

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.178/2013/7.szám

A Kúria a Dr. Vámosi-Nagy Szabó Ügyvédi Iroda , ügyintéző: Dr. Vámosi-Nagy Szabolcs ügyvéd/ által képviselt felperesnek a dr. Farkas Ervin jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Főigazgatóság alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Törvényszék 2012. november 29. napján kelt 16.K.33.981/2011/16. számú ítélete ellen az alperes által 17. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 16.K.33.981/2011/16. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét teljes körűen elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 1.000.000 /azaz egymillió/ forint elsőfokú és 500.000 /azaz ötszázezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.500.000 /azaz egymillió-ötszázezer/ forint kereseti és 3.500.000 /azaz hárommillió-ötszázezer/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes a G. Kft.-nek a jogutódja, és a S. Ö.A.G. /a továbbiakban: anyavállalat/ magyar leányvállalata. A felperes jogelődje 2005. október 25-én hitelszerződést kötött a R.Österreich Aktiengesellschaft-tal /a továbbiakban: bank) 60.000.000 EUR /15.236.000.000 Ft/ hitel igénybevételéről. A szerződés szerinti cél cseh és horvát SPAR leányvállalatok társasági tőkéjének emelése volt az anyavállalat által. A hitelszerződést egy osztrák bank váltókezessége és az anyavállalat garanciája biztosította. A felperes a hitelt 2005. november 8-án igénybe vette és ugyanezen a napon teljes összeget kölcsön is adta - a 0,1%-os kamatot fizető - anyavállalatának.

A felperes a kapott kamatok összegében, ezen kölcsön kamatának a kamatfelárral megnövelt összege 50%-ával csökkentette az adózás előtti eredményét.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2006. és 2007. évekre /kivéve általános forgalmi adó 2007. október/ valamennyi adónemre és költségvetési támogatásra kiterjedő bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés megállapításai alapján a 2011. április 14. napján kelt határozatával a felperes terhére adókülönbözetet, adóbírságot, késedelmi pótlékot és mulasztási bírságot állapított meg.

Az elsőfokú adóhatóság álláspontja szerint a hitelügylet kizárólag a kapcsolt vállalkozások közötti kamatfizetéshez kapcsolódó adóelőny érvényesítésére irányult. A hitel összege a kölcsönszerződés által ahhoz került, akinek a részére eredendően biztosítva volt, a felperes jogelődje könyveiben a pénzösszeg csak keresztül futott, azzal átmenetileg sem rendelkezhetett. A jogelődnek a felperesbe történt beolvadását követően a hitel és kölcsön, illetve annak ráfordításai és bevételei a jogutód felperesnél jelentkeztek a vizsgált időszak 2007. évében. E megállapítása alapján az elsőfokú hatóság a hitelügylet után kapott kamat utáni társasági adóalap /tao/ csökkentést nem fogadta el és 195.874.000 Ft-tal a felperes tao alapját megnövelte. Döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 1.§ /7/ bekezdésére, 2.§ /1/ bekezdésére, a társasági adóról és osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény /a továbbiakban: Tao tv./ 1.§ /2/ bekezdésére, 7.§ /1/ bekezdés k) pontjára alapította.

Az elsőfokú hatóság megállapította továbbá, hogy felperes a 2007. évi tao bevallásában 492.174.000 Ft elhatárolt veszteség felhasználását számolta el, csökkentve az adózás előtti eredményét. Az összeg a 2006. december 31-én beolvadt felperesi jogelőd 2006. évi tao bevallása kapcsán keletkezett negatív tao alap volt. A felperesi jogelőd átfogó ellenőrzésénél azonban a revízió megállapításai folytán a negatív adóalap 193.251.000 Ft-ra csökkent, ez a felperes 2007. évi tao kötelezettségére is kihatással van, miután így csak 193.251.000 Ft elhatárolt veszteség felhasználását számolhatja el.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2011. augusztus 29. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta. Indokolásában jogszerűnek minősítette a hitelügylet kapcsán a megjelölt jogszabályok alkalmazását és a fennálló tényállásra való értelmezésüket, az elsőfokú adóhatóság megállapításait és annak jogkövetkezményét. A felperesi jogelődnél végzett vizsgálat eredményeként meghozott elsőfokú határozatot azonban a másodfokú hatóság megváltoztatta, amely miatt a felperes 196.251.000 Ft elhatárolt veszteség felhasználását számolhatja el. Az alperes a

2011. november 29. napján kelt határozatával módosította a másodfokú határozatát, amely megváltoztatás a hitelügylettel kapcsolatos megállapításokat nem érintette.

A felperes /egyebek mellett/ a kölcsönszerződéssel kapcsolatosan kérte az adóhatározatok bíróság általi felülvizsgálatát, mert álláspontja szerint a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményét nem sértette meg, jogszerűen csökkentette a tao alapját az anyavállalattól kapott kamat 50%-ával, továbbá a felperesi jogelőd beolvadását követően rendelkezésére álló elhatárolt veszteséggel.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a módosított másodfokú határozatot a tao adónemben tett megállapítások körében hatályon kívül helyezte, és az alperest új eljárásra kötelezte, amelyet meghaladóan a keresetet elutasította. Indokolása szerint "felperes gazdasági döntése során az adóelőny igénybevehetőségét figyelembe vette, azonban mind az alperes előtti eljárásban, mind a bírósági eljárásban igazolta, hogy a konstrukció célja nem kizárólag az adóelőny érvényesítése volt, ennek következtében az ehhez tartozó joghátrány megállapítása nem volt jogszerű."

Az alperes felülvizsgálati kérelmében a felperes keresetének helyt adó ítéletrész vonatkozásában kérte az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete a Tao tv. 1.§ /2/ bekezdését, 7.§ /1/ bekezdés a) pontját, az Art. 1.§ /7/ bekezdését, 2.§ /1/ bekezdését sértve jogsértő. Az alperes fenntartotta a határozatában foglaltakat.

A felperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási /polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény - Pp. - 260.§/, jogkérdésben felülvizsgálati /Pp. 270.§/ kérelmet terjeszthetnek elő. 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 csak a keresetnek helyt adó ítéletrészt támadta, így a Kúria az ítéletnek a felülvizsgálati kérelemmel nem érintett részét nem vizsgálhatta.

A Kúriának hivatalos tudomása van arról, hogy a felperesi jogelőd perben vizsgált hitelügyletének értékelésével, annak

következményeként az elhatárolt veszteségével kapcsolatban az adóhatóság 2011. augusztus 29. napján kelt határozatát a Fővárosi Törvényszék a 16.K.34.000/2011/4. számú jogerős ítéletével megváltoztatta, megállapítva, hogy a felperesi jogelőd továbbvihető elhatárolt vesztesége a perbeli tényállással kapcsolatosan az adóhatóság által megállapított összeggel nem csökkent. Ezen ítéletet - az alperes által kezdeményezett felülvizsgálata folytán eljárta - Kúria a 2013. október 22. napján kelt Kfv.VI.35.575/2012/8. számú ítéletével hatályon kívül helyezte és a felperesi jogelőd keresetét elutasította.

A Kúria felülvizsgálati eljárásban a Kfv.VI.35.575/2012/8. számú ítéletében már kifejtette jogi álláspontját a felperesi jogelőd hitelügyletére és annak az adótörvények szerinti minősítésére vonatkozóan. A Kúria Kfv.VI.35.575/2012/8. számú döntésének jogi indokolása - amellyel a Kúria jelen tanácsa teljes körűen egyetért - a következő:

A Tao tv. 1.§ /2/ bekezdése szerint az adókötelezettséget, az adót befolyásoló, annak csökkenését eredményező szabály, adóelőny (adómentesség, adókedvezmény) annyiban alkalmazható, illetőleg érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló jogügylet, más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja a szabály, az adóelőny célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg az érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek az érdekében áll. Ha a jogügylet tartalma alapján az állapítható meg, hogy annak célja csak adóelőny az egyik fél vagy a felek számára, akkor a jogügylet alapján elszámolt költség, ráfordítás, nem minősül a vállalkozás érdekében felmerült költségnek, ráfordításnak, illetve adóelőny nem érvényesíthető. (...)

A Kúria azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság a tényállást feltárta, az irányadó jogszabályokat és bizonyítékokat megjelölte, azonban a bizonyítékok és a jogszabályok tartalmára okszerűtlenül következtetett.

A társasági adó fizetésének kötelezettsége a felperesi jogelődöt, mint adóalanyt terheli, így a szóban forgó ügylet elsődleges céljának meghatározása is csak a felperesi jogelődre és a vele szerződő félre - nézve történhet meg, a konszern, mint csoport érdekei (cseh és horvát S. leányvállalatok társasági tőkéjének emelése) nem írják felül a konkrét adóalany(ok) jogait és kötelezettségeit. A felperesi jogelőd adófizetési kötelezettségének vizsgálata során nem hagyható figyelmen kívül az sem, hogy az ügylet, melynek rendeltetése eleve nem a felperesi jogelőd, hanem a külföldi vállalatok finanszírozása volt, a felperesi jogelődre nézve mesterséges jellegű, a 2006. évi tao alapját 263.002.000 forinttal csökkentette, miközben kamat felárként csak 16.150.000 forint bevételre tett szert. A felperesi jogelőd által megvalósított ügylet döntően a Tao tv. által biztosított adóelőny elérését célozta. A Tao tv. 1.§ /2/ bekezdése az adóelőny

érvényesíthetőségét abban az esetben zárja ki, ha a jogügylet célja - a tartalma alapján - csak az adóelőny elérése.

A törvényi rendelkezés értelmezése során a Kúria nem csak annak nyelvtani tartalmát, hanem szövegkörnyezetét és célkitűzéseit is figyelembe vette, tekintettel volt a felek által hivatkozott uniós ítéletekre, és a Legfelsőbb Bíróság felperes által megjelölt Kfv.I.35.529/2006/9. számú ítéletére. Ezen ítélet tartalmát a felperesi jogelőd keresetlevelében és felülvizsgálati ellenkérelmében pontosan idézte: rendeltetésellenes joggyakorlásnak azt az esetét minősíteti a törvény, amikor a szerződés vagy más jogügylet célja kizárólag vagy döntően a kölcsönös, vagy egyoldalú adómegettakarítás, közvetve az államháztartás valamely alrendszerének okozott kár.

A Kúria ezt az eredetileg áfa ügyben alkalmazott értelmezést jelen ügyben is osztja, mivel az Art. 2.§ /1/ bekezdése a perbeli esetre is irányadóan fogalmazza meg azt, hogy az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése. A Tao tv. 1.§ /2/ bekezdése szerint az adóelőny érvényesíthetősége tehát nem csupán abban az esetben kizárt, ha a jogügylet célja kizárólagosan (csak) az adóelőny elérése, hanem akkor is, ha az adóelőny elérése uralja a jogügyletet, ha az döntően az előny elérést célozza. A felperesi jogelőd esetében a korábbiak szerint megállapítható volt, hogy az ügylet döntően az adóelőny elérésére irányult, a jog gyakorlása nem volt rendeltetésszerű, így a felperesi jogelőd nem volt jogosult a Tao. tv. szerinti adókedvezmény igénybevételére.

Az elsőfokú bíróság az irányadó jogszabályokat nem kellő mélységében és nem megfelelő rendszerben értékelte, emiatt tekinthette mérvadónak a konszern érdekeit, emiatt vont le megalapozatlan következtetését az adóelőny elérését célzó felperesi magatartásról.

A Kfv.VI.35.575/2012/8. számú ismertetett kúriai ítélet a jelen per tárgyával tény- és jogazonos, e döntéssel a Kúria jelen tanácsa teljes körűen egyet ért, annak jogi indokolását osztja. A felperesi hitelügylet döntően az adóelőny elérésére irányult /Tao. tv. 1.§ /2/ bekezdése/, a jog gyakorlása nem volt rendeltetésszerű /Art. 2.§ /1/ bekezdése/, amelynek jogkövetkezményeit az adóhatóság jogszerűen vonta le, az elsőfokú bíróság ellentétes álláspontja téves.

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

A pervesztes felperes a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján köteles az alperes

elsőfokú és felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről, 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, 2013. február 13.

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