

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.III.35.433/2015/8.

A tanács tagjai: . Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Kiss Árpád Lajos előadó bíró, Dr. Sugár Tamás bíró

A felperes: ... Nyrt.

A felperes képviselője: Dr. ... ügyvéd (fél címe 2)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság jogutódja

Az alperes képviselője: Dr. ... jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes és alperes

A felülvizsgálati kérelem sorszáma: felperes: 7. alperes: 9.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. március 4-én kelt 28.K.34.094/2014/6. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 28.K.34.094/2014/6. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperesi jogelőd 2511389223. számú határozatának a keresettel nem támadott részét nem érinti. A keresettel érintett rész tekintetében az indokolás 3. pontjához kapcsolódó rendelkezések vonatkozásában a határozatot hatályon kívül helyezi és az alperest új eljárásra kötelezi. Ezt meghaladóan a keresetet elutasítja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 1.000.000 (egymillió) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati eljárási költséget.

A kereseti és a felülvizsgálat eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes a ... Kft.-vel (a továbbiakban: Kft.) 2008. október 16. napján a Csepel és Füzesabony szivattyú állomások bontási munkálatainak elvégzése tárgyában szerződést kötött melynek eredményeként a Kft. 2008. november 27. napján kiállította a 2008/546. számú számlát 40.750.000.- forint + 8.150.000.- forint áfa, összesen 48.900.000.- forint összegről. A számla szerint a teljesített szolgáltatás a ... Nyrt. Logisztika, Füzesabony, Csepel szivattyú állomásokon bontási munkák elvégzése első ütem volt.
- [2] A Kft. 2008. december 20. napján kiállította a 2008/598. számú számlát 40.750.000.- forint + 8.150.000.- forint áfa, összesen 48.900.000.- forint összegben. A számlában foglaltak szerint teljesített szolgáltatás a ... Nyrt. Logisztika, Füzesabony, Csepel szivattyú állomásokon bontási munkák elvégzése második ütem volt.
- [3] A felperes az ... ellenséges felvásárlási kísérlet megakadályozásával összefüggésben különböző társaságoktól elemzési, konzultációs, lobbizási, pénzügyi, jogi tanácsadási szolgáltatást vett igénybe, mely szolgáltatások után az általános forgalmi adót nem vallott, nem számított fel és nem fizetett meg. Ezen tételeket bevallásaiban társasági adó adóalapját csökkentő tételként vette figyelembe, figyelemmel arra, hogy azok az megítélése szerint a vállalkozási bevételsszerző tevékenységével összefüggésben felmerült költségek voltak.
- [4] Az elsőfokú adóhatóságként eljáró Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága a felperessel szemben 2008., 2009. évekre vonatkozóan valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le, melynek eredményeként a felperes terhére több megállapítást is tett a 2198105051. számú határozatában. Az alperesi jogelőd a 2013. december 17. napján kelt 2511389223. számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, a felperes javára 45.787.000.- forint, terhére 1.003.367.000.- forint adókülönbözetet munkált ki, azzal, hogy abból 995.922.000.- forint minősült adóhiánynak. Az adóhiány után 329.375.000.- forint adóbírságot és 179.308.000.- forint késedelmi pótlékot állapított meg. Megállapította, hogy a felperes 2008. évi adózás előtti eredményét 585.670.000.- forinttal magasabb, a társasági adó adóalapját 2.594.933.- forinttal alacsonyabb, a 2009. évi adózás előtti eredményét 381.557.000.- forinttal magasabb összegben mutatta ki a ténylegesnél. A felperes előző évekről elhatárolt továbbvihető vesztesége így 2009. december 31. napján 147.040.133.000.- forint volt.
- [5] A jogerős határozat az indokolás 1. pontjában a Kft. által kibocsátott számlák tekintetében kifejtette, hogy a számlák az egyenes adózás szabályai szerint lettek kiállítva, az azokban foglalt áfatartalmat a felperes bevallásában levonható adóként

tüntette fel, azonban ténylegesen elvégzett tevékenység engedélyköteles bontási tevékenység volt, így az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXCVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 142. § 1) bekezdés b) pontja szerint a számlát a fordított adózás szabályai szerint kellett volna kiállítani. Hivatkozott ezzel kapcsolatban arra, hogy az MKEH illetékes szervezeti egységei MÜ-325/1/2008., 890-10/2008. számon kiadott határozatokban engedélyezték a Csepel Bázistelepen lévő 10 db acéltartály megszüntetését, illetve a Füzesabony telephelyen található gázolajtartályok kapcsolódó csővezetékek és tartozékok megszüntetését a benyújtott tervdokumentációk szerinti kivitelben. Ezen engedélyek vizsgálata, a felek megállapodása, a számlákhoz csatolt jegyzőkönyv és kivitelezői nyilatkozat ismeretében megállapítható, hogy a hatósági engedély bontási tartalmú engedély volt. A munkálatok során a vállalkozó bontási munkálatokat végzett a bontási engedélyezési tervdokumentáció és engedély alapján. Annak a határozat szerint nem volt jelentősége, hogy az MKEH milyen elkülönült hatáskörökkel rendelkezett, illetve az általa kiadott engedély bontási tartalmú volt-e vagy sem.

- [6] Az alperesi jogelőd határozata az indokolás 3. pontjában az ... ellenséges felvásárlásával szemben igénybe vett szolgáltatásokkal kapcsolatosan azzal érvelt, hogy ezen szolgáltatások költsége a felperes vállalkozási tevékenysége érdekében felmerült költség volt, azonban utána a felperes adólevonás jogával nem élhetett, mert az igénybe vett szolgáltatások a felperes adóköteles termékértékesítés szolgáltatás nyújtásához nem kapcsolódtak, azok nem a felperes adóköteles bevételszerző tevékenységét szolgálták. Mindezekre tekintettel az Áfa tv. 120. § b) pontja szerint ezen szolgáltatások általános forgalmi adó tartalmának levonására nem kerülhetett volna sor, ezért a felperes terhére a kifejtett szolgáltatások áfatartalmát adókülönbözetként megállapította. Hivatkozott továbbá a társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvényre (a továbbiakban: Tao tv.), melynek 8. § (1) bekezdés b) pontja a 3. számú melléklet A) 4. pontja szerint a felmerült költségek ellentétesek voltak az ésszerű gazdálkodás követelményeivel, így ezen ráfordítások a felperes társasági adó alapját növelik.
- [7] Az alperesi jogelőd határozata további, jelen per szempontjából nem releváns megállapításokat is tartalmazott.

A kereseti kérelem

- [8] Az alperesi jogelőd határozatával szemben a felperes terjesztett elő keresetet, melyben az adóhatósági határozatnak csak a fentiek szerint kifejtett, az indokolás 1., 3. pontjaiban foglaltakat vitatta.

Az elsőfokú ítélet

- [9] A felperes keresete folytán eljáró Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a jogerős ítéletével az alperesi jogelőd jogerős határozatának társasági adóra vonatkozó rendelkezéseit hatályon kívül helyezte, egyebekben a felperes keresetét elutasította. Az ítélet indokolása szerint építési hatóság alatt nem csak az ágazati jogszabályok által kifejezetten építésügyi hatósággént aposztrofált hatóságot, hanem minden olyan hatóságot érteni kell, amely építési, bontási tartalmú engedély kiadására jogosult. Ahhoz, hogy egy ingatlanhoz, építményhez kapcsolódó szolgáltatás fordított adózás alá essen az ingatlan, építmény létrehozására, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására kell irányulnia építési, szerelési és egyéb szerelési tartalmú munkának kell lennie, abban az esetben ha az ingatlan létrehozatala, bővítése, átalakítása vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedélyköteles. Így ha olyan engedélyköteles tevékenységről van szó, amelyhez építési, bontási terv engedély kiadása szükséges, akkor az annak során kifejtett építési, szerelési és egyéb szerelési munkával megvalósuló szolgáltatás fordított adózás alá tartozik.
- [10] Az elsőfokú bíróság osztotta az alperesi jogelőd érvelését a perbeli MKEH által kiállított határozatok ilyen tartalmú engedélynek minősülése kapcsán.
- [11] Az ellenséges felvásárlási kísérlettel kapcsolatos tanácsadási szerződések költségei kapcsán kialakított álláspontja szerint a felperes tette azt a nyilatkozatot az eljárásban, hogy szolgáltatásokat az ellenséges felvásárlás megakadályozása érdekében vette igénybe. Ezt az alperesi jogelőd elfogadta és ennek figyelembevétele mellett állapította meg, hogy azok nem kapcsolódnak a felperes gazdasági tevékenységéhez. A felperes ezzel kapcsolatos érdemi cáfolatot a perben nem terjesztett elő, nem tudta cáfolni, hogy a szolgáltatások igénybevétele felperes részéről egy esetleges jövőbeni felvásárlás megakadályozásával kapcsolatosan merültek fel a részvényesi (tulajdonosi) struktúra megtartása céljából. Ez azonban nem volt tekinthető olyan tevékenységnek, amely a felperesi gazdasági érdekkörét közvetlenül szolgáltatta volna, így az Áfa tv. 120. §-a által meghatározott adólevonási joggal járó költségek közé nem voltak beilleszthetők.
- [12] Hangsúlyozta ugyanakkor, hogy ezen szolgáltatások igénybevétele azért nem volt ésszerűtlen gazdasági cselekménynek minősíthető, mert olyan jogügylethez tartozott, amely a felperes közvetlen identitásához, mint gazdasági társasághoz kapcsolódott, és bár nem szolgált közvetlenül a társaság bevételszerző tevékenységét, kihatása nyilvánvalóan kimutatható volt a vállalat tulajdonosi struktúrájában, így ésszerűtlennek semmiképpen sem volt minősíthető. Ebből következően a Tao tv. 8. § (1) d) pontjának perbeli alkalmazása nem volt megállapítható.

A felülvizsgálati kérelmek és ellenkérelmek

- [13] A jogerős elsőfokú ítélettel szemben mindkét fél határidőben

felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.

- [14] A felperes a felülvizsgálati kérelmében a Kft. által végzett munkák kapcsán kifejtette, hogy a felperes a csepeli telephelyen végzett raktár- és épületbontási munkák tekintetében elfogadta az adóhatóság okfejtése, mivel azok a munkák valóban építési hatósági engedélykötelesek voltak, azonban a tárolótartály megszüntetési munkák tekintetében (Füzesabonyi telephely) azt vitatta, mivel a tárolótartály bontására irányadó 11/1994. (III.25.) IKM rendelet (a továbbiakban: IKM rendelet) 10. §-a értelmében azzal kapcsolatosan csak bejelentési kötelezettség állt fent, míg az MKEH nem építési hatósági jogkörben, hanem műszaki biztonsági hatáskörben járt el a 260/2006. (XII.20.) Korm. rendelet 11. § (1) e) pontját alkalmazva. Kifejtette, hogy az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés b) pontja 2014. január 1. napjától módosult, ezen időpontot megelőzően azonban a fordított áfára vonatkozó rendelkezéseket a hatósági tudomásulvételi eljáráshoz között építési szerelési munkákra nem, csak az építési hatósági engedélyköteles munkákra kellett alkalmazni. Utalt arra, hogy az eljárásban becsatoltak szerint az MKEH jogutódja Budapest Főváros Kormányhivatal Mérésügyi és Műszaki Biztonsági Hatósága is elismerte, hogy a kiadott engedély az elnevezésétől függetlenül bejelentés elfogadásának minősül, továbbá az MKEH a határozatot műszaki biztonsági hatáskörben eljárva hozta meg ebben a konkrét ügyben az építésügyi hatásköre nem volt.
- [15] Az ellenséges felvásárlással kapcsolatosan a felperes a felülvizsgálati kérelmében az Európai Unió Bíróságának joggyakorlatára hivatkozva kifejtette, hogy az általa igénybe vett szolgáltatásokat adóalanyként az adóalanyiságát eredményező gazdasági tevékenysége egészéhez kapcsolódóan vette igénybe. A felperes az áfaköteles gazdasági tevékenységét a 2005. november 28-án közzétett üzleti terve alapján folytatta, melyben szereplő célkitűzések között szerepelt, hogy a gazdasági tevékenységét független önálló formában kívánja folytatni. Az ellenséges felvásárlás viszont függetlenségét veszélyeztette volna. Ilyen esetben a részvényesek gazdasági érdeke elkülönül a részvénytársaság gazdasági rendekétől, sőt gyakran ellentétben állhat azzal, hogy a részvénytársaságnak joga és gazdasági érdeke is fűződhet a felvásárláshoz vagy a felvásárlás elleni védekezéshez. A felperes a felvásárlás potenciális hatásainak feltérképezése után arra a meggyőződésre jutott, hogy az nem lenne összeegyeztethető az üzleti célkitűzéseivel, elveszítené a függetlenségét és a gazdasági tevékenysége a felvásárlója gazdasági érdekeinek alárendelve maradna fenn.
- [16] A felperes felülvizsgálati kérelemben elfoglalt álláspontja szerint tanácsadási szolgáltatások költségei beépültek a felperes működésének költségeibe, ez által a felperes áfaköteles főtevékenységébe tartozó termékadások árának alkotóelemét képezte, a rá hárított áfát a termék eladási árában a vevőire továbbhárította. Ezzel szemben az adóhatóság nem jelölt meg olyan célt, amire a tanácsadási szolgáltatások irányultak és a felperes

vállalkozási tevékenységén kívül esne. Nem tárt fel semmilyen olyan okot, körülményt, ami alapján a felperes adólevonási joga jogszerűen korlátozható lett volna.

- [17] Kifogásolta, hogy az elsőfokú bíróság az ítéletében az alperes megállapításainak cáfolata hiányát róta a felperes terhére, azonban a tájékoztatási kötelezettségét elmulasztotta. Az ítélet indokolásából nem derült ki, hogy az elsőfokú bíróság a perben mit tekintett tény, illetve jogkérdésnek, mi alapján állapította meg a tényállást, illetve felperes által hivatkozott hazai és közösségi áfaszabályokat perbeli tényállásra miként kellene alkalmazni.
- [18] Hivatkozott továbbá arra, hogy az elsőfokú bíróság nem vette figyelembe a felperes EUB joggyakorlatán alapuló érvelését sem, azon az alapon, hogy azok a döntések más tényálláson alapultak, azonban az EUB nem egy-egy tényállást bírál el, hanem az ítéletei a közösségi jog egy-egy szabályának értelmezésére vonatkoznak. Az EUB döntéseinek alkalmazhatóságát abból következően nem a tényazonosság, hanem a jogazonosság alapozza meg.
- [19] Önmagával ellentétesnek értékelte az elsőfokú ítéletet abban a körben, hogy a bíróság álláspontja szerint az igénybe vett szolgáltatások ugyan nem szolgálták közvetlenül a társaság bevételszerző tevékenységét, azonban a hatásuk nyilvánvalóan kimutatható volt a vállalat tulajdonosi struktúrájában, így ésszerűtlennek semmiképpen sem voltak minősíthetők.
- [20] A felperes a kifejtettekre tekintettel elsősorban az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezése mellett a felperes kereseti kérelmének megfelelő új határozat hozatalát, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására új határozat hozatalára kötelezését kérte.
- [21] Az alperes a felülvizsgálati kérelmében kifejtette, hogy az elsőfokú ítélet alapjaiban véve tévesen értékelte az alperesi határozatot, mert az alperes nem azért emelte meg felperes társasági adó adóalapját, mert a szolgáltatás igénybe vétele irracionális lett volna, hanem azért mert az nem függött össze bevételszerző vállalkozási tevékenységével, a Tao tv. 8. § (1) d) pontjának általános klauzulája nem azonosítható a 3. számú melléklet egyik pontjával sem, így az ésszerű gazdálkodás követelményeivel ellentétben álló költség sem azonosítható teljes mértékben a vállalkozási tevékenységgel össze nem függő költség fogalmával.
- [22] Az alperes a felülvizsgálati kérelmében elfoglalt álláspontja szerint a részvénytársaság tulajdonosi struktúrája és a bevételszerző vállalkozási tevékenység között nincs adójogi szempontból értékelhető kapcsolat, függetlenül attól, hogy milyen hatásai lennének a befolyásszerzésnek. Kifejtette, hogy amennyiben a felperes részvényeinek átruházása nem történik meg, akkor a tulajdonosi szerkezet nem változik meg a részvényt megszerezni szándékozó akarata szerint, ez nem jelenti egyben azt is, hogy ez a hatás a vállalkozás bevételszerző tevékenységével összefüggésbe hozható, hiszen a vállalkozásban tulajdonosi jogviszonyt

megtestesítő értékpapírok megszerzése és elidegenítése a vállalkozási, a bevételszerző tevékenység körén kívül esik. Ebből egyenesen következik az is, hogy a mindezzel közvetlenül összefüggő azon tevékenység, hogy a társaság megakadályozza a saját részvényeinek akár a versenytárs általi megszerzését, még közvetetten sem minősül sem a bevételszerző tevékenységgel, sem a vállalkozással összefüggő költségnek. A felperes a tanácsadási szolgáltatásokat a felvásárlás megakadályozása érdekében vette igénybe, nem pedig gazdasági döntés meghozatalához. A felvásárlás viszont objektív akadályba ütközött.

- [23] A fentiek okán, az alperes jogerős ítélet hatályon kívül helyezése mellett a felperes keresetének teljes körű elutasítását kérte.
- [24] A felperes a felülvizsgálati ellenkérelmében vitatta az alperesi felülvizsgálati kérelem megalapozottságát, hangsúlyozva, hogy perbeli esetben az őt felvásárolni kívánó cég a piaci közvetlen versenytársa volt, aki már kiemelkedő nagy részesedést szerzett a felperesben, annak a legnagyobb részvényese lett, továbbá a legnagyobb versenytársa volt az iparági és a releváns geográfiai piacon, továbbá megvolt a képessége is a felvásárlás végrehajtására.
- [25] Nyilatkozott továbbá arról, hogy áfa szempontból különbséget kell tenni az olyan ügyletek között, amelyek célja közvetlenül a részesedés megszerzése, tartása, vagy elidegenítése, melyek az áfalevonási jog nem gyakorolható és azon ügyletek között, amelyek az áfaköteles főtevékenységet szolgálják. (tőkeemelés, részvénykibocsátása, stb.), melyre az áfalevonás gyakorolható. A felperesi álláspont szerint a perbeli szolgáltatások ebbe a körbe tartoztak.
- [26] Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében fenntartotta a határozatában elfoglalt álláspontját.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [27] A felperes felülvizsgálati kérelme részben megalapozott, míg az alperes felülvizsgálati kérelme megalapozatlan az alábbiak szerint:
- [28] A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt és a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül.
- [29] A felülvizsgálati eljárásban elsődlegesen abban a kérdésben kellett állást foglalni, hogy a Kft. által kibocsátott számlák fordított adózás alá tartoztak-e.
- [30] Az Áfa törvény 142. § (1) b) pontja szerint az adót a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője fizeti a szolgáltatás nyújtásának minősülő olyan építési-szerelési és egyéb szerelési munka esetében, amely ingatlan létrehozatalára, bővítésére,

átalakítására vagy egyéb megváltoztatására - ideértve az ingatlan bontással történő megszüntetését is - irányul, feltéve, hogy az ingatlan létrehozatala, bővítése, átalakítása vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedély-köteles, amelyről a szolgáltatás igénybevevője előzetesen és írásban köteles nyilatkozni a szolgáltatás nyújtójának.

- [31] A felperes hivatkozásai szerint a füzesabonyi telephelyen végzett munkálatok nem voltak építési hatósági engedély-kötelesek.
- [32] Az éghető folyadékok és olvadékok tárolótartályairól szóló 11/1994. (III. 25.) IKM rendelet 10. § (1) bekezdése értelmében a rendelet hatálya alá tartozó tárolótartály megszüntetését vagy használatának 8 hónapnál hosszabb szüneteltetését az engedélyező hatóságnak 30 napon belül be kell jelenteni.
- [33] A Kúria megállapította, hogy az IKM rendelet idézett, jelen eljárásban alkalmazandó időállapota szerint a rendelet hatálya alá tartozó tárolótartályok bontása bejelentés- és nem építési engedély köteles tevékenység volt. Ezt támasztotta alá a perben a felperes által becsatolt Budapest Főváros Kormányhivatala BPS/03/05031-001/2014. számú tájékoztatása is. Így az ilyen tevékenységek az Áfa törvény perbeli időállapota szerint nem tartoztak fordított adózás alá. Ebben a körben tévedett tehát az elsőfokú bíróság.
- [34] A Kúria rögzíti, hogy az érintett számlák ilyen tartályok bontási tevékenységének az ellenértékét is tartalmazták. Nem volt vitatott azonban az sem, hogy a számlák tartalmaztak fordított adózás hatálya alá eső tevékenységeket is.
- [35] A perbeli számlák - mindkét telephely vonatkozásában - egy szerződésen alapultak, a megbontásuk nem az elvégzendő munkálatok jellegéhez, hanem a készültségi fokához igazodott.
- [36] Az egységes bírói gyakorlat szerint összetett jogügylet esetén vizsgálni kell, hogy melyik gazdasági cselekmény a domináns elem, az határozza meg az adózás módját. (EBH2016. K.15.).
- [37] A perbeli esetben a Kúria megállapította, hogy az ügy körülményeire tekintettel a domináns elem az építési hatósági engedély-köteles tevékenység volt, a felek az engedélyezésre a szerződésükben (annak mellékletében) is utaltak, továbbá a felperes maga sem vitatta, hogy csepeli bázistelepen ilyen jellegű bontási munkálatok voltak, az azzal kapcsolatos tevékenység a fordított adózás hatálya alá tartozott. A felülvizsgálati bíróság jelentőséget tulajdonított annak, hogy a felek a teljes bontási munkálatot egy szerződésben rendezték, valamint nem különítették el a tartályokkal kapcsolatban kiállított számlákat sem.
- [38] A kifejtettekre tekintettel a felperes felülvizsgálati kérelme ebben a körben megalapozatlan volt.
- [39] Az alperesi jogelőd határozat indokolásának 3. pontja vonatkozásában a Kúriának abban a kérdésben kellett állást foglalnia, hogy a felperes által a közvetlen piaci versenytársa általi felvásárlásának megakadályozása érdekében igénybe vett szolgáltatások összefüggésben álltak-e az adóköteles bevételszerző tevékenységével. Az alperesi jogelőd határozata ugyanis a felperes

áfa levonási jogát, valamint a társasági adó adóalapjának csökkentését ezen az alapon tagadta meg, így a jogerős határozata szerint a két kérdést egységesen kellett kezelni.

- [40] A vizsgált időszakban az Áfa levonási jog tartalmi feltételeire irányadó szabályokat a 2006/112/EK. irányelv (a továbbiakban: irányelv) 168. cikke, továbbá az Áfa törvény 120. §-a, formai feltételeket az irányelv 178. cikke és az Áfa törvény 127. §-a határozták meg. Az általános forgalmi adóhoz kapcsolódó ügyekben minden esetben alkalmazandó a magyar ÁFA tv. mellett az irányadó Európai Unió norma, így jelen esetben az irányelv.
- [41] Az irányelv értelmezéséhez kapcsolódóan az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) széles joggyakorlatot alakított ki, amelyet a hasonló jellegű ügyekben figyelembe kell venni.
- [42] A Kúria utal arra, hogy az EUB előzetes döntéshozatali eljárások során hozott ítéletei az Európai Unió Működéséről Szóló Szerződés 267. cikkének rendelkezései szerint az unió elsődleges és másodlagos joga értelmezésének autentikus forrásai. Az EUB az eljárásában nem az előterjesztett ügyek tényállása alapján alkalmazandó jogot határozza meg, hanem az ügyben relevanciával bíró uniós jogforrások értelmezését végzi, az ítéletei erga omnes hatállyal tartalmazzák az uniós jog helyes értelmét. Az adott tényállásának, valamint az ügyben alkalmazandó jogszabályok meghatározása viszont a nemzeti bíróság feladata. Az EUB ugyanis az előzetes döntéshozatali eljárások során nem bírálja el a nemzeti bíróságok előtt fekvő ügyeket. Megalapozatlanul hivatkozott az alperes arra, hogy az alkalmazandó EUB ítéletek az alapján lennének kiválaszthatók, hogy az EUB milyen tényállás mellett értelmezte az uniós jogot.
- [43] Az Áfa törvény 120. § b) pontja szerint abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez - ideértve a termék Közösségen belüli beszerzését is -, szolgáltatás igénybevételéhez - ideértve az előleget is, ha az adót a 140. § a) pontja szerint a szolgáltatás igénybevevője fizeti - kapcsolódóan fizetendő adóként megállapított.
- [44] Az áfalevonási jog gyakorlásának feltétele az, hogy az igénybe vett közvetlen kapcsolatban álljon az áfaköteles gazdasági tevékenységével. Nem szükséges ehhez annak a vizsgálata, hogy az adott termék vagy szolgáltatás beszerzése az adott piaci viszonyok között ésszerű volt-e, hatékony volt-e, nem szükséges továbbá az sem, hogy ez tényleges és konkrét eredményt érjen el, annak a vizsgálata a lényeges, hogy a beszerzett termék vagy szolgáltatás annak célja szerint kapcsolódik-e az adóköteles termékértékesítéshez. Az adósemlegesség elve ugyanis azt célozza, hogy az adózót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét

illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héa kötelesek (C-110/98-C-147/98. sz. Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 44. pont, C-255/02. sz. Halifax és társai ügyben hozott ítélet 78. pont, C-439/04. és C-440/04. sz. Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 48. pont).

- [45] Annak megítélése során, hogy az adott szolgáltatásnyújtás közvetlen kapcsolatban áll-e az adózó áfaköteles gazdasági tevékenységével, az ügy összes körülményeit fel kell tárni.
- [46] Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egy részesedés pusztá megszerzését és megtartását nem lehet a hatodik irányelv szerinti értelemben gazdasági tevékenységnek tekintetni. Ugyanis valamely vállalkozás részesedésének pusztá megszerzése nem minősül materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának, mivel az esetleges osztalék mint a részesedés eredménye pusztán a dolog feletti tulajdonjog következménye és nem az irányelv szerinti bármely gazdasági tevékenységért járó ellenszolgáltatás (C-80/95. sz. Harnas & Helm-ügyben hozott ítélet 15. pont, C-8/03. sz. BBL-ügyben hozott ítélet 38. pont).
- [47] A beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő HÉA levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy az ezek beszerzése vagy igénybevétele érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik (C-98/98. sz. Midland Bank ügyben hozott ítélet 30. pont, C-16/00. sz., Cibo Participations ügyben hozott ítélet 31. pont, C-465/03. sz. Kretztechnik ügyben hozott ítélet 35. pont).
- [48] A perbeli esetben nem volt vitatott, hogy a felperes által igénybe vett szolgáltatások költségét az általa végzett áfaköteles értékesítés ellenértéke tartalmazta. Megállapítható volt továbbá, hogy jelen ügyben egy közvetlen piaci versenytárs által történő felvásárlás megakadályozásáról volt szó, amely felvásárlás megtörténte nyilvánvalóan kihatással lett volna a felvásárolt cég gazdasági, piaci helyzetére, értékesítési lehetőségeire, tevékenysége jövőbeni irányultságára. Egy független cég ilyen jellegű elemzései ismeretében a felvásárlás támogatása, vagy megakadályozása érdekében kifejtett további tevékenységének költségei tehát azonnali és közvetlen kapcsolatban állnak a cég adóköteles termékértékesítési tevékenységével.
- [49] Mindenre tekintettel tehát tévedett az elsőfokú bíróság, amikor az Áfa tv. 120. § b) pontja alapján megtagadta a levonási jog gyakorolhatóságát.
- [50] A Tao. tv. 8. § (1) bekezdés d) pontja szerint az adózás előtti eredményt növeli az a költségként, ráfordításként elszámolt, az adózás előtti eredmény csökkenéseként számításba vett összeg - ideértve az immateriális javak és tárgyi eszközök értékcsökkenési leírását is -, amely nincs összefüggésben a vállalkozási, a bevételszerző tevékenységgel, különös tekintettel a 3. számú

mellékletben foglaltakra.

- [51] A Tao. tv. 3. számú melléklet A) 4. pontja értelmében A 8. § (1) bekezdésének d) pontja alkalmazásában nem a vállalkozási tevékenység érdekében felmerült költségnek, ráfordításnak minősül különösen az általános forgalmi adó nélkül 200 ezer forintot meghaladó szolgáltatás ellenértéke (vagy annak egy része), ha a körülmények (így különösen az adózó vállalkozási tevékenysége, árbevétele, a szolgáltatás jellege, a szolgáltatás ellenértéke) alapján egyértelműen megállapítható, hogy a szolgáltatás igénybevétele ellentétes az ésszerű gazdálkodás követelményeivel; az adóévben ugyanazon személytől ugyanazon jogcímen igénybe vett szolgáltatások ellenértékét együttesen kell figyelembe venni.
- [52] Az alperesi adóhatóság ezen rendelkezések mentén növelte meg a felperes társasági adó alapját, melyet az elsőfokú bíróság jogszerűtlennek tekintett. A Kúria az elsőfokú bíróság ítéletének ezen részében foglaltakkal egyetértett, azzal, hogy az Áfa kapcsán már kifejtettek szerint a beszerzett szolgáltatások összefüggésben álltak a felperes vállalkozási, a bevételszerző tevékenységével.
- [53] A Kúria csak az alperesi felülvizsgálati kérelemben foglaltakra tekintettel mutat rá arra, hogy amennyiben az alperes által a határozatában elfoglalt álláspont helyes lett volna, a tényállás akkor sem került volna teljes körűen tisztázásra, ahogyan arra a felülvizsgálati kérelmében a felperes is helyesen hivatkozott. Nem vizsgálta ugyanis az adóhatóság azt, hogy az Unió hatáskörébe tartozó fúzió kontroll kapcsán megalkotott magyar jogszabályok Uniós joggal való összhangja biztosított volt-e, avagy az alperes által hivatkozott jogszabályi környezet olyan egyértelmű és jogbiztonságot jelentő tilalmat eredményezett volna, mely minden kétséget kizáróan lehetetlenné tette volna a felvásárlás megtörténtét. Nem értékelte továbbá azt a körülményt, hogy a felvásárló cég a felperes közvetlen piaci vetélytársa volt és a felvásárlás megtörténte esetében annak milyen közvetlen felperesi gazdasági tevékenységet érintő kihatásai lehettek volna (például azt, hogy a felperes által a perben hivatkozott százhalombattai finomító szükségszerű értékesítése vajon megvalósult volna).
- [54] A kifejtettekre tekintettel a Kúria az elsőfokú ítéletet a Pp. 275. § (4) bekezdése alkalmazásával hatályon kívül helyezte, az alperesi jogelőd határozatát a fentiek szerinti részben hatályon kívül helyezte és az alperest a Pp. 339. § (1) bekezdésére tekintettel új eljárás lefolytatására kötelezte.
- [55] Az új eljárásban az alperes a hatályon kívül helyezett határozat indokolása 3. pontjában foglaltakra alapozottan a felperes terhére megállapítást nem tehet és a már a hatályon kívül helyezett határozatában megtett és jogszerűnek minősített megállapításait alapul véve kell meghatározni a felperesi adókülönbözet mértékét és következményeit.

Az döntés elvi tartalma

- [56] *A nyilvánosan működő részvénytársaságnak a piaci versenytárs általi felvásárlása megakadályozása érdekében igénybe vett szolgáltatások költsége közvetlen összefüggésben áll az adóköteles bevételszerző tevékenységével, így az ilyen költségek általános forgalmi adó tartalma levonható, továbbá ezen költségek nem növelik a társasági adó alapját sem.*

Záró rész

- [57] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (2) bekezdése mentén tárgyaláson bírálta el.
- [58] A Kúria a pervesztes alperest a Pp. 78. § (1) bekezdésének alapulvételével kötelezte a felperes elsőfokú és felülvizsgálati eljárási költségének megfizetésére.
- [59] Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 43. § (3) bekezdése, 42. § (1) bekezdés a) pontja, továbbá 50. § (1) bekezdése szerint felmerült eljárási illetéket a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (1) bekezdése, és 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2016. május 18.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Kiss Árpád Lajos s.k.
előadó bíró, Dr. Sugár Tamás s.k. bíró

A kiadmány hitelélül:
tisztviselő