



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I. 35.174/2021/7.

A tanács tagjai: Dr. Hajnal Péter a tanács elnöke;
Dr. Heinemann Csilla előadó bíró
Huszárné dr. Oláh Éva bíró;

A felperes: Felperes1
Cím2

A felperes képviselője: Vámosi-Nagy Ernst & Young Ügyvédi Iroda (ügyintéző: Dr. Vámosi-Nagy Szabolcs ügyvéd)
Cím3

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatósága
cím

Az alperes képviselője: jogtanácsos
Cím1

A per tárgya: adóhatósági ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes 19. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Miskolci Törvényszék 102.K.701.172/2020/18. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Törvényszék 102. K. 701.172/2020/18. számú ítéletét felülvizsgálattal nem támadott részében nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 nap alatt 500.000 (ötszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes tevékenysége gőz-hő és villamosenergia termelés, melyet anyavállalatának értékesít költségek fedezetéül szolgáló díj szerint. Az anyavállalat és a felperes közötti megállapodás alapján az energiaellátás ellenértékét RÁD-ban (rendelkezésre állási díj) és energia díjban határozták meg. A felperes 2017. évi eredményét befolyásolta a 2013. évre felperesnél tett megállapítások kapcsán indult közigazgatási per és az ezt követően lefolytatott Kúriai felülvizsgálat eredménye. A Kúria Kfv.I.35.752/2016/3. döntése értelmében az adóhatóságnak a felperes által a jogerős határozat alapján befizetett megállapítás kapcsán a felperes a visszautalást a tárgy évi egyéb bevételei között, valamint a nyereséget terhelő adók bevételeként számolta el, melynek hatására a felperes adózott eredménye – a korábbi évek veszteségével szemben –nyereséget mutatott.

[2] A korábbi eljárásban keletkezett fizetési kötelezettség teljesítése érdekében a felperes 2015. december 31-én megállapodást kötött az anyavállalattal, mely alapján a felperes rendkívüli RÁD címén 422.885.000, -Ft-ot számlázott ki az anyavállalata felé. A felek megállapodtak abban, hogy amennyiben a határozati megállapítások törlesztésre kerül sor és az adóhatóság a fenti összeget visszautalja a felperes részére, akkor a felperes ezen összeget az anyavállalat felé jóváírja. A visszautalást követően az anyavállalat javára 2017. évben RÁD részévé tett összeg jóváírásként történő korrekciójára nem került sor, hanem az anyavállalat döntése alapján a felperes a visszautalt összeget az anyavállalat által beruházás finanszírozására nyújtott kölcsön előtörlesztésére használta fel 2017. decemberében.

[3] A felperes a transzferár nyilvántartásában a szokásos piaci árat tranzakciós nettó haszon módszer alkalmazásával határozta meg. A szokásos piaci haszontartományt az összehasonlíto cégek 2014-2016. évi adatainak felhasználásával képzett mutató alapján számolta a felperes, azt úgy állapította meg, hogy az általa elért (7.95%-os) saját tőke arányos megtérülését összevetette az összehasonlítható cégek által elért saját tőke arányos megtérüléssel ($ROE = \text{adózott eredmény} / \text{saját tőke}$). Az elemzés körébe bevont vállalkozások a vizsgálattal érintett időszakban átlag 2,03% és 15,45% közötti saját tőke arányos nyereséget értek el. A felperes a saját ROE mutató képzése során másik képlet formulát használt, mégpedig a társasági adó adóalap/saját tőke mutatóját, szemben az összehasonlítható céges mutató számításakor használt formulával.

[4] Az adóhatóság elfogadta a felperes által alkalmazott módszert, az összehasonlíto adatbázis kutatást, és az interkvartilis tartományt, azonban rögzítette, hogy a kúriai ítélet okán elszámolt bevétel jellegű tételek sem a kérdéses időszak, sem pedig a felperesi tevékenység jellege szempontjából nem tekinthetők rendes gazdasági tevékenység körébe tartozó bevételnek – mint ahogy értékesítési bevételnek sem – az egyszeri, nem ismétlődő, kivételes és rendkívüli esemény miatt. A felperes esetében a befektetett tőkére eső megtérülés már több éve negatív, amely abból adódott, hogy a felek közötti árképzés a tőke megtérülésére nem nyújt fedezetet.

[5] Az adóhatóság a felperesnél 2017. évre vonatkozóan- általános forgalmi adót kivéve-, valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő adóellenőrzést végzett, melynek során vizsgálta a felperes transzferár gyakorlatát. Fenti tények alapján megállapította, hogy a kúriai döntés alapján visszatérített összeg nélküli eredménnyel, valamint a transzferár dokumentáció képletével számítva a felperes ROE mutatója a korrekcióval, az interkvartilis tartomány alsó értékét nem éri el. Az adóhatóság a kúriai ítélet következtében elszámolt bevételt olyan rendkívüli tételnek minősítette, amely lényegesen befolyásolja az összehasonlíthatóságot, így az abból eredő nyereséggel felperes eredményét kiigazította. Az adóhatóság azon az állásponton volt, hogy a felperesnek az összehasonlítható cégek adataiból képzett interkvartilis tartomány alsó határát jelentő 2,03%-os saját tőkearányos nyereséget a visszaalás bevételek közül figyelmen kívül hagyásával is el kellett volna érnie, ezért ezen különbözettel a felperesi társasági adóalapot megnövelte, melynek eredményeként a felperes terhére 31.875.000,-Ft adókülönbözetet mutatott ki, emellett a fenti megállapítások kihatását az energiaellátók jövedelemadója adónemben is realizálva a felperes terhére további 29.841.000,-Ft adókülönbözetet számolt ki. Így összességében a felperes terhére a 2020. február 17. napján kelt 6103467240. számú elsőfokú határozattal 61.716.000, -Ft adókülönbözetet állapított meg, melyből 57.781.000, -Ft minősült adóhiánynak. A feltárt adóhiány után adóbírságot és késedelmi pótlékot számított fel.

[6] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2020. május 26. napján kelt 4317986856. számú határozatával az elsőfokú határozatot helyben hagyta. Kiemelte, hogy a kúriai ítélet alapján történt könyvviteli elszámolást az adóhatóság nem tette vitássá, ugyanakkor a visszatérítés jellegénél fogva csupán egyszeri, kivételes és rendkívüli eseményt takar, melyre tekintettel annak eredményeként a nettó nyereségmutató meghatározásakor kiigazítással kellett élni. Megállapítást nem az képezte, hogy a felperesnek a visszatérítés összegét RÁD-ban kellett volna jóváírnia, mivel a felek polgári jogi jogviszonyaikat szabadon alakíthatják, nem a RÁD tartalmi elemeinek jogszerűségét kérdőjelezte meg, hanem ahhoz a tényhez rendelt adójogi jogkövetkezményt, hogy a felperes energia szolgáltatásának az anyavállalat felé kiszámlázott díja több éve nem nyújtott fedezetet a felperes nyereséges működésére. Az adóellenőrzéssel érintett időszakban ez a mutató nem a szolgáltatás, viszont szolgáltatás díjának piaci alapokon nyugvása miatt, hanem kizárólag azért fordult pozitív adózás előtti eredménybe, mivel az adóhatóság egy jelentős összegű visszatérítést eszközölt a felperes irányába. Az alperes e körben hangsúlyozta, hogy a visszatérítés az ellenérték funkcióját lényegében teljeskörűen nélkülözi, mivel a felperes által nyújtott szolgáltatás és a visszatérítés összege között közvetlen ok- okozati összefüggés nem lelhető fel.

[7] A ROE mutató képzése kapcsán kifejtette, hogy a felperes gyakorlata nem biztosítja az azonos feltételek szerinti objektív összehasonlíthatóságot, az adózott eredmény ugyanis a vállalkozás nyereségességének, eredményességének a mérőszáma, amely az adózás előtti eredmény, valamint az adófizetési kötelezettség különbözete, míg a társasági adó alapja, az adózás előtti eredménynek az adóalap korrekciós tételekkel módosított összege. A felperes nem adta okszerű indokát annak, hogy a saját ROE mutatóját mért eltérő képlettel határozta meg, mint az összehasonlításba bevont társaságokét.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[8] Felperes keresetében elsődlegesen az alperesi határozat megváltoztatását az adóhiány és járulékai törlését, másodlagosan az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő

megsemmisítését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte az alperes perköltségben marasztalása mellett.

[9] Álláspontja szerint a visszatérítés összegét nem kell transzferár korrekciós tétel alkalmazásával kiszűrni, mivel az a rendes gazdálkodása körébe eső bevétel, másrészt azt a felperes és az anyavállalat jellemzői alapján elvárt nyereség sem támasztja alá. A visszatérítés fő tevékenységéhez szorosan kapcsolódik, és arra sincs adat, hogy az összehasonlításba bevont cégek kiszűrték volna az ilyen jellegű összegeket adózás előtti eredményükből. Hangsúlyozta, hogy a Kúria ítéletében is rögzítette, hogy a RÁD alapján az anyavállalat biztosít fedezetet az osztalék fizetéséhez is. A visszatérítés anyavállalat részére történő átvezetése akként történt volna, hogy a felperes az összeget tovább adja az anyavállalatnak, amit a felperes a könyveiben ráfordításként, az anyavállalat pedig bevételként számolt volna el, egyfajta semlegesítésként. Ennek eredményeként ugyanakkor a visszatérítés nélküli térülés a megállapított interkvartilis tartomány alá esett volna, nem felelt volna meg a szokásos piaci ár elvének, ezért transzferár korrekció elvégzésére lett volna szükség, mely korrekció értéke a visszatérítés összegének felel meg. Ezt a módszert egyszerűsítve döntött úgy az anyavállalat, hogy a visszatérítés összegét a felperesnél hagyja.

[10] Felperes nézete szerint az alperes érvelése hibás, mivel ő maga írja vissza a visszatérítés összegét RÁD-ban, a bevételi oldal tisztítása mellett a művelethez a kiadási oldalon hatást rendel. Az adóhatóság helyes eljárása az volna, ha a RÁD-ban jóváírná a visszatérítés összegét, mellyel egyidejűleg az előtörlesztésre a RÁD-ban fedezetet képezne, ugyanis, ha az előtörlesztés forrását az adóhatóság nem értékeli, az azt eredményezi, hogy a törlesztésre fedezet nélkül kerül sor. Az alperes a már kiszűrt bevételt még egyszer kiveszi az eredményből, a bevételnek azonban nem kizárólag eredmény hatása van, így a visszatérítéshez kötődő tételeket nem lehetett volna kiszűrni. Ez a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao tv.) 1. § (3) bekezdésében foglalt kétszeres értékelés tilalmába is ütközik.

[11] Kifogásolta az alperes által alkalmazott ROE képlet formulát is, megítélése szerint az általa alkalmazott képlet kiegyensúlyozottabb eredményt mutat. Ezt támasztja alá álláspontja szerint az, hogy az energia ellátók különadója a külföldi cégeket nem terheli, így annak eredményben való értékelése rontja az összehasonlíthatóságot. Ezért célszerűbb a számítás során a társasági adó alapját figyelembe venni, mivel azt nem kell csökkenteni az energiaellátó különadójával, így valósabb képet mutat az adózott eredményről.

[12] Az alperes védiratában megismételve a másodfokú határozatának indokolásában foglaltakat, a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

[13] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét megalapozottnak találta és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megváltoztatta a felperes terhére 2017. évre vonatkozóan társasági adó, valamint energiaellátók jövedelemadója adónemben együttesen előírt adókülönbözetet és adóbírságot, valamint késedelmi pótlékot törölni rendelte.

[14] A Tao tv. 18. § (1), (2), (9), valamint a Transzferár Irányelv 2.77, 2.78, valamint 2.80. pontjai alapján az volt az álláspontja, hogy a visszatérítés összegét azért nem lehet kiszűrni a felperes nettó nyereségmutatójának meghatározása során, mert a visszatérítés alapját képező

tétel kapcsán a Kúria ítéletében már egyértelműen állást foglalt arról, hogy az a felek gazdasági kapcsolatának részét képezi. Hangsúlyozta, hogy a Kúria döntése nyomán kapott visszatérítés összegének eredeti jellege nem választható el a korábban feltárt tényállástól és nem értékelhető a vizsgált 2017-es adóévben kizárólag önmagában álló tételként. A Kúria döntése, majd maga a visszatérítés az eredeti állapot helyreállítását célozta, melynek könyvelés technikai megoldása vezetett az alperes oldalán a tétel eltérő értékeléséhez. A bíróság álláspontja az volt, hogy a felperes eljárása a transzferárazás megítélése szempontjából sem jogszabálysértő, mivel az végső soron a felek ügyleti kapcsolatával hozható összefüggésbe. Rámutatott arra, hogy jóllehet a visszatérítés valóban egy kivételes, egyszeri és rendkívüli tételként jelentkezett a felperes bevételei között, ugyanakkor ez a tétel nem előzmény nélküli, a korábbi adóellenőrzés során feltárt tényállástól nem választható el. E körben az irányelve 2.80 pontjára hivatkozott, amely általánosságba fogalmazza meg a kivételes és rendkívüli tételek kiszűrését, azonban, mint minden főszabály alól, ez esetben is adódhat kivétel, melynek megítélése az eset körülményeitől és a vizsgált fél által vállalt funkcióktól és viselt kockázatoktól függ.

[15] A felperes, mint korlátozott kockázatú termelő entitás esetében a kockázatokat egyértelműen az anyavállalat viseli, az osztalék fizetésre is az anyavállalat biztosít előzetesen fedezetet a RÁD-ban, így az osztalék nemfizetésével kapcsolatos RÁD korrekció is egyértelműen olyan körülmény, amely a felek működésével áll összefüggésben. Mindebből következően az a körülmény sem értékelhető a felperes terhére, hogy az előzőek kapcsán felperes terhére tett adómegállapítás fedezetét szintén az anyavállalat biztosította rendkívüli RÁD formájában. Ez az összeg tehát a felperesnél rendelkezésre állt, ezen összeget az adóhatóság részére megfizette, majd az összeg felperes részére történő visszatérítését követően azt az alperes a nettó nyereségmutató meghatározása során mégis figyelmen kívül hagyta, éppen a szokásos gyakorlatukat, vagyis azt róva a felperes terhére, hogy arra korábban is az anyavállalat biztosította a fedezetet. A visszatérítés összege azonban ezen indokolás mentén nem zárható ki a nettó nyereségmutató számítása során.

[16] Elfogadta azt a felperesi hivatkozást is, miszerint a visszatérítés RÁD-ban történő jóváírása esetén a visszatérítéssel azonos összegű transzferár korrekciót kellett volna alkalmazni, a felperes eljárása során ezt a folyamatot leegyszerűsítve járt el, amikor a visszatérítés összegét az anyavállalat a felperesnél hagyta, majd azt az anyavállalat felé fennálló hiteltartozás törlesztésére fordította. Az alkalmazott konstrukció racionális gazdasági indokokon alapul, az a körülmény pedig, hogy a visszatérítés könyveléstechnikai szempontból végső soron nem RÁD jóváírásként került a felperes oldalán elszámolásra, semmi esetre sem eredményezi és nem is eredményezheti a kérdéses tétel transzferárazás szempontjából történő figyelmen kívül hagyását.

[17] A bíróság ugyanakkor nem értett egyet a felperesnek a ROE mutató meghatározásához alkalmazott képlet helytállóságára vonatkozó érveivel. Ugyanis az összehasonlításba bevont társaságok kapcsán alkalmazott klasszikus mutatótól eltér, így az eltérő képletek alkalmazása éppen az összehasonlíthatóságot nehezíti meg. Logikailag is kétséges ugyanis összehasonlításról beszélni olyan tételek esetében, melyek nem azonos képlet alapján kerültek kiszámításra. Mindazonáltal úgy ítélte meg, hogy ez a körülmény a megismételt közigazgatási eljárás során érdemi kihatással nem bírt, miután az alperesi határozat indoklásában azt rögzítette, hogy a visszatérítést tartalmazó, de a klasszikus képlettel számított ROE mutató a felperes esetében plusz 4,62%, mely a felperes által számolt szokásos piaci interkvartilis tartományba esik.

[18] Nem értett egyet a Tao tv. 1. § (3) bekezdésének megsértését állító felperesi kereseti kérelemmel sem, tekintettel arra, hogy az alperes nem klasszikus társasági adóvizsgálatot végzett, nem a felperes könyvelésének számviteli szempontú korrigálását hajtotta végre, hanem a kérdéses ügyletet a transzferárazás szempontjából vizsgálva vonta le azt a következtetést, hogy a nettó nyereségmutató számítás során a visszatérítés összegét figyelmen kívül hagyja.

[19] Álláspontja szerint az a kérdés, hogy a visszatérítés összege a nettó nyereségmutató meghatározás szempontjából figyelembevehető-e, vagy sem, jogkérdésnek minősült, ezért a szakértői bizonyítást mellőzte.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[20] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára történő utasítása érdekében.

[21] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság egyrészt az irányadó jogszabályi rendelkezéseket, továbbá nemzetközi standardokat tévesen értelmezte, másrészt a döntéshez rendelkezésre álló bizonyítékokat hiányosan, logikailag is ellentmondásosan mérlegelte, ennél fogva a következtetései a visszatérítés ügyleti minősítése és ennek alapján a transzferárazás megítélése kapcsán kirívóan okszerűtlenek és megalapozatlanok. Hangsúlyozta, hogy a tárgyi ügy központi kérdése az, hogy a vitatott visszatérítés a felek szerződéses kapcsolatrendszerében olyan árképző tényező-e, amellyel az alacsony, egyúttal tartósan üzemi veszteséget eredményező szinttel meghatározott felvásárlási ár, a szokásos piaci ár tartományba kerülhet anélkül, hogy az árak mesterséges kiigazítása válna szükségessé.

[22] Fenntartotta azt a jogi álláspontját, hogy az irányelv 2.80 pontjának fő szabálya, nevezetesen a nem ismétlődő, kivételes és rendkívüli tételeket is szükséges a nettó nyereség mutató számításából kizárni, a jelen ügyben is alkalmazandó. Ezen irányelvi standard második fordulatának kivételes esete, mely szerint lehetnek olyan helyzetek, amikor az eset körülményeitől és a vizsgált fél által vállalt funkcióktól és viselt kockázatoktól függően helyén való ezen elemet is figyelembe venni, kifejezetten a fő szabály érvényesülését igazolja abban a megközelítésben, melyben az elsőfokú bíróság következtetéseit tévesen a két ügy közötti időbeli és logikai kapcsolat súlyának túlzott, a felek közötti elszámolásokról nem következő jelentőséget és tartalmat tulajdonítva bont le.

[23] Megítélése szerint a RÁD jellege a tárgyi ügyben kizárólag annyiban bír relevanciával, hogy az adóhatóság részéről a felperes felé végzett visszatérítés nem vált a RÁD részévé, következésképp ebben a tekintetben általános árképző szerepe sem lehet, az eredeti minőségét nem veszítette el. A felek a szerződéses jogviszonyukat nem úgy alakították, hogy a visszatérítés összegét a felperes az anyavállalattól a RÁD részeként kapja. Erre tekintettel téves az ítélet azon megállapítása, miszerint a visszatérítés kiszűrésének mellőzését indokolja a felperesnél végzett könyveléstechnikai megoldás, amelyben az elsőfokú bíróság az adott ügylet adminisztrációs egyszerűsítését tekintette meghatározónak. Ez az ítéleti érvelés eleve hibás, önmagában ugyanis az, hogy az egyszerűsítés könyveléstechnikai, avagy gazdasági szempontból mennyire racionális, a minősítés során

irreleváns, ahogyan az is súlytalan, hogy az anyavállalatot milyen üzleti szempontok vezették akkor, mikor a kérdéses összeget nem a RÁD részeként juttatta a felperes részére vissza.

[24] Azt nem vitatta, hogy az anyavállalt kompetenciájába tartozó kérdés, hogy a visszatérítést a felperes mire fordította. A RÁD konkrét tartalma viszont korántsem minősíthető pusztán adminisztratív jellegű kérdésnek. Az ítéleti indokolás logikáját éppen az töri meg, hogy az anyavállalat és a felperes közötti RÁD elszámolásból adódó jogviszonyt, valamint az adóhatóság és a felperes közötti kúriai ítélet szerinti visszatérítésen alapuló jogviszonyt lényegében azonos tartalommal bírónak tekinti. Ennek következtében a visszatérítésnek az irányelv 2.77., 2.78., és 2.80. pontjainak keretei között vizsgálata során az adminisztratív egyszerűsítést tette a bíróság minősítő körülménnyé, figyelmen kívül hagyva azt a tényt, hogy az adóhatóság és a felperes közötti adójogviszony nem válik három pólusúvá, az anyavállalat és felperes közötti elszámolás, illetőleg az adóhatóság részéről a felperes részére eszközölt visszatérítés két önálló számviteli műveletnek minősül, az utóbbi szükségképp meg kell hogy előzze az előbbit, ezért az elsőfokú bíróságnak a visszatérítés tényleges jogi sorsa körében tett megállapításai téves jogkövetkeztetésre vezetnek.

[25] Az elsőfokú bíróságnak tehát abban a tekintetben, hogy a kúriai ítéletből eredő rendkívüli bevételi tétel kiszűrése az irányelv vonatkozó pontjainak az értelmezése szerint indokolt-e, avagy sem, nem a RÁD, hanem csak és kizárólag a visszatérítés, majd az ahhoz kapcsolódó, a felek megállapodásán alapuló számviteli tartalmi jegyeket kellett volna vizsgálnia, függetlenül attól a körülménytől, hogy a visszatérítést a felperes ténylegesen milyen célra fordította.

[26] Hangsúlyozta, hogy a RÁD összegét sem kiadási, sem pedig bevételi oldalon nem korrigálta az alperes, az összehasonlítást pontosító eredmény kiigazítása során a felperes maga szűrte ki a nem ismétlődő, kivételes és rendkívüli ügylet eredményre gyakorolt hatását. Az adóhatóság a könyvelt tételeket változatlan formában vette figyelembe, a RÁD korrekcióját sem tartotta indokoltnak, a felperes árbevételét nem változtatta meg, a felperes és az anyavállalat RÁD számítását – a transzferár korrekciós tényező összegével együtt – elfogadta. A RÁD összegét tehát nem változtatja meg az anyavállalt felé RÁD-ban történő kiszámlázás elmaradása, az adóhatóság nem a RÁD tartalmának jogszerűségét kifogásolta, hanem az ahhoz rendelt adójogi jogkövetkezményt, hogy felperes szolgáltatásának az anyavállalat felé kiszámlázott díja nem nyújtott fedezetet a felperes nyereséges működésére. A felperes ismerte el azt, hogy a visszatérítés, mint bevétel hiányában a felperes eredménye nem biztosítja a piaci nyereségességnek való megfelelést, következésképpen az általa alkalmazott ár nem felel meg a szokásos piaci árnak.

[27] Nézete szerint az elsőfokú ítéleti okfejtés megalapozatlansága abban is tetten érhető, hogy míg a RÁD a felek között függetlenül attól, hogy az nem biztosítja a felperes nyereséges működését, ügyleti ellenérték funkciót tölt be, ilyen tartalom az adóhatóság által a felperes felé végzett visszatérítésnek sem közvetlenül, sem pedig közvetett jelleggel nem tulajdonítható. Ennek azért van jelentősége, mert a felperes és az anyavállalat az első megállapodás alapján a veszteséget a jóváírással fenntartják, a felek emelik ki a korábbi előfinanszírozást a RÁD-ból. Második ténylegesen megvalósult eset pedig teljes mértékben független az ellenértéktől és általa a visszatérítés egy hitel konstrukció részévé válik, melynek során a felperes az anyavállalattól kapott kölcsön vonatkozásában él előtörlesztéssel. Egyik esetkör sem jelentheti ellenben azt, hogy a visszatérítés tartalmilag az irányelv

értelmezésében ügyleti ellenérték jelleget töltene be. Felperes, valamint az anyavállalt közötti elszámolásban a felperesi adótartozás összege a RÁD részeként csak 2015. decemberében jelent meg, vagyis legfeljebb ekkor volna figyelembe vehető ár képző tényező. Amennyiben a visszatérítést 2017. évben is a RÁD részeként értékeljük, úgy a hivatkozott összeg ismételt figyelembevételére kerülne sor, anélkül, hogy a partnerek közötti elszámolásban az a RÁD részeként formálisan is megjelent volna.

[28] Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság a felperes veszteséges működése tényének csekély jelentőséget tulajdonított. Hangsúlyozta, hogy a felperes üzemi eredménye, mérleg szerinti adózott eredménye 2013-2016. évek közötti időszakban annak ellenére folyamatosan negatív volt, hogy a korábbi években felperes nyereségesen működött, tehát a vizsgált időszak eredménye csak és kizárólag a kúriai ítélet következtében könyvelt rendkívüli pénzbefolyásként nevesített bevétel adott időszaki elszámolása miatt fordult pozitív tartományba. E bevétel hiányában a felperes ezen időszakban is veszteséges lett volna. Ez viszont azt jelenti, hogy a felek közötti ár képzés a tőke megtérülésre nem nyújt fedezetet.

[29] A tárgyi ügyben tehát nem a RÁD költségelemkénti mibenléte képezi a felülvizsgálati jogkérdés érdemi részét, hanem az, hogy a transzferárazás során helytállóan járt-e el az adóhatóság, mikor a Kúria ítélete következtében visszatérített adót, az elszámolt bevétel jellegű tételek közül a felperes vizsgált időszaki adózás előtti eredményéből kiszűrte, illetve annak indokoltsága esetén az általa alkalmazott módszer megfelel-e a jogszabályoknak.

[30] Utalt arra, hogy a ROE mutató tekintetében érdemben a bíróság az alperesi álláspontot osztotta, azonban azon az állásponton volt, hogy ez a körülmény tekintettel a visszatérítés kiszűrésének kérdésében a felperesi állásponttal értett egyet-emiat az ügy érdemét ez nem érinti. Az ítélet indokolásának ezen eleme ugyanakkor arra utal, hogy az adóhatóságnak a ROE mutató meghatározása körében képviselt álláspontja pontosan annak okán érinti jelen ügy érdemét, hogy az ítélet lényegében fordított logikai sorrendben ebből következtet a visszatérítés kiszűrésének indokolatlan voltára, tekintettel arra, hogy a visszatérítéssel végzett számítással a felperes által alkalmazott szokásos piaci ár az interkvartilis tartományban helyezkedik el.

[31] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte. Hangsúlyozta, hogy a visszatérítés összege nem zárható ki a nettó nyereségmutató számítása során, ugyanis a visszatérítés szorosan kapcsolódik a felek közötti elszámolási rendszerhez. Megismételte azon álláspontját, hogy a felek által alkalmazott konstrukció, mely alapján a visszatérítés összegét nem írták jóvá a RÁD-ban, gazdasági racionalitáson alapult. A felek pusztán egy könyveléstechnikai egyszerűsítést végeztek, amikor a RÁD-ban történő jóváírás, majd a RÁD-ban történő kiszámlázás helyett a visszatérítésnek a felperesnél történő hagyásáról döntöttek, mely így az a felek között alkalmazott ellenérték részévé vált. A felek által alkalmazott megoldás következtében a felperes eredményessége megfelelt a szokásos piaci ár elvének.

A Kúria döntése és jogi indokai

[32] Az alperes felülvizsgálati kérelme alaptalan.

[33] A Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 108. § (1) bekezdése által meghatározott keretek között vizsgálta felül, ebből kifolyólag a felperes által alkalmazott ROE mutató tekintetében elfoglalt elsőfokú bírósági álláspontot nem vizsgálta.

[34] Helytállóan mutattak rá a felek felülvizsgálati kérelmükben és ellenkérelmükben arra, hogy a per eldöntésének központi eleme az, hogy a felperes részére a Kúria döntése folytán visszatérített adóösszege az OECD Transzferár Irányelv 2.77., 2.78., és 2.80 pontjaival összefüggésben értelmezve a nettó nyereségmutató meghatározásakor figyelembe vehető-e vagy sem.

[35] Ennek megítélésekor a Kúria álláspontja szerint sem lehet figyelmen kívül hagyni a 2015-ös adóhatósági vizsgálatot és annak eredményét, a felperes és anyavállalata közötti az adótartozás megfizetésére vonatkozó megállapodást és elszámolást majd a jogorvoslati eljárásban hozott döntést, mely végső soron az adóhatóság határozatát jogszerűtlennek találta, ebből következően a felperes részéről megfizetett adóösszeget és járulékait visszafizették.

[36] Éppen ezért jogszerűen tulajdonított jelentőséget az elsőfokú bíróság az anyavállalt és felperes közötti az adótartozás megfizetésére vonatkozó megállapodásnak, vagyis annak, hogy az adótartozás fedezetét a RÁD-ban írták jóvá, ezáltal megemelték a felperes részére juttatott bevételt. Bár a felek megállapodása eredetileg az volt, hogy a visszatérítés összegét ismételten jóváírják- csak most ellenkező előjellel- a RÁD-ban, vagyis ezzel az összeggel csökkentik a RÁD-on keresztül kapott bevétel összegét, azonban ez az anyavállalat döntése alapján nem következett be, a visszatérítés összege a felperesnél maradt és azt fennálló kölcsöntartozása kiegyenlítésére fordította. Helytálló az az felperesi álláspont, hogy ezzel a döntéssel éppen felperes nyereségességét biztosították.

[37] Egyetért a Kúria a Transzferár Irányelv 2.80 pontja kapcsán kifejtett elsőfokú bírósági állásfoglalással is. Főszabályként ez kizárja a nem ismétlődő kivételes és rendkívüli tételek figyelembevételét, ugyanakkor az adott eset körülményeire tekintettel annak elszámolási lehetőségét is biztosítja. Az elsőfokú bíróság a tényállás ismeretében helyesen következtetett arra, hogy a visszatérítés szorosan kapcsolódott a felek közötti már ismertetett speciális elszámolási viszonyhoz. Nem osztja a Kúria azt az alperesi érvelést, hogy a visszatérítés nem tekinthető ügyleti ellenértéknek, hiszen azáltal, hogy nem írták jóvá azt a RÁD-ban, vagyis csökkentették annak összegét, megjelent bevételében és jövedelmezősége számítása során tekintetbe kellett venni. Elfogadható az a felperesi álláspont is, hogy a felek egy könyveléstechnikai egyszerűsítést végeztek, amikor a RÁD-ban történő jóváírást, majd a RÁD-ban történő kiszámlázás kihagyásáról döntöttek, helyette a visszatérítésnek felperesnél történő maradásáról határoztak. Ezáltal a felek közötti ellenérték részévé vált ez a visszatérített összeg. Ismételten hangsúlyozza a Kúria, hogy nem lehetett elszakítani a visszatérített összeg megítélését a felperes és anyavállalata közötti megállapodástól, annak karakterizációját éppen ez adta meg és emiatt lehetett bevételként értékelni.

[38] Bevételként történő elszámolás esetén, mint ahogy arra az elsőfokú bíróság helyesen mutatott rá a felperes eredményessége sem kérdőjelezhető meg, miután a visszatérítéssel végzett számítással a felperes által alkalmazott szokásos piaci ár az interkvartilis tartományban helyezkedett el, még úgy is, hogy ROE mutatót a klasszikus közgazdasági képlet figyelembevételével számolták ki. Emiatt egyetért a Kúria azzal az elsőfokú bírósági

állásponttal is, hogy ekként nem volt jelentősége a felperesi ROE mutató számítás helyességének, hiszen a klasszikus ROE mutató alkalmazása mellett is bizonyítást nyert az interkvartilis tartomány teljesülése.

[39] A Kúria megítélése szerint az elsőfokú bíróság helytállóan ítélte meg a perbeli jogvitát ezért az elsőfokú ítéletet a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[40] *A transzferár irányelv 2.80 pontja lehetőséget nyújt a nettó nyereségmutató meghatározásakor az adott eset körülményeire tekintettel a nem ismétlődő, kivételes és rendkívüli tételek figyelembevételére. Ezek elemzése és értékelése a bíróság feladatát képezi.*

Záró rész

[41] A Kúria a felperest megillető, a perköltség felszámítására szolgáló költségjegyzékről szóló 31/2017. (XII.27.) IM rendeletnek megfelelően igazolt, és a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.21.) IM rendelet 3. § (6) bekezdése alapján mérsékelt felülvizsgálati perköltségének viselésére a Kp. 115. § (2) bekezdése, 99. § (3) bekezdése alkalmazásával, a Kp. 35. § (1) bekezdése szerint a Pp. 83. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperest. A Kúria a perköltséget rendkívüli jogorvoslati eljárásban kifejtett tevékenységgel arányosan mérsékelte.

[42] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték a pervesztes alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5.§ (1) bekezdés c) pontja alapján megillető személyes illetékmentességre figyelemmel a Kp. 35.§ (1) bekezdés folytán alkalmazandó Pp. 102.§ (6) bekezdésének megfelelően az állam terhén marad.

[43] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

[44] Az ítélet ellen a felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116.§ d) pontja zárja ki.

Budapest, 2021. május 27.

Dr. Hajnal Péter s.k. a tanács elnöke; Dr. Heinemann Csilla s.k. előadó bíró; Huszárné dr. Oláh Éva s.k. bíró