/ bekezdése, 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése, 14.§-a alapján rendelkezett.

Budapest, 2012. június 21.

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