

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.III.35.109/2015/6.szám

A Kúria a dr. Mészáros Gyula ügyvéd (fél címe.) által képviselt felperes neve(felperes címe) felperesnek a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes elleni adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indult perében a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. november 25. napján kelt 1.K.26.861/2013/31. számú jogerős ítélete ellen a felperes részéről Kfv/3. sorszám alatt benyújtott csatlakozó felülvizsgálati kérelem, míg az alperes részéről 32. szám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 1.K.26.861/2013/31. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályában fenntartja.

A felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket a felek viselik.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.250.000,- (egymillió-kettőszáz-ötvenezer) forint csatlakozó felülvizsgálati eljárási illetéket.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2007-2008. évekre vonatkozóan valamennyi adó- és költségvetési támogatás tekintetében bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, melynek eredményeként hozott határozatában a felperes terhére összesen 94.873.000,- forint adóhiánynak minősülő adókülönböt állapított meg, és kötelezte ezen összeg valamint 47.436.000,- forint

adóbírság és 35.583.000,- forint késedelmi pótlék megfizetésére. A felülvizsgálati és csatlakozó felülvizsgálati kérelem a határozat indokolásának 1., 3., 5. és 6. pontjait érintik.

Az 1. pont szerint a felperes 2003-ban megvásárolta az ... Zrt.-től (a továbbiakban: Zrt.) annak három cégben meglévő üzletrészeit névérték feletti áron. A Zrt. szakemberei elkészítették a társaságok következő 14 éves időszakra vonatkozó üzleti tervét, valamint meghatározták azok piaci értékét. A felperes a vásárolt üzletrészeket nyilvántartásba vette, majd a megszerzett üzletrészért fizetett ellenérték és a piaci érték pozitív különbözetét átvezette üzleti vagy cégérték közé. A felperes úgy döntött hogy az üzleti vagy cégértéket 5 év alatt írja le, ezért 20%-os amortizációs kulcsot alkalmazott az értékcsökkenés megállapításakor, mely évente 210.705.000,- forint volt. Az adóhatóság álláspontja szerint a felperesnek az értékcsökkenési kulcs meghatározásakor figyelembe kellett volna vennie, hogy a társaságok üzleti értékének tervezett hasznos élettartama 14 évben került meghatározásra, ennek megfelelően az amortizációs kulcsot is ezen időtartamra kell meghatározni, vagyis a figyelembe vetett amortizációs kulcs évente 7,15 %. Erre tekintettel az értékcsökkenés összege helyesen évente 75.327.000,- forint, így a felperes adózás előtti eredménye mindkét évben 135.378.000,- forinttal nő. A hatóság döntését a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 52.§ (1), (4) és (6) bekezdéseire alapította.

A határozat indokolás 3. pontja körében az elsőfokú hatóság rögzítette, miszerint a felperes a vizsgált években a „Projektek közös költsége” számlán meghatározott összegeket számolt el, melyek az év végén átvezetésre kerültek a „Projektek önköltségen számlára”. A felperes álláspontja szerint a projektek közös költsége számlán elszámolt tételek igazgatási, így közvetett költségek, ezért a hatályos számviteli szabályok szerint egyes projektekre nem feloszthatók. A hatóság elsődlegesen az Sztv. 51.§ (1)-(3) bekezdéseire hivatkozva úgy érvelt, hogy az elszámolt költségek a saját termelésű készletek közvetlen önköltségét képező tételeknek minősülnek, ezért a felperes mindkét vizsgált évben elszámolt adózás előtti eredménye meghatározott összegekkel nőtt.

Az 5. pont szerint a felperes 2007-ben és 2008-ban a levegőterhelési díj megállapításakor 50% kedvezményt vett igénybe. Az adóhatóság a környezetterhelési díjról szóló 2003. évi LXXXIX. törvény (a továbbiakban: Kdtv.) 15.§ (1), (6), (7) bekezdéseire alapozva megállapította, miszerint a felperes a Kdtv. által előírt beruházási engedéllyel nem rendelkezett, nem támasztotta alá, hogy olyan beruházást hajtott végre, melynek eredményeként a káros anyag kibocsátás csökkenne. Ezért a levegőterhelési díjkedvezményre nem jogosult.

A 6. pont értelmében a felperes kutatási - fejlesztési szerződéseket kötött a ..., az elvégzett munkáról teljesítményigazolások kerültek kiállításra. A szerződésekre kifizetett összegekkel a felperes csökkentette innovációs járulékfizetési kötelezettségét 2007. évre 2.000.000,- forinttal, 2008. évre 700.000,- forinttal. Az elsőfokú hatóság a vonatkozó iratok vizsgálatával, valamint a Frascati Kézikönyvben foglaltakat figyelembe véve megállapította, hogy a szerződések teljesítése során rutinszerű szoftverfejlesztés történt. Az elvégzett munka a Kutatási és Technológiai Innovációs Alapról szóló 2003. évi XC. törvény (a továbbiakban: KTIA tv.) 12.§-ában megjelölt kutatás-fejlesztésnek nem minősül, mivel a beszámoló új ismereteket nem tartalmaz, olyan új tudományos vagy műszaki eredményt nem mutat be, amely a jelenlegi tudományos-műszaki ismeretanyagot egészíti ki, bővíti. Ezért a kifizetett összegek nem csökkenthetik az innovációs járulékfizetési kötelezettséget.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2012. február 2. napján kelt alperes leánykori neve/2012. iktatószámú határozatában az elsőfokú határozatot helyes indokaira utalással helybenhagyta.

A felperes keresettel támadta az alperes határozatát, kérve annak bírósági felülvizsgálatát. A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletében az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően részben - az elsőfokú határozat 5. és 6. pontjaiban foglaltakra vonatkozóan - hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Ezt meghaladóan a keresetet elutasította.

Az elsőfokú adóhatósági határozat 1. pontjához kapcsolódóan a bíróság rögzítette, a perben kirendelt igazságügyi szakértői vélemény alapján megállapítható, hogy a felperesnek az amortizációs kulcsot a 14 évi tervezett hasznos élettartam alapján kellett volna meghatároznia, és mivel nem így járt el, évente több költséget számolt el, amely összeggel a revízió az adózás előtti eredményét jogszerűen növelte. Felperes a tulajdonosi és gazdálkodási jogosítványait gyakorolhatja, döntésének meghozatala során azonban nem hagyhatja figyelmen kívül az Sztv. rendelkezéseit, jelen esetben annak 52.§ (1) bekezdését.

Az elsőfokú határozat 3. pontjához kapcsolódóan a bíróság szintén az igazságügyi könyvszakértői véleményben foglaltakra alapította döntését. Eszerint megfelelő alátámasztottsággal és törvényhelyre való hivatkozással nem adható magyarázat arra, hogy a felperes utólag mi alapján minősítette igazgatási költségnek a kifejezetten a fejlesztések megvalósításával foglalkozó szervezeti egység költségeit. A bíróság arra a következtetésre jutott, a projektek közös költségét fel kellett volna a felperesnek osztani az elkészült, létrehozott termékek között, az egy tételben az eredmény

terhére nem lett volna elszámolható. A fentiekre figyelemmel az ezzel a ponttal kapcsolatos kereseti kérelem megalapozatlan.

A környezetterhelési díjkedvezmény körében a bíróság igazságügyi környezettechnológiai és környezetvédelmi szakértőt rendelt ki, akinek szakvéleményét aggálytalannak tekintette, és döntése során figyelembe vette. Érvelése szerint a díjkedvezmény igénybevételének jogszabályi feltételei fennálltak, a felperes rendelkezett a Kdtv. 17.§ (6) bekezdésében megjelölt létesítési engedéllyel megfelelő engedélyekkel, azaz az egységes környezethasználati engedéllyel, és a kísérleti próbaégetésre vonatkozó, az adott időszakra szóló engedélyekkel. Ezt meghaladóan a felperes légszennyező anyag kibocsátásának csökkentését szolgáló beruházást valósított meg, a csökkenés a szakértő szerint egyértelműen kimutatható, az eljárás kísérleti jellege miatt ugyan nem folyamatos, de bekövetkezése nem vitatható. Ezért a díjkedvezményt a felperes jogszerűen vette igénybe, az ezzel ellentétes alperesi álláspont nem megalapozott.

Az elsőfokú határozat 6. pontja körében a bíróság hivatkozott a KTIA tv. 4.§ (3) bekezdésére és 12.§ b), c) pontjaira. Kiemelte, a rendelkezésre álló adatokra figyelemmel nem egy már kifejlesztett szoftver új alkalmazásáról, új célok elérésére való használatáról van szó, mint ahogy a szolgáltatást az alperes minősítette. A kitűzött cél érdekében nem egy meglévő szoftvert alakították át rutinszerűen, hanem új, tudományosan nem publikált, a gyakorlati életben még nem alkalmazott megoldást dolgoztak ki, majd pedig ennek teljesülése érdekében fejlesztettek ki egy olyan algoritmust, amelyet a tudományos szakirodalomban nem ismert. Az adóhatóság minősítését nem támasztják alá a szerződések és a megbízott által kidolgozott megoldások, azt cáfolja a felperes által becsatolt szakvélemény és ... tanúvallomása is. A bíróság a megbízott tevékenységét alkalmazott kutatásnak, kísérleti fejlesztésnek minősítette, melyre tekintettel az innovációs járulékcsoökkentése jogszerű volt.

Az elsőfokú bíróság a Szellemi Tulajdon Nemzeti Hivatalának (a továbbiakban: SZTNH) megkeresésére irányuló alperesi bizonyítási indítványt elutasította, mivel azt az alperes olyan időpontban terjesztette elő, amely a per további elhúzódását eredményezte volna. Emellett az SZTNH véleménye a bíróságot nem köti, az igazságügyi szakértői véleménynek sem minősülhet.

A jogerős ítélettel szemben az alperes felülvizsgálati kérelmet, míg a felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.

Az alperes indítványozta elsődlegesen a jogerős ítéletnek az elsőfokú határozat 5. és 6. pontjaiban foglalt része hatályon kívül helyezését, és a felperes keresetének elutasítását, másodlagosan a hatályon kívül helyezés mellett ebben a körben az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására utasítását.

A 6. pont tekintetében kiemelte, téves az a bírósági megállapítás, miszerint megfelelő indokokkal nem támasztotta alá, hogy egy már meglévő és kidolgozott módszer, eljárás alkalmazása történt. A bíróság figyelmen kívül hagyta, hogy semmi utalás nincs arra vonatkozóan, miszerint az egyetem beszámolóját kik, mely személyek készítették, az aláírásokat sem tartalmaz. Fenntartotta azon érvelését, hogy az elvégzett tevékenység rutinszerű szoftverfejlesztésnek minősül, tehát az innovációs járulék jogszerűen nem csökkenthető. Emellett a járulék csökkentéséhez, nélkülözhetetlen a KTIA tv. 12.§-ában felsorolt fogalmak valamelyikébe történő beilleszthetőség, mely jelen esetben nem valósult meg. A bizonyítás ebben a körben az irányadó bírói gyakorlatra tekintettel a felperest terheli, melynek nem tett eleget. Ezt meghaladóan jogszerűtlenül utasította el bizonyítási indítványát a bíróság.

Az 5. pont tekintetében az alperes kifejtette, a bírósági ítélet alapjául szolgáló szakvélemény aggályos, önmagának is ellentmondó kijelentéseket tartalmaz. A bírósági ítélet sérti a Kdtv. 15.§ (1), (6) és (7) bekezdését. A felperes sem a jogszabály által előírt beruházási engedéllyel nem rendelkezett, sem azt nem támasztotta alá, hogy olyan beruházást hajtott végre, melynek eredményeként a káros anyag kibocsátása tartósan csökkenne. A beruházás csak egy kísérlet elvégzéséhez volt szükséges, a kísérletnek pedig sem célja sem eredménye nem volt a károsanyag-kibocsátás állandó csökkentése, mely feltétele a kedvezménynek. A vizsgált időszakban hatályos vonatkozó jogszabályi rendelkezés szerint a beruházás, mint fejlesztés és kísérlet engedélyköteles volt. Engedély hiányában pedig a díjkedvezmény nem érvényesíthető. Az alperes - összefoglalva az igazságügyi környezetvédelmi szakértői véleményre tett észrevételét - részletesen elemezte a szakvélemény ellentmondásait és tévedéseit. Véleménye szerint a bíróság a szakvéleménnyel kapcsolatos alperesi aggályokat jogszerűtlenül hagyta teljes mértékben figyelmen kívül.

A felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet megváltoztatását indítványozta akként, hogy a legfelsőbb bírói fórum a hatályon kívül helyezést terjessze ki az elsőfokú határozat 1. és - helyesen - 3. pontjaiban foglaltakra is. Okfejtése szerint az ítélet e részeit illetően sérti az Sztv. 51.§ (1) bekezdés c) pontját, (4) bekezdését, 54.§ (1), (4) bekezdéseit és 82.§ (1), (5) bekezdéseit.

Kifejtette, a közigazgatási és munkaügyi bíróság tévesen értelmezte az Sztv. 51.§ (1) bekezdése szerinti általános szabály és 51.§ (4) bekezdésében megjelölt speciális szabály egymáshoz való viszonyát. Figyelmen kívül hagyta az általános jogértelmezési elveket, valamint a felperes által felkért könyvszakértő, egzakt és koherens szakvéleményét. A peres igazságügyi könyvszakértő szakvéleménye

súlyosan aggályos. Az azon végigvonuló téves jogértelmezés a szakvéleményt ellentmondásossá, megalapozatlanná teszi. A felperes fenntartotta a keresetlevelében és a peres szakértő szakvéleményére tett észrevételében foglaltakat. (elsőfokú határozat 1. pontja)

A felperes véleménye szerint a projektekhez kapcsolódó költségek elszámolása körében is súlyosan aggályos, önmagában ellentmondó, több tekintetben téves az ítélet alapját képező szakvélemény. A kereset elutasítása a „létező alkalmas mutató” téves megállapításán, és ebből adódóan az irányadó jogszabályhelyek együttes és téves alkalmazásán alapul. Felperes e tekintetben is fenntartotta a keresetlevelében és a szakvéleményre tett észrevételében írtakat.

A felperes az alperesi felülvizsgálati kérelem, míg az alperes a felperesi csatlakozó felülvizsgálati kérelem „elutasítását” kérte ellenkérelmében.

A felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelme alaptalan, míg az alperes felülvizsgálati kérelme részben alapos az alábbiak szerint.

A Kúria kötve van a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabálysértésekhez, azokon nem terjeszkedhet túl, a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275.§ (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye.

Az elsőfokú adóhatósági határozat indokolása 1. pontjához kapcsolódóan a legfelsőbb bírói fórum álláspontja a következő:

Az Sztv. ebben a körben alkalmazandó 2003-ban hatályos 52.§ (1) bekezdése szerint az immateriális javaknak, a tárgyi eszközöknek, a hasznos élettartam végén várható maradványértékkel csökkentett bekerülési (beszerzési, előállítási) értékét - a (4) bekezdésben foglaltak kivételével - azokra az évekre kell felosztani, amelyekben ezeket az eszközöket előre láthatóan használni fogják. (az értékcsökkenés elszámolása) Az 52.§ (4) bekezdése értelmében az üzleti vagy cégértéket 5 év vagy annál hosszabb idő alatt, a befejezett kísérleti fejlesztés, továbbá a befejezett alapítás-áttszervezés aktivált értékét 5 év vagy ennél rövidebb idő alatt lehet leírni. Az üzleti vagy cégérték megállapított amortizációs időszakát - a későbbiek során - nem befolyásolja az, hogy a nagyságára ható eszközök, illetve kötelezettségek értéke miként alakult. Amennyiben a vállalkozó az üzleti vagy cégértéket 5 évnél hosszabb idő alatt írja le, azt a kiegészítő mellékletben indokolnia kell. A 15.§ (7) bekezdése kimondja, az adott időszak eredményének meghatározásakor a tevékenységek adott időszaki teljesítéseinek elismert bevételeit, és a bevételek megfelelő

költségeit (ráfordításait) kell számításba venni, függetlenül a pénzügyi teljesítéstől. A bevételeknek, és a költségeknek ahhoz az időszakhoz kell kapcsolódniuk, amikor azok gazdaságilag felmerültek (az összemérés elve).

A Kúria egyetért a támadott ítélet alapjául szolgáló peres szakértői vélemény azon megállapításával, miszerint az Sztv. 52.§ (4) bekezdésére meghatározott kivétel nem mentesíti az adózott 52.§ (1) bekezdésében megjelölt azon általános szabály alól, hogy „a maradványértékkel csökkentett bekerülési értéket azokra az évekre kell felosztani, amelyekben az eszközöket előreláthatóan használni fogják”. Így a perbeli esetben, ha a piaci érték megállapítása 14 éves használatot feltételez, akkor erre az időszakra kell a felosztást alkalmazni, mivel az Sztv. csak azt határozza meg, hogy az üzleti vagy cégérték leírása nem lehet 5 évnél rövidebb. Erre tekintettel, mivel a felperes tudomással bírt az előre látható használat időtartamáról, ezért az ennél jóval rövidebb időtartamban - 5 év - történő leírás nem volt jogszerű.

A Kúria hangsúlyozza, a számviteli alapelvekre - elsődlegesen az Sztv. 15.§ (7) bekezdésében meghatározott összemérés elvére - is figyelemmel az Sztv. 52.§ (1) és (4) bekezdésének egymáshoz való viszonya úgy alakul, hogy az 52.§ (4) bekezdése annyiban speciális szabály, hogy az üzleti vagy cégértéket 5 évnél rövidebb idő alatt nem engedi leírni, még akkor sem, ha ennél rövidebb idejű az eszközök előre látható használati ideje. Azonban amennyiben a használati idő - mint jelen esetben - eléri vagy meghaladja az 5 évet, úgy ezt az időtartamot kell figyelembe venni az értékcsökkenés elszámolása során. Miután a társaságok üzleti tervének és piaci értékének meghatározása 14 éves időszakra történt, így az értékcsökkenés elszámolásának is erre az időszakra kell vonatkoznia. Az ezzel ellentétes felperesi álláspont az Sztv. 52.§ (1) és (4) bekezdésének helytelen értelmezésén alapul.

Az elsőfokú adóhatósági határozat indokolása 3. pontja körében a felülvizsgálati bíróság az alábbiakat rögzíti:

Az Sztv. 51.§ (1) bekezdése kimondja, az eszköz bekerülési (előállítási) értékének részét képezik azok a költségek, amelyek

- a) az eszköz (termék) előállítása, üzembe helyezése, bővítése, rendeltetésének megváltoztatása, átalakítása, eredeti állagának helyreállítása során közvetlenül felmerültek,
- b) az előállítással bizonyíthatóan szoros kapcsolatban voltak, továbbá
- c) az eszközre (termékre) megfelelő mutatók, jellemzők segítségével elszámolhatók (együttesen közvetlen önköltség)

A perbeli jogvita ebben a tekintetben abban állt, hogy az Sztv. 51.§ (1) bekezdés c) pontjához kapcsolódóan létezik-e megfelelő

mutató egyes projektek közötti költségfelosztásra vagy sem.

A felülvizsgálati bíróság mindenben osztja a támadott ítélet megállapításait, melyek a perben beszerzett igazságügyi könyvszakértői véleményen alapulnak. Egyrészt valóban nem adható magyarázat arra, hogy a felperes utólag mely érvekre figyelemmel minősítette igazgatási költségnek a kifejezetten a fejlesztések megvalósításával foglalkozó szervezeti egység költségeit. Nem vitás, ha a felperes bizonyíthatóan nem talált megfelelő mutatót a költségek felosztására, úgy az Sztv. 51.§ (1) bekezdés c) pontjára figyelemmel mellőzheti a költségfelosztást. Ugyanakkor az iratanyagban szereplő pénzügyi terv 9. mellékletében található táblázat adatainak megfelelő kitöltésével az egyes projektekhez kapcsolódó belső költségek kimutatása megvalósítható, ezért a költségfelosztást a megbontás alapján a felperesnek el kellett volna végeznie a fenti jogszabályhelyre figyelemmel.

A jogerős ítélet a peres szakvéleményre alapítottan helyes ténybeli és jogi megállapításokat tett, nem sérti az Sztv. 51.§ (1) bekezdés c) pontját, (4) bekezdését, 82.§ (1) és (5) bekezdését.

A felülvizsgálati bíróság kiemeli, a peres igazságügyi könyvszakértői vélemény nem homályos, a bizonyított tényekkel ellentétben állónak nem látszik, helyességéhez nyomatékos kétség nem fér. A szakértő a felek észrevételeire, és az elsőfokú bíróság kérdéseire választ adott. A felperes által benyújtott szakértői vélemény az érdemben helyes peres szakvélemény megcáfolására nem alkalmas, a felek új szakértő kirendelését nem kérték.

Az elsőfokú határozat indokolásának 6. pontja tekintetében a Kúria elsődlegesen utal a Kfv.V.35.174/2013/9. számú és Kfv.VI.35.288/2013/4. számú ítéletekben megtestesülő egységes bírói gyakorlatra. Eszerint a KTIA tv., a kutatás-fejlesztésről és a technológiai innovációról szóló 2004. évi CXXXIV. törvény (a továbbiakban: Innovációs tv.) és a Frascati Kézikönyv irányadó rendelkezéseire figyelemmel a technológiai innováció megállapításához elégséges az, hogy az adott művelet, termék, eljárás csak meghatározott ágazatban vagy adott szervezetnél minősüljön újdonságnak. Ehhez képest a kutatás-fejlesztés egyik részelemét képező alkalmazott (vagy ipari) kutatás körébe csak új ismeret szerzésére elsődlegesen meghatározott gyakorlati cél érdekében végzett eredeti vizsgálat tartozik, melynek nem csak az adott ágazatban vagy szervezetnél kell újdonságnak minősülnie, hanem a magyar gazdaság egészére nézve kell támogatólag, ösztönzőleg hatnia. Az innovációs járulékból csak a kutatás-fejlesztési tevékenység kétségei vonható le, a technológiai innováció költsége levonásra nem kerülhet.

Emellett a szabad bizonyítás elve alapján az adóhatóság jogosult az SZTNH véleményének beszerzésére és felhasználására. Ha bármelyik fél vagy a bíróság nem rendelkezik a tanulmányok jellegének

megítéléséhez szükséges szakértelemmel, akkor lehetőség nyílik az Art. 95.§-a és 97.§-a és továbbá a Pp. 166.§. (1) bekezdése, 177.§ (1) bekezdése szerinti bizonyítási eszköz alkalmazására, azaz szakértői vélemény beszerzésére.

A 2011. CLXVI. törvény 58.§ (2) bekezdése 2012. február 1-jei hatállyal iktatta be az Innovációs tv. 30/A.§-át, melynek (1) bekezdése szerint a Szellemi Tulajdon Nemzeti Hivatala hatósági jogkörében, kérelemre minősíti a kérelemben megjelölt projektet abból a szempontból, hogy az annak tartalmát képező tevékenységek a 4.§ (1) bekezdés 1. pont a)-d) alpontja szerint kutatás-fejlesztési tevékenységnek tekinthetők-e.

Az alperes határozata 2012. február 2. napján kelt, ezért az alperesnek döntése meghozatalát megelőzően lehetősége nyílt volna arra, hogy megkeresse az SZTNH-t a perbeli projekt minősítésére. Ezt azonban az alperes nem tette meg, hanem saját maga értékelte a felperes és az egyetem közötti szerződéseket és a teljesítéshez kapcsolódó iratokat.

A Kúria álláspontja szerint az alperes akkor járt volna el helyesen, ha megkeresi az SZTNH-t az egyetem teljesítésének minősítésére, és az arra adott választ figyelembe véve dönt a kifejlesztett szoftver jellegéről, valamint az innovációs járadék csökkentésének jogszerűségéről.

Az elsőfokú bíróság a ... felperes által csatolt szakvéleménye és a témavezető tanúvallomása figyelembevételével döntött a szoftverfejlesztés minősítéséről. Az SZTNH megkeresésére - erre irányuló bizonyítási indítvány ellenére - a bírósági eljárásban sem került sor.

A felülvizsgálati bíróság álláspontja szerint a projekt megítélése szempontjából nem mellőzhető az SZTNH megkeresése, melyet az elsőfokú adóhatósági eljárásban kell elvégezni.

Az adóhatóság az SZTNH minősítését köteles figyelembe venni, és értékelni döntése meghozatalakor, szükség esetén ebben a körben szakértői vélemény beszerzése sem mellőzhető. A tudományos kutatásról, fejlesztésről és innovációról szóló 2014. évi LXXVI. törvény 36.§ (1) bekezdése szintén lehetőséget biztosít az SZTNH megkeresésére.

A Kúria a fenti indokolásbeli módosítással tartja fenn hatályában a jogerős ítélet vonatkozó részét.

Az elsőfokú hatósági határozat indokolásának 5. pontjához kapcsolódóan a Kúria az alábbiakat rögzíti:

A Kdtv. 15.§ (1) bekezdése szerint 50%-os levegőterhelési díjkedvezménnyel élhet a légszennyező anyag kibocsátásának csökkentését szolgáló beruházást megvalósító beruházó, az ilyen

célú beruházás kivitelezési időtartama alatt időarányosan, de legfeljebb 2 évig. A 15.§ (6) bekezdése értelmében a vízterhelési díjkedvezmény igénybevételével feltétele a beruházásra vonatkozó jogerős elvi vízjogi vagy vízjogi létesítési engedély, illetve a levegőterhelési díj esetében a beruházásra vonatkozó jogerős létesítési engedély megléte.

Az alperes álláspontja szerint a levegőterhelési díjkedvezménynek a fenti jogszabályhelyek szerinti két feltételét a felperes nem teljesítette, egyrészt nem valósult meg véglegesen a káros anyag kibocsátás csökkentése, mivel egy adott mennyiség elégetése után az eredeti állapotok álltak vissza. Másrészt miután a felperesi beruházás nem esett engedélyezési eljárás alá, ezért nem áll fenn a 15.§ (6) bekezdésében meghatározott feltétel. E vonatkozásban az alperes kifejtette, a Kdtv. a kedvezmény feltételeként a beruházásra vonatkozó jogerős létesítési engedély meglétét írja elő. Ezzel az előírással a jogalkotó azokat a beruházásokat kívánta díjkedvezményben részesíteni, amelyek engedélykötelesek, ebből következően azon beruházások, melyek nem esnek engedélyezési eljárás alá, nem részesülhetnek a díjkedvezményben. Mivel a kazán és annak alkotóelemének megváltoztatásával kapcsolatos beruházást nem kellett létesítésre engedélyhez kötni, így az ehhez kapcsolódó díjkedvezmény igénybevétele jogszerűtlen volt még akkor is, ha a kazán korszerűsítésének célja és tán eredménye is az, hogy azzal a légszennyeződési kibocsátás csökkenjen.

A beszerzett igazságügyi környezettechnológiai és környezetvédelmi szakértői véleményre alapított jogerős ítéleti indokolást a Kúria osztja, azt a felülvizsgálati kérelemre is figyelemmel az alábbiakkal egészíti ki.

A Kdtv. 15.§ (6) bekezdésében meghatározott „létesítési engedély” kategóriáját az alperes jogszerűtlenül szűkítette le azon engedélyek körére, melyek megnevezése létesítési engedély. Ugyanis ezt a kategóriát mindig az adott beruházásra kell vonatkoztatni és nem lehet a nyilvánvaló jogalkotói szándékkal ellentétben leszűkíteni. A felperes próbaégetést végzett, ehhez az engedélyeket az illetékes környezetvédelmi hatóságtól megkérte, és meg is kapta. (adóhatósági jegyzőkönyv 15., 16. számú mellékletei) Ezek az engedélyek a felperesi beruházás körében a Kdtv. 16.§ (6) bekezdésének megfelelő létesítési engedélynek minősülnek, az ezzel ellentétes alperesi álláspont sérti ezt a jogszabályhelyet.

A vonatkozó engedély(ek) kiadása mindig az adott tevékenységet szabályozó jogszabályban meghatározott hatóság hatáskörébe tartozik, erre vonatkozóan az adóhatóságnak nincs jogköre. A levegőterhelési díjkedvezmény tekintetében az adóhatóság vizsgálhatja a vonatkozó jogerős létesítési engedély meglétét. Amennyiben ilyen engedéllyel az adózó nem rendelkezik, úgy díjkedvezménnyel nem élhet, ellenkező esetben - az egyéb jogszabályi feltételek fennállása esetén - díjkedvezményre

jogosult.

Mivel a hivatkozott hatósági engedélyek eleget tesznek a feltételnek, ezért a 15.§ (6) bekezdésére alapított alperesi okfejtés jogszerűtlen.

A Kúria álláspontja szerint az alperes kiterjesztő módon értelmezte a Kdtv. 15.§ (1) bekezdését, ebből nem vezethető le az a másodfokú határozatban szereplő érvelés, miszerint ez a jogszabályhely előírja a beruházáshoz kapcsolódó végleges károsanyag-kibocsátás csökkentést a díjkedvezmény feltételeként.

A 15.§ (1) bekezdését nyelvtani, logikai, rendszertani és teleologikus módon értelmezve csak a következtetés vonható le, hogy - az alperes álláspontjával szemben - a beruházásnak a légszennyező anyag kibocsátását csökkentő célzatúnak kell lennie, de nem feltétel, legalábbis e kedvezmény esetében a csökkenés tényleges megvalósulása, és annak végleges volta. Az igazságügyi szakértői véleménnyel alátámasztottan a felperesi beruházás részben a légszennyező anyag kibocsátásának csökkentését szolgálta, mely csökkenés - még ha időlegesen is - realizálódott.

A felperes a levegőterhelési díjkedvezmény érvényesítése feltételeinek a fentiekre tekintettel eleget tett, az elsőfokú bíróság jogszabálysértéstől mentesen adott helyt ebben a körben a kereseti kérelemnek.

A Kúria a fentiekre tekintettel a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályában fenntartotta.

A Pp. 81.§ (1) bekezdésére alapozottan felülvizsgálati eljárásban a felmerült költségeiket a felek maguk viselik, szem előtt tartva a pervesztesség, pernyertesség arányát és a felek vélelmezhetően felmerült költségeit.

A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az alperes személyes illetékmentességére tekintettel az állam viseli az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 5.§ c) pontjára, és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/2986. (VI.26.) IM rendelet 14.§-ára figyelemmel.

A csatlakozó felülvizsgálati eljárási illetéket az Itv. 50.§ (2) bekezdése alapján a felperes köteles megfizetni.

Budapest, 2015. október 7.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Huber Gábor s.k. bíró

A kiadmány hitelélül:

tisztviselő