

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.542/2013/5.szám

A Kúria a dr. Fülöp Péter ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Novoth Zoltán György jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Elnöke alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. május 22. napján kelt 5.K.29.679/2013/8. számú ítélete ellen a felperes által 11. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 5.K.29.679/2013/8. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályon kívül helyezi, az alperes határozatának a kamatkedvezményre vonatkozó részét - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - a jogkövetkezményekkel együtt hatályon kívül helyezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 200.000 (azaz kettőszázezer) forint elsőfokú és 100.000 (azaz százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett 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 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága a felperesnél 2008. és 2009. évekre valamennyi adóra és költségvetési támogatásra végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a 2011. november 3. napján elsőfokon jogerőre emelkedett határozatával a felperes terhére társasági adó és társasvállalkozások különadója adónemekben adókülönböt, adóbírságot és késedelmi pótlékot állapított meg.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Elnöke az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ 116.§ /1/ bekezdés b) pontja alapján ugyanazon adónemekben és időszakra vonatkozóan az ellenőrzés felülellenőrzését rendelte el.

A felülellenőrzés során eljárta Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Hivatala /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a 2012. július 11. napján kelt határozatával a NAV Megyei Adóigazgatósága határozatát megváltoztatta, és a felperest összesen: 77.712.000 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 38.856.000 Ft adóbírság, 23.566.000 Ft és 9.530.262 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte, 11.255.671 Ft mulasztási bírsággal együtt. Megállapította, hogy adózó 19.533.000 Ft-tal a 2008. évi, 58.179.000 Ft-tal a 2009. évi adózás előtti eredményét magasabb összegben mutatta ki. Indokolása szerint adózó kölcsönszerződések alapján 2008. évben összesen: 776.000.000 Ft-ot utalt át tulajdonosának: B. L. T.nak. A szerződésmódosításokban a fizetendő kamatot egységesen a jegybanki alapkamat + 5% mértékben állapították meg. Adózó a kölcsönadott összeget 2008. és 2009. évben a „365 Tagnak adott rövid lejáratú kölcsön” főkönyvi számlán a követeléseik között nyilvántartotta, a kölcsön után járó kamatot mindkét évben megállapította, és a „9715 Tagnak adott kölcsön kamata” főkönyvi számlán a bevételei között elszámolta. A kölcsönvevő a felülellenőrzés alá vont 2008. és 2009. évben a felvett kölcsönt nem törlesztette, és a kölcsön után járó kamatot nem fizette meg. A revízió a kölcsönt a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja tv./ 72.§ /1/-/2/ bekezdései alapján, figyelemmel arra, hogy adózó a kamatot a számviteli kimutatásaiban elszámolta, de nem érvényesítette az adóssal szemben, mindkét évben kamatmentesen rendelkezésre bocsátottnak minősítette. A kamatmentesen nyújtott kölcsön pedig kamatkedvezményből járó jövedelemnek minősül, amely után a kölcsönt nyújtó adózó, mint kifizető adóévenként személyi jövedelemadó /szja/ és egészségügyi hozzájárulás /eho/ megfizetésére köteles.

A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2012. szeptember 25. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében - egyebek mellett - vitatta a kölcsön és kamatára vonatkozó adóhatósági megállapításokat. Álláspontja szerint a szerződések és számviteli nyilvántartások alapján egyértelműen megállapítható, hogy a perbeli kölcsönök nem voltak kamatmentesek. A kamatkedvezményből jövedelme nem keletkezett, ugyanis a kölcsönre a jegybanki alapkamat 5% ponttal növelt kamatát számította fel. Teljesítette tehát a kamatkedvezményből származó jövedelem megelőzésére vonatkozó, az Szja tv. 72.§ /1/ bekezdés szerinti törvényi feltételt, mert

- a magánszeméllyel szemben fennálló követelésére kamatot számított fel,

- amely elérte a jegybanki alapkamat 5% ponttal növelt összegét. Egyéb feltételt, követelményt pedig a törvény nem tartalmaz, a kamatot a bevételei között elszámolta, és utána adókötelezettségét is teljesítette.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolásában rögzítette, hogy az alperes iratszerűen, valósághűen megállapított tényekből - miszerint a felperes a kölcsönszerződésekben kikötötte, számviteli kimutatásaiban elszámolta az Szja tv. 72.§ /1/ bekezdésében előírt mértékű kamatot, de e követelését ténylegesen nem érvényesítette az adóssal szemben - vont le azt a következtetését, hogy ekként valójában a kölcsönt mindkét évben kamatmentesen bocsátotta az adós rendelkezésére. A felperes a perben csak állította, de nem igazolta, hogy a kölcsönrel összefüggésben a szükséges intézkedéseket megtette volna. Ítéletében az elsőfokú bíróság utalt a BH2012. 302. számú eseti döntésében, az EBH2008. 1819. elvi határozatban foglaltakra, a Kúria (Legfelsőbb Bíróság) Kfv.V.35.176/2010. számú ügyeiben meghozott ítéleteire.

A perbeli esetben annak ellenére, hogy a felperes a magánszeméllyel szemben fennálló követelésére kamatot számított fel, és az elérte a jegybanki alapkamat 5% ponttal növelt összegét, az irányadó tényállás szerint a magánszemély a felperes részére a vizsgált adóévekben tőkét, kamatot nem fizetett, és ezt vele szemben a felperes nem érvényesítette. Az alperes tehát helytállóan hivatkozott arra, hogy a felperes által nyújtott kölcsön a kölcsönszerződésekben kikötött feltételek és a formális könyvelési nyilvántartások, tájékoztatások alapján nem minősíthető a jegybanki alapkamat 5%-kal növelt összegével megegyező kamattal nyújtott kölcsönnek, így arra az Szja tv. kamatkedvezményből származó jövedelemre vonatkozó, szankciós jellegű szabályozását helytállóan alkalmazta. A felperes, mint kifizető elmulasztotta a kamatot (kamatkülönbözetet) évenként utólagosan az adóév végén megállapítani, utána kapcsolódóan adóévenként adózó kötelezettségét (bevallás, megfizetés) teljesíteni, amelynek adójogi következményeit viselni köteles.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítéletnek a tulajdonosának nyújtott kölcsönre és kamatára vonatkozó része hatályon kívül helyezését, és a jogszabályoknak megfelelő ítélet meghozatalát kérte. Álláspontja szerint az ítélet jogszabálysértő, mert ellentétes az Szja tv. 72.§ bekezdéseivel. A felperes lényegében fenntartotta és megismételte a keresetében foglaltakat, hangsúlyozta, hogy kamatkedvezményből származó jövedelme nem keletkezett, és nem létező törvényi feltételt (a kamat adóéven belüli tényleges megfizetése) nem lehet alkalmazni, a kamata utáni adófizetési kötelezettségét pedig teljesítette.

Az alperes 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, jogkérdésben felülvizsgálati 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./. Az alperes felülvizsgálati kérelmet nem terjesztett elő, a felperes pedig csak a tulajdonosának nyújtott kölcsönre és kamatára vonatkozó ítéletrészt támadta, így a Kúria az ítélet további, felülvizsgálati kérelemmel nem érintett rendelkezéseit nem értékelhette.

Az Szja tv. 72.§ /1/ bekezdése alapján 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 /2/ bekezdés értelmében 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.

a felperesnek kamatkedvezményből jövedelme származott, így meghozott döntése, ahogyan az elsőfokú bíróságé is, téves.

Az elsőfokú bíróság által hivatkozott BH2012. 302. számú eseti döntés tényállása szerint: „a felperes kamatot nem számított fel a magánszemélyekkel szembeni követelése során”. Az EBH2008. 1819. elvi határozatban a Legfelsőbb Bíróság azt rögzítette, hogy: „a

szerződésekben kikötött lejáratkor az esedékes kamatot a felperes a kölcsönfelvevőktől nem kérte", míg a Kfv.V.35.176/2010. számú ügyben azt, hogy: „a felperes a kölcsön összege után kamatot nem számolt el". E döntések alapul szolgáló tényállásai nem azonosak a perbeli tényállással, így analóg jogesetként nem alkalmazhatók.

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 részét hatályon kívül helyezte, és az alperes határozatának a kamatkedvezményre vonatkozó részét - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - a jogkövetkezményekkel együtt hatályon kívül helyezte.

A Kúria az alperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte a felperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték viselésére vonatkozó rendelkezés a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 14.§-án alapul.

Budapest, 2014. június 19.

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