

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.720/2015/8.

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

A felperes: (felperes címe)

A felperes képviselője: Kajtár Takács Hegymegi-Barakonyi Baker & McKenzie Ügyvédi Iroda (ügyintéző ügyvéd: dr. Kajtár Géza)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Ügyek és Adózók Adó Főigazgatósága jogutódja

Az alperes képviselője: Dr. Farkas Ervin jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2.K.33.251/2013/59. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2.K.33.251/2013/59. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 300.000 (háromszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A H-P (HP) a 2008. évben döntött az E.D.S (EDS) felvásárlásáról. A cégszerzők szerint a magyarországi E. Kft. 2008 decemberében a HP G. B.V.-, majd a HP B B.V. tulajdonába került; 2009. március 16-tól a HP V. B.V. és a HP L. B.V. lett a tulajdonos. A felperes tagjai ebben az időszakban a HP G B.V. és a HP C. GmbH voltak. Az E. Kft.-t tulajdonló HP cégek és a felperesi tag HP G B.V. tulajdonosa a HP anyacége, a HP C. US volt (a GmbH a HP G. B.V. tulajdonában állt).

[2] A HP C. US döntésének megfelelően a felperes a 2009. április 22-én kelt szerződéssel megvásárolta a E. Kft.-t, az ellenértéket ezen a napon át is utalta. A pénzügyi fedezet a cégcsoport finanszírozását biztosító HP C. C.V. (a továbbiakban: Cash-pool társaság) által nyújtott 9.153.477.000 forint kölcsönből származott. A kölcsönszerződés napi kamatozású volt; a hónap végén kimutatott kamatot a felperes havonta elhatárolta. A kölcsön teljes összegét az ötéves futamidő végén kellett visszafizetni. A felperes transzferár nyilvántartása a kölcsön céljaként a felperes hosszú távú finanszírozását, illetve a csoporton belüli optimális tőkefelhasználást határozta meg. A megvásárolt gazdasági társaság 2009 októberében beolvadt felperesbe. A felperesnél a felvásárlást követően, a 2010. évben, a cégérték költségkénti elszámolása és a kamatok elszámolása miatt negatív saját tőke alakult ki.

[3] Az elsőfokú adóhatóság a 2007/2008-2008/2009 üzleti évekre valamennyi adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél. A vizsgálat - egyebek mellett - megállapította, hogy a kölcsönként adott összeg olyan tőkejuttatás volt, amelynek célja nem a transzferár nyilvántartás szerinti hosszútávú finanszírozás volt, hanem az, hogy elősegítse a felperesnek, mint - közvetetten - saját tulajdonú entitásnak a jogi átalakulási folyamatok közbeni zavartalan működését, az E. Kft. felvásárlását majd beolvastatását. A jogi forma adóelőnyt koncentrált - a kapcsolt vállalkozások bevonásával - az anyavállalathoz, ugyanakkor adóhátrányt jelent a felperesnek.

[4] Az ügylet egyetlen gazdasági célja az adózás előtti eredmény csökkentésén keresztül az adóelőny elérés, mely ellentétes az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 2.§ (1) bekezdésével. A kamatok nem számolhatók el ráfordításként, mert nem a felperes bevételszerző tevékenységével összefüggésben, hanem az adóhatóság által adójogi szempontból színleltnek minősített ügylet kihatásaként merültek fel. A felperes eljárása ellentétes a számvitelről szóló 2000. évi C. tv. (a továbbiakban: Sztv.) 83.§ (3) bekezdésével. Az ellenőrzés a pénzügyi ráfordítás helytelen elszámolása miatt a 2008/2009. üzleti év adózás előtti eredményt 619.790.000 forinttal megnövelte. Társasági adóalap növelésére azért nem került sor, mert a "kamatráfordítást" felperes

pénzügyileg nem rendezte.

[5] A revízió több adójogi tényállást is érintő adatai alapján az elsőfokú adóhatóság általános forgalmi adó, személyi jövedelemadó, egészségbiztosítási járulék, egészségügyi hozzájárulás, nyugdíj-biztosítási járulék, munkaadói járulék, innovációs járulék, társasági adó és társas vállalkozások különadója adónemekben a vizsgált évekre összesen 236.130.000 forint adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére. A 205.966.000 forint adóhiány után adóbírságot szabott és késedelmi pótlékot számított fel, a jogszabályban előírt adózással összefüggő kötelezettség elmulasztása miatt különböző jogcímenek összesen 1.500.000 Ft mulasztási bírságot szabott ki.

[6] Az alperes 2197363234 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Indokolásában a kölcsönszerződés kapcsán hivatkozott az OECD Transzferár Irányelvek (a továbbiakban: Irányelvek) 1.36. és 1.37. pontjára. Ennek alapján a kölcsön folyósításának körülményeire tekintettel helyénvaló lehetett, hogy azt az adóhatóság gazdasági tartalmának megfelelően minősítette, ami azzal járt, hogy a hitelt tőkebefektetésként kezelték.

A kereseti kérelem

[7] A felperes keresetében az E. Kft. cégértékéhez tartozó értékcsökkenésre vonatkozó alperesi megállapítás mellett vitatta a kölcsön tőke juttatássá való átminősítését.

Az elsőfokú ítélet

[8] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperesi határozatból - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - a 2008. évre (ténylegesen: 2008/2009. üzleti év) tao és társas vállalkozások különadója adónemekben megállapított 171.372.000 forint adókülönbözetből 149.390.000 forint adóhiányt, az összes 232.535.000 forint adókülönbözetből 205.966.000 forint adóhiányt, 95.720.000 forint adóbírságot, 21.800.000 forint késedelmi pótlékot, a 2008. évi adózás előtti eredményt és a 2008. évi társasági adóalap változást megállapító rendelkezéseket hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot ebben a körben új eljárásra kötelezte.

[9] Az E. Kft.-t érintő értékcsökkenés kereseti indokait az igazságügyi szakértői bizonyítás végeredményeként keletkezett aggálytalan szakvélemény alapján értékelte megalapozottnak.

[10] A kölcsön tekintetében alkalmazandó jogszabályok körének

meghatározása során kifejtette, hogy az Irányelvek nem jogszabályok, így azokra közvetlen adókötelezettség nem állapítható, a Tao.tv. 31. § (2) bekezdés b) pontja egy, az Irányelvekre vonatkozó megfelelőségi klauzula, deklaratív szabály. Az alperes attól nincs elzárva, hogy az Irányelveket jogalkalmazási segédletként figyelembe vegye, amennyiben az a társasági adónemet érintő adókötelezettségre vonatkozó jogi norma alkalmazása szempontjából releváns.

[11] Az átminősítés eredője az az alperesi megállapítás, amely szerint a HP cégcsoport által irányított Cash-pool társaságtól felvett, a futamidő végén egy összegben visszafizetendő kölcsön és a kölcsön kamatainak ráfordításként való elszámolása a felperes társasági adóalapjának lerontását célozta az Art. 2. § (1) bekezdését sértő módon. A bíróságnak abban kellett döntenie, hogy a felperesnek biztosított forrás tekintetében a rendeltetésellenes joggyakorlása kimutatható-e arra figyelemmel, hogy elvi lehetőségként a forrás más formában (tőkejuttatás) is biztosítható lett volna.

[12] A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. tv. (a továbbiakban: Tao tv.) 8.§ (1) bekezdés j) pontja egyértelműen meghatározza - a Tao.tv. 31. § (2) bekezdés b) pontjára tekintettel éppen az Irányelvek 1.37. pontját konkretizálandó - azon esetet, amikor az adóévben ráfordításként elszámolható kamat mértéke a kapott kölcsön saját tőkéhez viszonyított aránytalansága folytán korlátozás alá esik. Ez a jogszabályhely bármely adóalany által kapott kölcsönre vonatkozik, figyelemmel a Tao.tv. 5. § (1) bekezdés a) pontjának fogalom-meghatározására. Nem volt vitatott a perben, hogy ezen rendelkezést a felperes nem sértette meg. Az Art. 2. § (1) bekezdésére folytatott bizonyítás során a Tao.tv. ezen pontja annyiban nem volt figyelmen kívül hagyható, hogy a jogalkotó az alperes által megállapítottakkal nagy mértékben azonos adótényállást nem minősítette ex lege jogellenesnek.

[13] Nem voltak relevánsak azok az alperesi érvek, amelyek a kölcsönügyletben a kamatfizetés elhatárolhatóságának célzatára vonatkoztak, a felperes ésszerű indokát adta eljárásának. Az a tény, hogy a felvásárlásról nem felperes, hanem kapcsolt vállalkozása döntött, e tekintetben lényegtelen, a kölcsönfelvételben megjelenő költség allokáció a felperes gazdasági tevékenységéhez illeszkedő, működőképes társaság felvásárlásához kapcsolódott. Az elsőfokú bíróság nyomatékmal vette figyelembe azt a következetes felperesi nyilatkozatot, amely szerint a kölcsönt a Cash-pool társaság közvetve a cégcsoport anyavállalata által bevont forrásból - kötvénykibocsátás - finanszírozta, amelynek kamatterhe az egyes akvizíciókkal érintett leányvállalatok, köztük a felperes által fizetendő kamatban fejeződött ki. Ily módon nem állapítható

meg, hogy a felperest a kölcsönszerződés szerinti kamatráfordítás nem rendeltetésszerű joggyakorlás miatt terhelte. A kölcsönnyújtójának személye pedig az anyavállalati kötvénykibocsátás folytán okszerűen volt a házi cégcsoport tagja.

[14] A kölcsön felperes saját tőkéjéhez mért összegének sem volt jelentősége, az indikatív ajánlat készítésének időpontja miatt korlátozott a bizonyító ereje. A kölcsön mértéke és ennek arányában az elhatárolt kamat összege a felperes saját tőkéjével összemérve az Art. 2. § (1) bekezdés alkalmazásában alapvetően azért indifferens, mert a felperes a kölcsönt olyan cég vásárlásához használta fel, amelynek jövedelemtermelő képessége a bevont forrás összegével nem volt aránytalan, a kamat százaléklábra (12,63%/év) pedig az alperes maga sem tett megállapítást.

[15] Az átminősítés értékelésével kapcsolatban az elsőfokú bíróság kiemelte, hogy a 2009. április 22-e után bekövetkezett gazdasági tényekből a múltra levont következtetések megalapozatlanok. A felperesnek 2009. évben nem kellett a recessziót és annak várható hatását előre látnia, így a vizsgálatnál nem érintett 2010-2011 évek negatív eseményei semmilyen-, az Art. 2. § alkalmazásában okszerű következtetés levonására nem alkalmasak.

[16] A felperes tőke-és kamatfizetési kötelezettsége a futamidő végén vált esedékessé: ennek azonban nem volt érdemi jelentősége. A kölcsönnek a cél szerinti felhasználása nem volt vitatott, az ügyletnek az alperes által alkalmazott adójogi minősítésére - a kamatok ráfordításként való elszámolása miatt sérült az Sztv. 83.§ (3) bekezdése - pedig nem volt érdemi kihatással a kölcsönügylet perfektuálódása.

[17] Az alperes relevancia hiányában utalt a felperes transzferár nyilvántartására és kölcsönszámlán való fellelhetőségének időtartamára, mert jogszabályi rendelkezés hiányában a felperesnek a kapott kölcsön célját hosszú távú tőkeszükséglet biztosításához képest nem kellett másként vagy pontosabban meghatároznia, figyelemmel a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló 18/2003. (VII. 16.) PM rendelet 2009. április 22-én hatályos 2. és 4. §-ára.

[18] Az sem volt ügydöntő az Art. 2. § (1) bekezdés alkalmazásában, hogy az E. Kft. tulajdonosa a felperes anyavállalata volt, hiszen a felvásárlással az anyavállalat könyveiből a gazdasági társaság kikerült, a beolvadással pedig jogutódlással megszűnt. Az adókötelezettségeire kiható gazdasági események a továbbiakban a felperesnél jelentek meg.

[19] Az elsőfokú bíróság értékelése szerint alaptalan volt az

alperesnek az a hivatkozása is, hogy az eljárás azért ütközne az Art. 2. § (1) bekezdésébe, mert csoportszinten a felvásárlásokból adódó nyereség az anyavállalatnál képződik, míg a költségek a felperesnél jelentek meg. Ezen alperesi álláspont az anyavállalat vonatkozásában a portfólió hatásra utal, amely nem azonos a költségek egyoldalú áthárításával és különösen nem azonos a leányvállalatok szükségszerű veszteséges működésével, ellenkező esetben a csoportszintű akvizícióból nyilvánvalóan az anyavállalatnál sem képződne nyereség.

[20] Kiemelte, hogy az ügyletsorozatot, különösen a kölcsön kamatát, kizárólag abból a szempontból vizsgálta, hogy abban - a csoport szintű tranzakciókat is figyelembe véve - kimutathatók-e olyan elemek, amelyeknek nincs racionális gazdasági magyarázata, ilyen összefüggést azonban nem talált, így a felperes nem sértette meg az Sztv. 83. § (3) bekezdését, a 2008/2009 üzleti évben időben elhatárolt kamatokat jogszerűen számolta el az adózás előtti eredmény terhére.

[21] Az új eljárásra adott iránymutatás szerint a hatályon kívül helyezett határozati részekre tekintettel kell átszámításokat végezni.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[22] Az alperes a kölcsön tőkejuttatássá átminősítése kérdésében támadta felülvizsgálati kérelemmel a jogerős ítéletet. Elsődlegesen annak hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra utasítását kérte.

[23] Álláspontja szerint a jogerős ítéletben foglaltakkal szemben igenis releváns az az alperesi érvelés, amely a kölcsönügyletben a kamatfizetés elhatárolhatóságának célzatára vonatkozott. Az anyavállalat döntése nem minősül ésszerű indoknak, hiszen az alperes éppen azért tett megállapítást, mert a felperes az anyavállalat utasítása nélkül sosem vásárolta volna meg a társaságot. Az anyavállalatnak a kötelező vásárlási döntést esetén gondoskodnia kell a fedezet biztosításáról, illetve a feltételekből a leányvállalatot érő hátrányok megfelelő kompenzálásáról. A perbeli esetben azonban a tulajdonosi döntésből eredő közel 15 milliárd forint összegű kötelezettség teljesítése kizárólag a felperesre hárult.

[24] A transzferár dokumentáció azon megállapításának, hogy a kölcsön hosszú távon biztosítsa a tőke szükségletet, ellentmond az a körülmény, hogy az összeg a felperes bankszámláján csak egy napra

jelent meg. A cash-pool rendszer működésének egyenes következménye, hogy a felperes könyveiben kötelezettségként szereplő kölcsön, mint pénzeszköz 2009. április 22-től (a kapcsolt vállalkozásoknak történő átutalástól) továbbra is a cégcsoport rendelkezésére állt. A konstrukció következtében az anyavállalat semmilyen kockázatot nem vállalt, sőt, azt is kikötötte, hogy a kölcsöntörlesztés elmaradása esetére nem vállal garanciát. Az OECD irányelv 1.37. pontja minden olyan esetre vonatkozik, amikor egy befektetés kamatteherrel valósul meg abból a célból, hogy az anyavállalat közvetett módon kamat formájában vonja el egy leányvállalat adózás előtti nyereségét. Ezért nincs ügydöntő jelentősége annak, hogy a felperes az alul-tőkésítés szabályának megfelelt

[25] Az Art. 2. § (1) bekezdésének alkalmazásához szükséges összefüggések rendszerében a perbeli esetben két tényezőt kell figyelembe venni: a kapcsolt felek között létrejött kölcsönszerződés jellemzőjében, tartalmi elemeiben valójában nem a kölcsön, hanem a tőkejuttatás elemeit hordozza-e magában, és az anyavállalat által nyújtott kölcsön és kamat visszafizetési kötelezettség (az anyavállalat közvetett módon kamat formájában elvonja a leányvállalat nyereségét) ok-okozati összefüggésben áll azzal, hogy a felperes adóelőnyhöz jutott. Amennyiben mindkét kérdésre igen a válasz, úgy kizárható a rendeltetésszerű joggyakorlás.

[26] Az alperes álláspontja szerint a csoportelőnyök realizálása az egyes tagok hátrányára lehet ugyan a tulajdonosok szintjén racionális (hátrány alatt kizárólagos adóelőny mellett megvalósuló gazdasági hátrányt értve), viszont éppen ilyen helyzetben teremt a jogalkotó beavatkozási lehetőséget az adóalap védelmében. Hivatkozott a Kúria Kfv.VI.35.575/2012/8. számú ítéletére.

[27] Előadta, azért nem alkalmazta a Tao.tv. 18. §-ának rendelkezéseit, mivel a kamatfizetési kötelezettség tekintetében önmagában a felperes által alkalmazott 12,63%-os mértékű kamatláb piaci jellegét nem kifogásolta. Jelentőséget kap azonban a futamidő végén történő törlesztés. Az alperes álláspontja szerint a választott ügyleti forma - kapcsolt felek közötti kölcsönügylet - nem áll összhangban annak valós gazdasági tartalmával. Az, hogy a szükséges pénzeszközöket a felperes kamatteherrel nyújtott kölcsönként kapta meg, indokolatlanul magas összegűre emelte a felperes - nem saját, hanem anyavállalati felvásárlási döntésből eredő - költségeit. Külön jelentősége van annak, hogy a felperes eleget tudott-e tenni fizetési kötelezettségének 2014 áprilisában. A válasz elől a perben a felperes kitért, és erre az alperesi érvelésre az elsőfokú bíróság nem reagált. A HP cégcsoport esetében a kölcsön visszafizetésének esetén is biztosított volt az adóelőny elérése, tekintettel az interneten is elérhető információkra.

[28] A kölcsön valódi célja nem a Kft. megvásárlása volt, különös tekintettel arra, hogy a HP V. és HP L. voltak az anyavállalatai mind a felperesnek, mind az E. Kft.-nek, így a két társaság egyesülése „pénzmozgás nélkül” is megvalósítható lett volna. Az alperes nem azt állította, hogy a kamatelszámoláson túl semmiféle gazdasági tartalma nem volt a kölcsönnyújtásnak, hanem azt, hogy a beolvadás ezen lépések megtétele nélkül is lebonyolítható lett volna. Kiemelte, hogy a transzferár dokumentáció nem tartalmazza a kölcsön tényleges felhasználási céljának megfelelő funkció és kockázatelemzést. Nem mérték fel, hogy az adott körülmények között a kölcsönügyletre független felek között egyáltalán sor került volna.

[29] A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta, mert a felülvizsgálati kérelem alperes korábbi előadásainak megismétlése, így alkalmatlan a Kúria előtti eljárásra.

A Kúria döntése és jogi indokai

[30] Az alperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

[31] A Kúria a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 272.§ (2) és 275.§ (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül. Erre tekintettel a Kúria nem érintette a jogerős ítéletnek az E. Kft.-t érintő értékcsökkenésre vonatkozó tételeit, a felülvizsgálati eljárást kizárólag a kölcsönnek tőke juttatássá való átminősítésére folytatta le.

[32] Annak eldöntése, hogy a bizonyítékok felülmérlegelésére adott esetben van-e lehetőség, csak a felülvizsgálati kérelem érdemi elbírálása során lehetséges, ez okból nincs lehetőség a felülvizsgálati kérelemnek a felperes ellenkérelmében hivatkozott hivatalbóli elutasítására.

[33] Az elsőfokú bíróság az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát folytatta le, amely sem a HP cégcsoport cash-pool rendszerére, sem a kölcsön visszafizetésének esetleges elmaradására nem tartalmaz megállapításokat. Ezekben a kérdésekben az elsőfokú bíróságnak - szemben a felülvizsgálati kérelemmel - nem kellett állást foglalni.

[34] Ugyancsak mellőzte a Kúria az alperesi felülvizsgálat azon hivatkozását, hogy a HP V. és HP L. voltak az anyavállalatai mind a felperesnek, mind az E. Kft.-nek. A nyilvános cégadatok szerint az

ügylet időpontjában az E. Kft. közvetlen tulajdonosa a HP V. B.V. és a HP L. B.V, a felperesé a HP G. B.V. és a HP C. GmbH voltak.

[35] A továbbiakban a Kúria elsődlegesen megállapította, hogy a felperes egyrészt multinacionális vállalkozás (MNE) tagja, másrészt a csoporton belül különálló, a Tao tv. hatálya alá tartozó entitásként működik. A társasági adózás az a jogterület, amelyen még nem érvényesül komplex nemzetközi szabályozás, ugyanakkor egyes kérdésekben az államok törekszenek az egységes szabályozási elvek kialakítására. Az MNE-k nemzetközi adóztatásának főbb alapelveit tartalmazza „A jövedelem és vagyon adóztatásáról szóló OECD Modellegyezmény”, amely egyrészt az OECD tagországok (Magyarország 1996. óta tag) közötti-, másrészt a tagországok és OECD-n kívüli országok közötti kétoldalú adóegyezmények alapjául szolgál.

[36] A nemzetközi adózás egyik fő területe az adójogi szempontból megfelelő ár meghatározása és az adóalap ennek tükrében történő korrekciója. A korrekció alapja lényegében az, hogy a Modell Egyezmény 9. cikke szerinti kapcsolt vállalkozások között alkalmazott transzferár (az az ár, amelyen egy vállalkozás árukat, vagy immateriális javakat ad át, vagy szolgáltatásokat nyújt kapcsolt vállalkozásának) összevetésre kerül a független felek között alkalmazott szokásos piaci árral. Az Irányelvek az OECD tagországok nemzetközi szerződésnek nem minősülő megállapodásai alapján keletkeztek, de egyúttal támaszkodnak az Egyesült Államokban javasolt transzferár képzési rendelkezésekről folytatott egyeztetésekre is.

[37] Alperes határozatának meghozatala során a cash-pool kölcsön kapcsán nem vizsgálta a szokásos piaci árat (mint az elsőfokú bíróság helytállóan utalt rá, a kamat mértékét az alperes nem vitatta), nem foglalkozott transzferár meghatározással. Eljárása során az Irányelvek pontjaira azért hivatkozhatott, mert az általa ellenőrzött ügylet feltételeinek és a független felek közötti ügylet feltételeinek az összehasonlítását végezte el, mindeközben értékelve a felperes transzferár nyilván tartását.

[38] Az alperesi határozatban megjelölt Irányelvek 1.36 és 1.37 pontjai a ténylegesen megvalósult ügyletek elismerésének szempontjait taglalják. Ezek alapján az adóhatóság akkor hagyhatja figyelmen kívül az adóalany által az ügylet megkötésekor alkalmazott szerkezetet, ha pl. egy kapcsolt vállalkozásba való befektetés kamatteherrel adott hitellel valósul meg, miközben ha figyelembe vesszük a hitelfelvevő társaság körülményeit - független körülmények között - a befektetésnek nem ilyen felépítése lenne elvárható. Ebben az esetben helyénvaló, ha az adóhatóság a befektetést a gazdasági tartalomnak megfelelően minősíti, ami azzal az eredménnyel járhat, hogy a hitelt tőkebefektetésként kezelik. Az ügylet jellemzője inkább a felek közötti viszonyból származtatható,

mint a szokásos kereskedelmi feltételekből, és elképzelhető, hogy az adóalany adóelkerülés vagy adócsökkentés céljából alakította azt így (1.38).

[39] Az elsőfokú bíróság az alkalmazandó jogszabályi környezet meghatározása során helytállóan nem tekintette az Irányelveket jogszabálynak. Jogalkalmazási segédletként való figyelembe vételük azonban indokolt, különös tekintettel az 1.39. és 1.41. pontok egyes szempontjaira. Ezek szerint a kapcsolt vállalkozások köthetnek olyan különleges természetű megállapodásokat, amelyekkel független vállalkozások esetében nem, vagy csak nagyon ritkán találkozhatunk. Az a tény, hogy független vállalkozások nem egy bizonyos módszer szerint alakítják ügyleteiket, okot adhat arra, hogy tüzetesebben vizsgálják a szerkezet gazdasági logikáját, de ez önmagában nem döntő.

[40] Az ügyleti szerkezet logikájának vizsgálata során egyetlen mozzanatnál sem szabad figyelmen kívül hagyni, hogy MNE keretei között megvalósult gazdasági esemény értékelése folyik. Az, hogy a multinacionális vállalkozás esetén központi döntés érvényesül, nem vitatható, a döntési struktúra jogszerűsége ebből az okból nem kérdőjelezhető meg.

[41] A HP C. US döntött a szintén MNE rendszerben működő EDS felvásárlásáról: a folyamat megvalósulásának módját központi döntés határozta meg mindkét oldalon. Ennek következtében a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben a felperes szempontjából nem volt szükséges bármiféle döntés előkészítés, vagy másfajta előzmény. A felperes nem dönthetett sem a felvásárlás tényéről, sem az ellenértékről, sem a felvásárlás menetéről, sem a fedezetéről.

[42] A folyamatban itt kell kiemelni a jogerős ítélet azon megállapítását, mely szerint a kölcsönfelvételben megjelenő költség allokáció a felperes gazdasági tevékenységéhez illeszkedő, működőképes társaság felvásárlásához kapcsolódott. Az alperesi felülvizsgálati kérelem előadásai ezt figyelmen kívül hagyják, megállnak a kölcsön felvétel/felvásárlás tényénél. Az alperes megközelítésében az ügylet miatt felperesnél kizárólag kiadások keletkeztek, a HP központnak a felperest érő hátrányok kompenzálásáról kellett volna gondoskodni. Az EDS teljes cégcsoportjának felvásárlásra vonatkozó HP központi döntése azonban nem minősíthető úgy, hogy az egyértelműen csak a cégcsoport egyik, vagy másik tagjának előnyére szolgált. A kölcsön minősítése során alperes teljes mértékben figyelmen kívül hagyta, hogy a folyamat végén a felperes maradt az egyedüli résztvevője a cégcsoportban a magyar piacnak. A jogerős ítélet helytállóan tulajdonított ennek jelentőséget.

[43] Az alperes felülvizsgálati kérelmében - miként határozatában is - lényegesnek tekintette, hogy egy független vállalkozás valós piaci körülmények között nem vásárolt volna meg úgy egy társaságot, hogy ahhoz 9 milliárdos hitelt kelljen felvennie. A hasonlóság vizsgálata során alperes ismételten figyelmen kívül hagyta azt a tényt, hogy a vételre két multinacionális vállalkozás közötti ügylet végrehajtása miatt került sor. Ebben az esetben az összehasonlító elemzés nem végezhető el az egyes gazdasági társaságok szintjén. Az ügylet valós struktúrájához igazítható független felek közötti gazdasági esemény nem lett megjelölve, így ezen okból nem tekinthető megalapozatlannak a jogerős ítélet.

[44] A felperes cash-pool rendszerben kapta meg az E. Kft. felvásárlásának fedezetét. Alperes felülvizsgálati kérelmében helytállóan adta elő, hogy a rendszer működésének következményeként, a felperes könyveiben kötelezettségként szereplő kölcsön, mint pénzeszköz 2009. április 22-től továbbra is a cégcsoport rendelkezésére állt (a vétel időpontjában az E. Kft. tulajdonosai a cégcsoport felperesen kívüli más tagjai voltak). A cégcsoportnak azonban a felperes is tagja, így az összeg - adott esetben - számára is ismételten hozzáférhető.

[45] A cash-pool rendszer azon további sajátosságát, hogy a Cash-pool társaság az MNE tagjaként szintén különálló entitásként működik alperes ugyancsak figyelmen kívül hagyta. Ennek következtében felülvizsgálati kérelmében alaptalanul hivatkozott az anyavállalt kockázatára, az elmaradt törlesztési garanciavállalásra.

[46] A cash-pool rendszerek működésének szabályai közé tartozik, hogy, mivel kapcsolt vállalkozások közötti ügyletekről van szó, a Tao tv. 18.§-a szabályainak megfelelően a szokásos piaci kamattól eltérő kamat alkalmazása estén módosítani kell a társasági adó alapját. A felperes esetében ennek szükségessége nem merült fel. További elvárás, hogy - a törvényi feltételek megléte esetén - alul-tőkésítés címén sor kell kerüljön a Tao tv. 8.§ (1) bekezdés j) pontja szerinti adózás előtti eredmény növelésére. A felperes ennek a követelménynek is megfelelt. A felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben mindennek azért van jelentőség, mert az MNE elvi működésének potenciális buktatói közül alperes tényállásszerűen csak egyet minősített át a felperes hátrányára: értékelése szerint a befektetés úgy valósult meg kamatteherrel, hogy független körülmények között a befektetésnek nem ilyen felépítése lenne elvárható.

[47] Alperes felülvizsgálati kérelmében hivatkozott a Kúria Kfv.VI.35.575/2012/8. számú ítéletére, mely a perbelitől eltérő tényállást érintett. Ennek ellenére indokolásából elvi szinten kiemelhető, hogy „Rendeltetésellenes joggyakorlásnak azt az esetét

minősíti a törvény, amikor a szerződés vagy más jogügylet célja kizárólag vagy döntően a kölcsönös, vagy egyoldalú adómegettakarítás, közvetve az államháztartás valamely alrendszerének okozott kár.", továbbá hogy „az adóelőny érvényesíthetősége tehát nem csupán abban az esetben kizárt, ha a jogügylet célja kizárólagosan (csak) az adóelőny elérése, hanem akkor is, ha az adóelőny elérése uralja a jogügyletet, ha az döntően az előny elérést célozza". A Kúria ezen elvek miatt vetette el a felülvizsgálati kérelem Art. 2.§ (1) bekezdéséhez kapcsolódó, ok-okozati összefüggésre vonatkozó előadását. Mint a jogerős ítélet kiemelte, az ügyletsorozatban - a csoport szintű tranzakciókat is figyelembe véve - nem voltak kimutathatók olyan elemek, amelyeknek nem volt racionális gazdasági magyarázata, amelyek célja kizárólagosan, vagy döntően az adóelőny elérése lett volna.

[48] Alperes az eljárás teljes folyamatában hivatkozott az Irányelvek 1.37. pontjára. Az Irányelvekben foglaltak azonban - mint a Art. és az Sztv. irányadó rendelkezései is - automatikusan nem alkalmazhatók, mindenkor az adott tényállás függvényében kell következtetést levonni. Az Irányelvek ezen pontja egyébként nem kógensen, hanem csupán - mint a 36. pontban idézett szövegrészlet tartalmazza - a lehetőség szintjén fogalmazza meg az eltérő minősítést. Így a felperes esetében csak az, hogy egy MNE a kapcsolt vállalkozásába való befektetést kamatteherrel adott hitellel valósítja meg, nem elégséges tényállása az adókülönbözet megállapíthatóságának. Az ezen tényállásra rakódó egyéb, de az ügy eldöntése szempontjából releváns körülményeket az elsőfokú bíróság megjelölte, értékelte, következtetéseit okszerűen megindokolta. A jogerős ítélet mindenben megfelelt a Pp. 206.§ (1) és 221.§ (1) bekezdéseinek.

[49] Az alperes nem jelölt meg olyan jogszabálysértést, melyet az elsőfokú bíróság megvalósított volna, ezért a Kúria a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, támadott részében a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[50] Az OECD Transzferár Irányelvekben foglaltak sem általánosíthatóak, mindig csak a konkrét tényállás függvényében alkalmazhatók.

[51] Az adóelőny érvényesíthetősége akkor kizárt, ha a jogügylet célja vagy kizárólagosan (csak) az adóelőny elérése, vagy ha az adóelőny elérése uralja a jogügyletet, a jogügylet döntően az előny elérését célozza.

Záró rész

[52] A pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a Kúria a pernyertes felperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

[53] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c/pontja alapján megillető illetékmentességre figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

[54] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2016. április 14.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk.
előadó bíró, dr. Heinemann Csilla sk. bíró**