

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.806/2013/15.szám

A Kúria a dr. Nagy és Trócsányi Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Kodela Viktor és Dr. Kovács Orsolya ügyvédek, által képviselt felperesnek a dr. Ovárdics János jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. szeptember 6. napján kelt 14.K.28.447/2013/14. számú ítélete ellen a felperes által 15. 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 14.K.28.447/2013/14. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 100.000 (azaz egyszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.632.200 (azaz egymillió-hatszázharminckettőezer-kettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes, mint hitelező 2008. február 29-én kölcsönszerződést kötött brazil illetőségű kapcsolt vállalkozásával 53.174.516,12 BRL összegben, 2013. január 31-i lejáráttal (a továbbiakban: kölcsönszerződés), a kölcsön összegét 5.520.000.000 Ft értékben könyvelte le, mérlegében a pénzügyi befektetések között mutatta ki. A kölcsönadott tőke árfolyamkockázatának kiküszöbölésére egy spanyol bankkal keresztárfolyam-swap ügyletet (a továbbiakban: swap ügylet 1.), a kamatkockázat fedezésére pedig kamat-swap ügyletet (a továbbiakban: swap ügylet 2.) kötött. Kamatfizetésre az üzleti év

mérlegforduló napjáig nem került sor.

A felperes a kölcsönszerződés után üzleti évre járó 305.605.306 Ft bruttó kamatbevételt vett számba, amely után Brazíliában a bruttó összegre vetített 15%-os mértékű (53.340.796 Ft összegű) forrásadót megfizette (nettó kamatbevétele tehát 252.264.510 Ft volt), ezt a „9739. számú, Intercos kamatbevétel” megnevezésű főkönyvi számlán könyvelte le. A swap ügylet 1-en elszámolt árfolyamvesztesége 257.849.885 Ft volt, a swap ügylet 2-ön elszámolt időarányos vesztesége pedig 58.471.658 Ft.

A felperes az üzleti évről készített eredmény kimutatásában a külföldön megfizetett adót egyéb ráfordításként számolta el az adózás előtti eredmény terhére, és társasági adó alapjának megállapításakor a társasági adóról és osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao tv.) 28. § (1) és (3) bekezdéseire és a Magyar Népköztársaság Kormánya és a Brazil Szövetségi Köztársaság Kormánya között a kettős adóztatás elkerülésére és az adóztatás kijátszásának megakadályozására a jövedelemadó területén Budapesten, az 1986. évi június hó 20. napján aláírt Egyezmény kihirdetéséről szóló 1992. évi XXVII. törvény (a továbbiakban: Egyezmény) 23. cikk b/2. pontjára alapítottan adóalapot növelő tételként vette figyelembe. Bevallásában társasági adóját 16.322.000 Ft-al, különadóját 11.194.000 Ft-al csökkentette, a beszámítható külföldi adó meghatározása során az alapul szolgáló Brazíliából származó jövedelem kiszámításánál figyelmen kívül hagyta a kölcsön után elszámolt 257.849.885 Ft árfolyamveszteséget.

Az adóhatóság a felperesnél valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

Az alperes a 2011. december 1. napján kelt határozatában megváltoztatta a revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatot, és több adónemben a felperes javára összesen 1.929.000 Ft, terhére 35.299.000 Ft adókülönbözetet írt elő, amelyből 35.262.000 Ft-ot adóhiánynak minősített, adóbírságot szabott ki, késedelmi pótlékot számított fel. Megállapította egyben, hogy a felperes adózás előtti eredménye 2006. évben 1.508.011 Ft, 2007. évben 2.166.818 Ft, az adóhiánynak minősülő adókülönbözetből társasági adót érint összesen 30.983.000 Ft, különadót pedig 113.000 Ft 2006.-2007. évek tekintetében.

A perben vitatott, Brazíliából származó kamatbevételt külföldön terhelő forrásadó különadóba és társasági adóba történő beszámítását érintő megállapításokat az alperesi határozat 1. pontja tartalmazza. Az alperes e körben érdemi döntését az Egyezmény 3. cikk 2. pontjára, 11. cikkére, a Tao tv. 1. § (5) bekezdésére, 4. § 21. pontjára, 19. § (1) bekezdésére, 24. §, 28.

§-ára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 85. § (3) bekezdés f) pontjára, 70. §-ára, 87. §-ára alapította. Határozatát a következőkkel indokolta:

Az elsőfokú adóhatóság jogszerűen járt el, akkor, amikor a kölcsönszerződés alapján járó kamat megszerzéséhez közvetlenül hozzárendelhető költségként, ráfordításként vette figyelembe a 257.849.885 Ft árfolyamveszteséget, és a Brazíliából származó jövedelmet 355.605.306 Ft kamatbevételből kiindulva és átszámolva - 139.204.808 Ft-ban határozta meg. A Brazíliában szerzett kamatjövedelem adójogi megítélésére a Tao tv. rendelkezései az irányadók. Tekintettel arra, hogy a felperes kamatjövedelem kapcsán nem rendelkezett pozitív adóalappal, a kamat után nem kell társasági adót fizetnie.

Az Egyezmény jövedelem után beszedendő adóból történő levonásról rendelkezik, de jövedelem hiányában nem kell társasági adót fizetni, ezért levonásra sem kerülhet sor, emiatt nincs jelentősége a felperes által hivatkozott beszámítási korlátnak. A SWAP 1. ügyleten keletkezett elszámolt árfolyamveszteség a kölcsönügylethez, az abból származó kamatbevételhez kapcsolódóan merült fel, ezt a felperes könyveiben maga is a brazil kölcsön kamatához kapcsolódó árfolyamveszteségként számolta el. A 355.605.306 Ft jövedelem egy jogcímen, kölcsön kamata jogcímén keletkezett és Brazíliából származik. A külföldről származó jövedelem megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó költségek, ráfordítások között bármely, bárhol felmerült költség, elszámolt ráfordítás figyelembe vehető, ezért nincs jelentősége annak, hogy a költség mely államban merült fel.

A felperes keresetében az alperesi határozat 1. pontjával kapcsolatos megállapításokat, érdemi döntést és jogkövetkezményeit vitatta, kérte ezek hatályon kívül helyezését és e körben az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Azt állapította meg, hogy az alperes határozata nem sért eljárási, illetve anyagi jogszabályt, megfelel a jogvita eldöntésére irányadó nemzeti rendelkezéseknek és az Egyezményben foglaltaknak. A spanyol bankkal kötött swap szerződés a brazil kölcsön kockázatának fedezeti ügylete volt, amely a kamat, illetőleg árfolyamveszteség kockázatának fedezetére szolgált, a két ügylet egymással szoros kapcsolatban állt, ezért a felperesnek figyelembe kellett volna vennie az árfolyamveszteséget társasági adóalapjának megállapításánál. A felperes könyvvezetése alapján sem állapítható meg az, hogy a kamatjövedelem különböző országokból származna, ezért a kereset alaptalan.

A felperes a jogerős ítélet ellen előterjesztett felülvizsgálati kérelme I-VIII. pontjaiban arra hivatkozott, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Egyezmény 3., 11., 12., 23., cikkének, az

államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékairól szóló 2006. évi LIX. törvény 3. § (2) bekezdés a) pontjának, 6. § (1)-(2) bekezdéseinek, a Tao tv. 4. §-ának, 6. §-ának, 19. §-ának, 24. §-ának, 28. §-ának, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 1. § (2)-(3) bekezdéseinek, 97. § (6) bekezdésének, 143. § (1) bekezdésének, 165. § (1) bekezdésének, 170. § (1) bekezdésének, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 1. § (1) és (2) bekezdéseinek, 2. § (3) bekezdésének, 3. § (2) bekezdésének, 50. § (1) és (6) bekezdésének, 72. § (1) bekezdés e) pontjának, 109. §-ának, nem áll összhangban a letelepedés szabadságát, a tőke szabad mozgását biztosító Európai Unió jogszabályokkal, az EUMSZ 63. cikkével a C-293/06. számú határozattal, sérti a 2000. évi C. törvény 70. §-át, 85. és 86. §-át, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164. § (1) bekezdését, 206. § (1) bekezdését, 221. § (1) bekezdését, 324. § (1) bekezdését. Álláspontja szerint a jogerős ítélet a tényállást egyáltalán nem tárta fel, a javára szóló tényeket, bizonyítékokat nem, illetve hibásan értékelte, okszerűtlen következtetéseket vont el. Kérte, hogy a Kúria az ügyben kezdeményezzen előzetes döntéshozatali eljárást.

A felperes, az alperes ellenkérelmének benyújtását követően, 4. sorszám alatt előkészítő iratot nyújtott be, amelyben felülvizsgálati kérelméhez kapcsolódó jogi álláspontját 55. pontban részletesen ismertetette.

Az alperes ellenkérelmében az jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak miatt nem alapos:

A Kúria előtti felülvizsgálati eljárás rendkívüli jogorvoslati eljárás, amit e jellege miatt a Pp. korlátok, keretek közé szorít.

A rendkívüli jogorvoslati eljárásban, a Pp. 275.§ (1) bekezdése értelmében, nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. A Pp. 275.§ (2) bekezdése előírja, hogy a jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül (BH2002.29., BH2002.490., KGD2012.40.és 62., KGD2011.62., BH2012.179.).

A felülvizsgálati kérelmet nem lehet megváltoztatni, kiegészíteni. A felülvizsgálati kérelemben nem említett jogszabálysértésre, indokokra a kérelem előterjesztője utóbb nem hivatkozhat, tehát a rendkívüli jogorvoslati eljárás során érdemben csak az bírálható el, ami a felülvizsgálati kérelemben a benyújtására nyitva álló határidőn belül előterjesztésre került (Pp. 273.§ (1) és (5)

bekezdés, BH2000.16., BH2005.290.).

A Pp. 272.§ (1) és (2) bekezdése értelmében 60 napon belül kell előadni a felülvizsgálati kérelemben a jogszabálysértés megjelölése mellett, hogy a fél a határozat megváltoztatását, milyen okból kívánja. A felülvizsgálati kérelemben nem elégséges általánosságokra utalni, hanem konkrétan meg kell jelölni azokat az indokokat, amelyek miatt a fél a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését kéri, és a törvényi szabályozás értelmében e körben nem fogadható el korábbi beadványokra való hivatkozás sem, a felülvizsgálati kérelmet jogi képviselővel előterjesztő félnek részletesen ki kell fejtenie álláspontját (BH2002.164., BH2009.122., BH1995.99., BH1998.558.).

Az előzőekben ismertetett törvényi követelményeknek nem felel meg a felülvizsgálati kérelem azon része, amely indokolás nélkül hivatkozik arra, hogy a jogerős ítélet „jogszabálysértő, prejudikáción és téves prekonceptción alapul, a tényállást egyáltalán nem tárta fel, a felperes javára értékelendő tényeket, bizonyítékokat, nem illetve hibásan értékelte, a tényekből, bizonyítékokból okszerűtlen következtetéseket vont le”, továbbá az a része sem, mely szerint a felperes „a perben korábban előadottakat teljes körűen fenntartja”.

A Kúria a felülvizsgálati kérelemben I.-VIII. pontok alatt felsorolt törvényhelyekre alapított, érvelés és indokolás nélküli felülvizsgálati kérelmet sem bírálhatta el érdemben, nem vehette figyelembe a 4. sorszám alatt, majd ezt követően előterjesztett felperesi előkészítő iratot sem, tekintettel arra, hogy a felülvizsgálati kérelmet az előterjesztésére nyitva álló határidő letelte után már nem lehet kiegészíteni, hiányosságait nem lehet pótolni.

Az előzőekben részletezettek miatt a felülvizsgálati kérelem érdemben felülbírálnak része az Egyezmény és a közösségi jog megsértésére vonatkozó érvelés volt, amely kapcsán a Kúria nem kezdeményezett előzetes döntéshozatali eljárást az előzőekben kifejtettek és a következők miatt:

A letelepedés szabadsága nem alkalmazható a tagállam és harmadik ország viszonylatában, nincs hozzá megfelelő uniós jogi alap. A tagállamok nem kötöttek erre irányuló szerződést, a megkötött szerződés tartalma pedig nem terjed ki arra, hogy a letelepedés szabadságát a harmadik államok tekintetében is biztosítani kéne (C-157/05. számú ítélet 28.pont).

Az EUMSZ 63. cikke szerint tilos a tagállamok, valamint a

tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra, fizetési műveletekre vonatkozó minden korlátozás. A tőke szabad áramlása vonatkozó szabályozás tehát jogszerű hivatkozási alap lehet egy tagállam és harmadik ország viszonylatában is. Jelenleg azonban nincs olyan jogeset, amely a perrel felmerült problémával foglalkozott volna. A tőke szabad áramlása harmadik országok viszonylatában kizárólag, mint az osztalék diszkriminatív adójogi kezelésének problémája jelenik meg, de jelen ügyben nem az osztalék, hanem a kamat minősítése a kérdéses.

Az EUMSZ 64.cikk (1) bekezdése szerint a 63. cikk rendelkezései nem érintik azoknak a nemzeti vagy uniós jogszabályoknak az alapján 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak a harmadik országokra történő alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgás tekintetében fogadtak el, amely közvetlen befektetéssel, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra történő bevezetésével függ össze. Magyarország tekintetében ez az időpont 1999. december 31. A felperes által adott kölcsön azonban, amelynek időtartama kevesebb, mint öt év, nem minősül közvetlen befektetésnek (Tanács 1988. június 24-i 88/361/EGK Irányelve I.3. pont, F pont).

Az Egyezmény és a Tao tv. beszámításra vonatkozó rendelkezései az EUMSZ 65. Cikk (1) bekezdés a) pontja alá tartoznak, és nem szolgálnak önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközeként. Mindössze arról van szó, hogy az Egyezményben az államok úgy szerződtek, hogy választottak az OECD modellegyezményben felkínált mentesítéses és beszámításos módszer között. A Tao tv. pedig nem tesz mást, mint alkalmazza a beszámításos módszert. Az Egyezmény 23. cikk a) 2. pont utolsó mondata szerint a Brazíliában megfizetett forrásadó Magyarországon történő beszámítása érdekében a „levonás nem haladhatja meg a levonás előtt megállapított adónak azt a részét, amely a Brazíliából élvezett jövedelemnek tudható be”. A beszámítás tehát nem teljes, hanem van egy felső határa, ki kell számolni a Brazíliából élvezett jövedelemnek betudható adót, amely a beszámítás maximumaként szolgál. Ezt a jövedelmet azonban úgy kell kiszámítani, ahogyan erről a Tao tv. rendelkezik (Egyezmény 3. cikk. 2. pont). A Tao. tv. 28.§ (4) bekezdése szerint pedig a külföldről származó jövedelem számításánál figyelembe kell venni az e bevétel megszerzéséhez közvetlenül hozzárendelhető költségeket, ráfordításokat adózás előtti eredményt módosító tételekként. Kétségtől más helyzetben lenne a felperes, ha olyan adósnak adott volna kölcsön, amelynek országával kötött adóegyezmény a mentesítéses módszert rendeli alkalmazni, de az ügyben irányadó tényállás szerint nem így járt el. A beszámításos módszer ismert hátránya az, hogy a bruttó kamat után fizetendő forrásadó a nettó

alapra jutó adóból vonható le, ami abban az esetben hátrányos az adózó számára, ha sok az elszámolható költsége. Ez a hátrány azonban magából a beszámítási módszerből fakad, és nem tekinthető felperessel szemben alkalmazott diszkriminációnak, tiltott korlátozásnak.

A C-296/06 számú ítélet sem támasztja alá a közösségi jog megsértésére vonatkozó felperesi előadást, mert jelen ügyben az árfolyamvesztéséget az alperes beszámította.

Tekintettel arra, hogy a Kúria nem látott összeütközést a nemzeti jog, az Egyezmény és a közösségi jog szabályai között, és a jogerős ítélet az Egyezmény és a közösségi jog szabályait nem sértette meg a jogerős ítéletet, a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján, hatályában fenntartotta.

A pervesztés felperes a Pp. 270.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében és a személyes költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986 (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2015. február 26.

Dr. Lomnici Zoltán sk.
a tanács elnöke

Dr. Kárpáti Magdolna sk.
előadó bíró

Dr. Kurucz Krisztina sk
bíró

Huszárné Dr. Oláh Éva sk.
bíró

Dr. Sugár Tamás sk.
bíró