

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Kovács Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Kovács Ildikó ügyvéd) által képviselt felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Nagy Zsuzsanna jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Zala Megyei Bíróság 2007. január 30-án kelt 8.K.21.361/2006/10. sorszámú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 11. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Zala Megyei Bíróság 8.K.21.361/2006/10. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a 2004 december havi általános forgalmi adóhiányra és jogkövetkezményeire vonatkozó részét hatályában fenntartja, a kamatmentes kölcsönökkel kapcsolatos rendelkezéseit hatályon kívül helyezi, és e körben a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 200.000 (kettőszázezer) forint első fokú részperköltséget és 100.000 (egyszázezer) forint felülvizsgálati részperköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 405.600.(négy százöttezer-hatszáz) forint kereseti részilletéket és 405.600.(négy százöttezer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási részilletéket, az ezt meghaladó kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az adóhatóság a felperesnél 2001-2004 évekre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott első fokú határozatban az adóhatóság a felperes terhére összesen 18.038.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyből 17.101.000 Ft-ot adóhiánynak minősített, javára 6.202.000 Ft adókülönbözetet írt elő, kötelezte 3.000.000 Ft adóbírság, 4.664.000 Ft késedelmi pótlék és 550.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 8429891403 számú határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes érdemi döntése a kereset által vitatott körben a következőket tartalmazza:

A felperes 2004 évben 79.855.575 Ft támogatást kapott a Megyei Jogú Város Önkormányzatától, mely fedezete költségvetési forrás volt. Ez az összeg az 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 22. § (1) és (2) bekezdései értelmében adóalapot nem képező államháztartási támogatásnak minősül, amelyhez kapcsolódóan az Áfa tv. 38. §-a arányosítási kötelezettséget ír elő. Az arányosításkor a felperes a támogatásból 24.908.267 Ft-ot nem vett figyelembe, és 280.344.000 Ft tényleges árbevétel helyett 278.643.931 Ft értékesítési árbevétellel számolt, így a helytelen arányosítás miatt 2004 évre levonható áfa arány 0,84 helyett 0,78-ra csökken. Ezért és azért mert a felperes 2004 évben 2.096.000 Ft levonható áfát nem vett figyelembe az alperes összesen 1.537.000 Ft áfa adókülönbözetet írt elő a felperes terhére.

A felperes 2001-2004 évben futballmérkőzéseire magánszemélyek részére ingyenes bérleteket biztosított, amit tévesen nem kezelt természetbeni juttatásként, és ezek után nem tett eleget a személyi jövedelemadó (továbbiakban szja) bevallási és befizetési kötelezettségének. Az alperes e körben érdemi döntését a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban SJA tv) 69. §-ában foglaltakra alapította és a felperes terhére 4.170.000 Ft szja adókülönbözetet, 1.042.000 Ft egészségügyi hozzájárulás különbözetet írt elő.

A felperes a vele munkaviszonyban, illetve szerződésben álló magánszemélyeknek elszámolásra előleget adott, illetve kölcsönöket nyújtott, ezekre azonban pénzkezelési szabályzatában nem tért ki. Az alperes az SZJA tv. 72. § (1) és (3) bekezdésében, (5) bekezdésében, és az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény 3. § (1) bekezdésében foglaltakra alapítottan az elszámolási előlegeket kamatmentes kölcsönnek minősítette, és a kölcsönöket kamatmentes megállapodásoknak tekintette. Az ezek után fizetendő jegybanki alapkamattal egyező mértékben kimunkált kamatösszeg után az alperes a 4 %-os szja adófizetési kötelezettséget és 11 %-os egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettséget állapított meg, és 2.713.000 Ft szja adókülönbözetet, illetve 678.000 Ft egészségügyi hozzájárulás adókülönbözetet írt elő a felperes terhére.

A felperes keresetében az általa vitatott körben az adóhatósági határozatok megváltoztatását, az összesen 10.140.000 Ft adókülönbözet és az ezzel kapcsolatos jogkövetkezmények (adóbírság és késedelmi pótlék) törlését, illetve ezek megfizetése alóli

mentesítését kérte. A felperes a 2006. november 10-én tartott tárgyaláson úgy nyilatkozott, hogy kereseti kérelmét az elszámolási előlegekkel kapcsolatos részében nem tartja fenn.

A megyei bíróság a felperes keresetét részben alaposnak találta, ezért az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően - a 2004. december havi áfa adóhiány és a kamatmentes kölcsönök tárgyában 2001-2004 évekre megállapított szja és egészségügyi hozzájárulás hiány, valamint az ezekhez kapcsolódó jogkövetkezmények megállapítása miatt - hatályon kívül helyezte, és ebben a körben az első fokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.

A megyei bíróság jogi álláspontja a következő volt:

A felperesnek nyújtott támogatás államháztartási támogatásnak minősül, ezért az adóalapot nem képező állami támogatás miatt az Áfa tv. 38. § (3) bekezdése szerinti rendelkezés értelmében a levonható áfát 2004. május 1. napját megelőzően arányosítással kellett megállapítani. Az Európai Unióhoz való csatlakozás utáni időszakot érintő kereset azonban alapos. A csatlakozását követő időszakra ugyanis a Tanács 77/388/EGK számú Hatodik Irányelve (továbbiakban Hatodik Irányelv) 17. cikk (2) bekezdés a) pontja, (5) bekezdése, 19. cikke pontos, világos, feltétel nélküli, a tagállamokra nézve eltérést nem engedő, ezáltal közvetlenül hatályosuló, kötelezően alkalmazandó olyan szabályozást rögzít, amelynek elsőbbsége van az Áfa tv. 38. § (3) bekezdésével szemben. Mivel a felperes nem vegyes tevékenységű, hanem adóköteles tevékenységet folytató adóalany, ezért 2004. május 1. napját követően az államháztartási támogatás miatt már nem volt helye az áfa arányosítással történő megállapításának. Az alperes jogsértően jutott arra a jogkövetkeztetésre, hogy a felperes az arányosításnál 24.908.267 Ft önkormányzati támogatást tévedésből nem vett figyelembe, és emiatt jogszabálysértő a levonható áfa arányának csökkentése is. 2004. május 1. napja után nemcsak a további arányosítási kötelezettség nem állapítható meg, hanem a felperes javára kell elszámolni mindazt az adókülönbözetet is, amely abból származott, hogy a felperes erre irányuló kötelezettség hiányában maga is arányosítással állapította meg az előzetesen levonható áfáját.

A felperes a bérletek átvételét nem bizonylatolta, nem igazoltatta, és ezeket az átvevők könyvelése sem tartalmazza, ami azt jelenti, hogy a bérleteket a felperes az átvevők közvetítésével meg nem határozott magánszemélyeknek juttatta, ezért a közterheket viselnie kell, e körben az alperes döntése jogszerű.

Az alperes helyesen minősítette az elszámolási előleget kamatmentes kölcsönnek és jogszerűen írta elő e körben az szja és egészségügyi hozzájárulás adókülönbözetet.

A felperes a perben ugyanakkor bizonyította, hogy könyvelésében a kölcsönök utáni kamatkövetelést nyilvántartotta, és ezek törlesztése is megkezdődött, a szerződésekben a kamat kikötésre került, ezért e körben jogszabálysértő a kamatkedvezményből származó jövedelem megállapítása. Mivel az alperes határozatában a kölcsönszerződések tartalmát nem vonta kétségbe a perben már nem hivatkozhat arra, hogy a szerződések valós tartalma nem kamatra adott kölcsön volt.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, vitatta az államháztartási támogatás folyósítása miatti áfa arányosítással, és a felperes által nyújtott kölcsönök adójogi konzekvenciáival kapcsolatos döntéseket, e körben kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének elutasítását, másodlagosan a megyei bíróság utasítását új eljárásra és új határozat hozatalára.

Az alperes álláspontja szerint a Hatodik Irányelv 17. cikk (6) bekezdése értelmében Magyarország még a csatlakozást követő türelmi idő alatt fenntarthatta az adólevonási jogot korlátozó arányosításra vonatkozó előírásokat. Az alperes vitatta a Hatodik Irányelv rendelkezéseinek közvetlen alkalmazhatóságát, kifejtette, hogy a nemzeti jogszabályok szerint kellett eljárnia, és hivatkozott arra, hogy a felperes maga is alkalmazta az arányosításra vonatkozó előírásokat.

Az alperes a kölcsönök adójogi konzekvenciái tekintetében azzal érvelt, hogy a megyei bíróság eljárása és érdemi döntése nem felel meg a 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 135. § (1) bekezdésében, a 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 15. § (3), (8) bekezdésében, 16. § (2) és (3) bekezdéseiben, 165. § (2) bekezdésében, az SZJA tv. 72. § (1) és (3) bekezdéseiben foglaltaknak. A megyei bíróság tévesen állapította meg, hogy a felperes által nyújtott kölcsönök jegybanki alapkamatra nyújtott kölcsönnek minősülnek. Az alperes hivatkozott arra is, hogy a tényállás változás a felperes magatartásának következménye, akit az adóigazgatási eljárás során az Art. 1. § (5) bekezdése szerinti együttműködési kötelezettség terhel, melynek nem tett eleget, ezért vitatta a perköltség összegét is.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel támadott részének hatályban tartását kérte. A felperes azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet a vitatott körben megalapozott, és megfelel a jogvita eldöntésére irányadó rendelkezéseknek. Az ellenőrzés és az adóigazgatási eljárás során minden kölcsönrel kapcsolatos iratot az adóhatóság rendelkezésére bocsátott. A peres eljárás során a tényállás nem változott, a kölcsönök kamata könyveiben követelésként előírásra került, és a számviteli szabályoknak megfelelő járt el. Az elszámolási előlegekkel kapcsolatos alperesi érvelés pedig irreleváns, mivel e körben keresetét nem tartotta fenn.

A felülvizsgálati kérelem részben, az alábbiak szerint alapos:

Az Art. 135. § (1) bekezdése értelmében az alperes az adózó terhére határozatát csak a határozat jogerőre emelkedésétől számított 1 éven belül módosíthatja jogszabálysértés esetén, amennyiben azt a felettes szerv vagy bíróság még nem bírálta el. A módosítás, illetőleg visszavonás kizárólag határozati formában történhet.

Az alperes a perbeli esetben a keresettel támadott határozatát a jogerős ítélet meghozataláig határozati formában nem vonta vissza, nem módosította, ennél fogva az e körben kifejtett jogi érvelése téves.

Az alperes - érvelésével ellentétben - nem volt elzárva attól, hogy a perben lefolytatott bizonyítás anyagára, a felperesi előkészítő iratokra észrevételt tegyen, nyilatkozatot vagy indítványt terjesszen elő. Az iratok között lévő 9. sorszámú beadványban érdemi nyilatkozatát a kölcsönkamatok kapcsán elő is terjesztette.

A perben a felperes a revízió részére is rendelkezésre álló kölcsönszerződéseket és könyvelési iratait csatolta be és a kölcsönszerződések - nem vitásan - valamennyi esetben utalnak jegybanki alapkamatra, és késedelmi kamatra. Az alperes a perben nem vitatta, hogy a felperes a kölcsönök kamatait számvitelében nyilvántartotta, hiszen maga is a nyilvántartás szerinti kamatösszegeket számszerűsítette.

A szerződésekben kikötött lejáratkor, vagy más okból - pl. felperestől való távozáskor - esedékes kamatot azonban a felperes a kölcsönfelvevőktől nem kérte, csupán a tőketartozást követelte.

A felperes könyveiben - az Sztv. szabályai értelmében - csak az esedékes lejárt, adósok által elismert követeléseket tarthatta volna nyilván. A felperes azonban a kölcsönfelvevőktől az ún. folyószámla egyeztető levelében, fizetési felszólításaiban üzleti kamatot, illetve ezen felül késedelmi kamatot nem követelt, így ezek összegét az adósok nem ismerték, a tőlük nem követelt kamatokkal pedig gazdagodtak.

Az alperes kamatmentes kölcsön minősítése megfelel a vizsgált időszakban hatályos SZJA tv. 72. § (1) bekezdésébe foglalt rendelkezésnek. E szabály értelmében ugyanis a kifizető által kamatmentesen vagy a jegybanki alapkamathoz alacsonyabb kamattal nyújtott - a (4)-(5) bekezdésben meghatározott feltételeknek bármely okból meg nem felelő - hitel, kölcsön kamatának a jegybanki alapkamathoz viszonyított különbözete (kamatkülönbözet) a magánszemélynek olyan bevétele, amelynek egésze jövedelem. A kifizető által adóssal szemben az adott adóévekben nem érvényesített kamatra és Sztv. szerinti szabályozásra tekintettel a perben vitatott kölcsönök kamatmentesnek minősülnek.

Az SZJA tv. 72. § (1) és (3) bekezdései szerinti rendelkezések értelmében ugyanis a kamatkülönbözet miatti adókötelezettség nem követi a kamat számviteli elszámolását, valamint annak szerződés szerinti esedékességét. A kamatkülönbözetet (kamatkedvezményből származó jövedelmet) ugyanis évenként utólagosan, az adóév végén kell megállapítani, bevallani és megfizetni az adóévben esedékes tényleges kamat és a december 31-én érvényes jegybanki alapkamat szerint számított összeg különbözeteként. Az olyan évben, vagy években, amelyekben a kamat nem, vagy nem a jegybanki alapkamat szerint került felszámításra, érvényesítésre a kamatkülönbözet utáni adó fennáll attól függetlenül, hogy utóbb milyen kamatot fizet majd az adós, azt utólagosan (visszafelé) nem lehet már figyelembe venni.

Az alperes tehát - a határozatában is megjelölt Szja. tv. 72.§-a szerinti szabályok alapján - helytállóan hivatkozott arra, hogy a felperes által nyújtott kölcsönök a formális könyvelési nyilvántartások alapján nem minősíthetők jegybanki alapkamatra nyújtott kölcsönöknek, és arra is, hogy az SZJA tv. „szankciójellegű” kamatkedvezményből származó jövedelemre irányuló szabályozását helytállóan alkalmazta a perrel érintett jogviszonyban.

Az alperes tévesen alapította jogi álláspontját a Hatodik Irányelv 17. cikk (6) bekezdésében foglaltakra. Ez ugyanis nem tartalmaz utalást arra nézve, hogy azt a Hatodik Irányelvnek egy adott tagállamban történő hatályba lépésének esetén kellene alkalmazni. A 2004. évi XXX. törvény X. melléklet (Csatlakozási Okmány) adózásra vonatkozó 7. fejezete sem tartalmazza az irányelvtől való eltérés lehetőségét az előzetesen felszámított áfa megosztása tekintetében. Az Európai Unió Tanácsa által hozott határozat sem ad felhatalmazást a Hatodik Irányelv szabályaitól eltérő rendelkezések alkalmazására.

Osztja a Legfelsőbb Bíróság a megyei bíróság jogi álláspontját a tekintetben, hogy az előzetesen felszámított adó megosztása tekintetében világos, pontos és feltétel nélküli rendelkezést tartalmaz a Hatodik Irányelv 17. cikk (2) és (5) bekezdése, valamint 19. cikke, és a megyei bíróság helytállóan döntött a nemzeti jogszabállyal szemben az irányelv elsődlegessége és közvetlen alkalmazása mellett. 2004. május 1. napját követően tehát az államháztartási támogatás miatt nem volt helye az előzetesen felszámított adó arányosítással történő megállapításának. Utal egyben a Legfelsőbb Bíróság arra, hogy az arányosításnak a közösségi jog szabályaival össze nem egyeztethető voltára vonatkozó Kfv.I.35.525/2006/4.számú ítéletben kifejtett jogi álláspontját, annak megismétlése nélkül, változatlanul fenntartja, és az e perbeli jogvita kapcsán is irányadónak tekinti.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletnek felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, felülvizsgálati kérelemmel támadott részéből a 2004. december havi áfa adóhiányra vonatkozó érdemi döntést hatályában fenntartotta. A kamatmentes kölcsönök tárgyában előírt szja és egészségügyi hozzájárulás adóhiány, valamint az ezekkel kapcsolatos jogkövetkezmények tekintetében a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét e körben is elutasította (Pp. 275. § (3) és (4) bekezdése).

A részleges pernyertességre és annak arányára (felperes 1/3 alperes 2/3) figyelemmel rendelkezett a Legfelsőbb Bíróság a perköltség viseléséről a Pp. 81. § (1) bekezdése alapján.

Az illetékfizetési kötelezettség a pernyertesség arányán és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében és 14. §-ában foglaltakon alapul.

Budapest, 2008. április 24.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Danziger Éva sk. bíró