

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.118/2018/6.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter tanácselnök, dr. Sisák Péter előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes:

A felperes képviselője: dr. Tóásó Bálint ügyvéd (KPMG Legal Tóásó Ügyvédi Iroda)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Király Patrícia jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: az alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.267/2016/17. számú ítélet

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.267/2016/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 100.000 (százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2009-2011. évek közötti időszakra valamennyi adónemre és költségvetési támogatásra kiterjedő bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél.

- [2] Az elsőfokú adóhatóság 2410895320 számú határozatával a felperes terhére innovációs járulék adónemben 6.000.000 Ft., társasági adó adónemben 58.536.000 Ft, összesen 64.536.000 Ft teljes egészében adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, mely után 29.268.000 Ft adóbírságot szabott ki, és felszámított 9.237.000 Ft késedelmi pótlékot is.
- [3] A vizsgálat során megállapította, hogy az osztrák adóhatóság 2006-2007. évekre a S. GmbH.-nál (továbbiakban: osztrák anyavállalat) adóellenőrzést folytatott le, amelyben megállapította, hogy az anyavállalat által végzett kutatási-fejlesztési tevékenység eredményének ingyenes átadása a cégcsoporthoz tartozó cseh és magyar illetőségű vállalatok részére nem megfelelő, azt az anyavállalatnak ki kell számlázni a vállalatai felé. Az osztrák anyavállalat, a cseh vállalat és a felperes között 2011. január 1. napján „Kutatási és Fejlesztési Költségmegosztási Megállapodás” (továbbiakban: Megállapodás) jött létre. A Megállapodásra hivatkozva az osztrák anyavállalat 2011. június 28. napján 845.000 euró összegű számlát állított ki a felperes részére, aki a számlában foglalt összeg 226.899.000 Ft bekerülési értékét figyelembe véve az így szerzett hozzáférési jogot a könyvelésében a vagyoni értékű jogok között számolta el és vette állományba. 2011. június 30-án eljárását korrigálva a bekerülési értéket rendkívüli ráfordításként, kutatási-fejlesztési szolgáltatás költségeként számolta el.
- [4] Az alperes 2411627595 számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, a felperes terhére 59.676.000 Ft adókülönbözetet szabott ki (mely teljes egészében adóhiánynak minősült), 26.838.000 Ft adóbírságot kiszabva 8.216.000 Ft késedelmi pótlékot is megállapított. A határozat társasági adóadónemben 2011 évre 58.554.000 Ft adókülönbözetet állapított meg.
- [5] Alperes a befogadott számla és a Megállapodás rendelkezéseit egybevetve arra az álláspontra helyezkedett, hogy a felperes az anyavállalat által létrehozott immateriális eszközök gazdasági társtulajdonosává vált, melyért cserébe belépési díjat fizetett. A belépési díj egy szellemi tulajdon hozzáférésehez kapcsolódó díj, nem pedig a K+F költségek utólagos megosztásának elszámolása. A felperes az anyavállalatára létrehozott immateriális eszközös (haszongépjárművek fejlesztésének és gyártásának területén létrehozott szellemi tulajdon) társtulajdonosává vált, melyért belépési díjat fizetett. A belépési díjat nem rendkívüli ráfordításként kellett volna a tárgyévi adózás előtti eredmény csökkentéseként elszámolnia, hanem azt vagyoni értékű jogok között kellett volna aktiválnia és csupán az értékcsökkenést lehetett volna a költségek között elszámolni.

- [6] Az adóhatóság hivatkozott a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Szám.tv.) 25.§ (6) és (7) bekezdéseiben, illetőleg a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (továbbiakban: Tao tv.) 7. § (1) bekezdés b) pont, illetőleg 8. § (1) bekezdés b) pontjában írt rendelkezésekre.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [7] Az alperes határozata ellen előterjesztett keresetében a felperes elsődleges kereseti kérelmében a felperes azt kérte, hogy a bíróság az 1952. évi III. törvény (továbbiakban: régi Pp.) 339. § (2) bekezdés g) pontja alapján változtassa meg az alperes jogszabálysértő határozatát az elsőfokú adóhatóság határozatára is kiterjedően, másodlagosan kérte az alperes határozatát a régi Pp. 339. § (1) bekezdés alapján az elsőfokú adóhatósági határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezni és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezni.
- [8] Keresetében arra hivatkozott, hogy az alperesnek a költségek elszámolásával kapcsolatos álláspontja sérti a Szám.tv. 16. § (3) bekezdésében szabályozott „a tartalom elsődlegessége a formával szemben” elvét, a Szám.tv. 24-25.§-ait, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésének rendelkezését. Alperes a vitatott gazdasági eseményt nem a valós, tényleges tartalma szerint minősítette, nem tett eleget az Art. 97. § (4) és (6) bekezdésében szabályozott tényállás felderítési kötelezettségének. Kiemelte, hogy a vitatott költségekkel kapcsolatosan a felperes nem szerzett meg új jogokat, azok korábban is elérhetőek voltak a számára, nem keletkezett olyan új eszköz az ügylet során, amely a múltban ne állt volna rendelkezésére.
- [9] A per során becsatolta a Megállapodásban részt vevő felek 2017. február 9. napján kelt írásbeli módosítását (továbbiakban: Módosítás), mely szerint a szerződő felek a Megállapodást annak hatályba lépésétől kezdődően a Módosításban foglalt tartalommal pontosítják.
- [10] Alperes a keresetre tett ellenkérelmében írtak szerint a határozatban foglalt jogi indokolással a kereset elutasítását kérte. A Módosítás kapcsán arra hivatkozott, hogy az sem időbeliségében, sem tartalmában nem fogadható el, annak készítésére az adóhatósági határozatok megállapítása ismeretében került sor.

Az elsőfokú ítélet

- [11] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaposnak találta és az alperes határozatát az elsőfokú adóhatóság határozatára kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.

- [12] Megállapítása szerint az alperesi határozat az Art. 97. § (4) és (6) bekezdéseibe ütközően megalapozatlan, emiatt jogszabálysértő, ezért határozatát a régi Pp. 339. § (1) bekezdése alapján a bíróság az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte. A bíróság szerint az adóhatóság az osztrák adóhatóság döntésének ismeretében a 2009-2010. évekre vonatkozóan nem vont le sem számviteli, sem adójogi jogkövetkezményeket az ezen időszakban a kutatás-fejlesztési tevékenység eredményének térítésmentes felhasználása miatt. Ezen ténnyel szemben a Megállapodás és a számla önmagukban és együttesen sem alkalmasak a gazdasági esemény kétséget kizáró bizonyítására. Ezért hivatkozva az Art. 1. § (7) bekezdése és a Szám.tv. 16. § (3) bekezdésében írtakra is, alperes határozatát hatályon kívül helyezte.
- [13] Előírta, hogy az elsőfokú adóhatóságnak eljárása során a bíróság „előzőekben részletezett megállapításaira figyelemmel” kell az eljárást lefolytatnia és döntését meghoznia. Amennyiben a számla mögötti gazdasági esemény felperestől eltérő minősítését és eltérő számviteli kezelését látja megállapíthatónak, ezt bizonyítania kell és csak bizonyított tényekre alapíthat adójogi jogkövetkezményeket.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [14] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben kérte a bírósági ítélet hatályon kívül helyezését a régi Pp. 275. § (4) bekezdése alapján és elsődlegesen a felperes keresetének elutasítását, másodlagosan az eljáró bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte. Hivatkozása szerint a bírósági ítélet sérti a régi Pp. 206. § (1) bekezdés, 225. § (1) bekezdés és 339. § (1) bekezdésének rendelkezéseiben írtakat.
- [15] A bíróság döntése mindezek mellett megsérti az Art. 1. § (7) bekezdését, a Szám.tv 15. § (3), 24. § (1) és (2), 25. § (1), (6) és (7) bekezdéseiben, a Tao tv. 8. § (1) bekezdés b) pontjában és 7. § (1) bekezdés d) pontjában szabályozottakat.
- [16] Hivatkozott arra, hogy a bíróság az ítéletét nem indokolta, a bizonyítékokat nem, illetve nem megfelelően értékelte, így indokolás nélküli, megalapozatlan, okszerűtlen ítéletet hozott. A bírósági ítélet nem adja indokát annak, hogy az adóhatóság által részletesen vizsgált megállapodás és a számla miért nem alkalmas az adóhatósági megállapítás bizonyítására, mindössze ennek tényét rögzítette. Azt sem indokolta meg, miben látja a tényállás tisztázatlanságát a bíróság. Az ítélet nem tér ki a felek által a perben előterjesztett nyilatkozatok, iratok tartamának az értékelésére, figyelmen kívül hagyta a felek által felhozott érveket, azok ismertetése és ütköztetése, valamint értékelése is

elmaradt az ítéletben. A bíróság a határozatot a tényállás tisztázatlansága okán tekintette jogszabálysértőnek, ítéletéből azonban nem derül ki, hogy a tényállást mennyiben tekintette tisztázatlannak, mely tények további vizsgálatát és értékelését tartja még szükségesnek. Ezért az ítélet a régi Pp. 339. § (1) bekezdésében írtakat is sérti.

- [17] Kifogásolta, hogy az új eljárásra utasító rendelkezés általános, annak tartalma szerint az adóhatóságnak „a bíróságnak előzőekben részletezett megállapításaira figyelemmel kell az eljárást lefolytatnia”, az előzőekben részletezettek azonban kizárólag általánosságokat és indokolás nélkül ténymegállapításokat tartalmaznak. Nem egyértelmű a nemzetközi jogsegéllyel kapcsolatos előírás sem. Kiemelte, hogy a bíróságnak a 2009-2010. évekre tett adójogi megállapítások elmaradása kapcsán kifejtett álláspontja érdemben sem helytálló, tekintve, hogy az osztrák anyavállalat ebben az időszakban a magyar jogszabályok szerint még nem minősült kapcsolt vállalkozásnak, így a transzferárakra vonatkozó jogszabályi előírásokat nem kellett az adóhatóságnak vizsgálnia.
- [18] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében az elsőfokú ítélet hatályában való fenntartását kérte. Nyilatkozata szerint a bíróság ítéletében kellő alapossággal tért ki a tényállás és a bizonyítás szempontjából releváns részletekre. Kellő részletességgel indokolta, hogy mely bizonyítékoknak milyen bizonyító erőt tulajdonított, mely tényeket nem talált bizonyítottnak. A felperes maga is az Art.97.§ (4) és (6) bekezdésébe ütközőnek, megalapozatlannak, és ezért jogszabálysértőnek tartja.
- [19] Külön is kiemelte, hogy a vonatkozó eljárásoknak ki kellene terjedniük arra, hogy pontosan melyek azok a K + F eredmények, amelyek megfelelnek a tárgyi eszközként való kimutatás számviteli kritériumainak.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [20] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.
- [21] A régi Pp. 270. § (2) bekezdés értelmében a felülvizsgálati eljárás során kizárólag a jogerős ítélet jogszerűsége vizsgálható. A régi Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria kérelme elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt, a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem kereseti között vizsgálhatja felül.
- [22] A felülvizsgálati eljárásban a Kúriának az ítélet törvényességét eljárásjogi szempontból támadó felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem korlátai között elsődlegesen abban a kérdésben kellett

állást foglalni, hogy a jogvita megalapozott eldöntésére valamennyi bizonyíték rendelkezésre áll-e, avagy ahhoz – az elsőfokú bíróság álláspontjával egyezően – még további bizonyításra van szükség, és ez esetben azt melyik fél köteles teljesíteni. A Kúria megítélése szerint is szükséges a jogügylet megalapozott minősítéséhez további bizonyítás lefolytatása és bizonyítékok beszerzése, értékelése.

- [23] Erre tekintettel a Kúria azt vizsgálta, hogy a bíróság ítélete a felülvizsgálati kérelemben megjelölt régi Pp. 206.§ (1) bekezdésében és a 221.§ (1) bekezdésében írt követelményeknek megfelel-e. A régi Pp. 206.§ (1) bekezdése szerint a bíróság a tényállást az eljárás során felmerült bizonyítékok egybevetése alapján állapítja meg, a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli és meggyőződése szerint bírálja el. A régi Pp. 221. § (1) bekezdése szerint az ítéletet indokolásában röviden elő kell adnia az általa megállapított tényállást, az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével, hivatkozni kell az alkalmazott jogszabályokra, melyeken a döntés alapszik, és számot kell adni a bizonyítékok mérlegeléséről.
- [24] A Kúria álláspontja szerint ugyan az elsőfokú bíróság ítélete tömör és összefogott, de alapvetően tartalmazza az általa megállapított tényállást, a bizonyítékokat értékelő és mérlegelő tevékenységét, a jogvita lényegéről és az eldöntésére szolgáló bizonyítékokról kifejtett álláspontját, így a régi Pp. 206. (1) bekezdése és 221. § (1) bekezdése követelményeinek megfelel.
- [25] A Kúria szerint a számlában foglalt gazdasági esemény megítélésénél nem lehet figyelmen kívül hagyni, hogy a számla a felperes osztrák anyavállalata által, az osztrák adóhatóság ellenőrzésének következményeként került kiállításra. Az alperesi határozatban is említett, a felperes által az ellenőrzési jegyzőkönyvre tett észrevételhez csatolt, a Finanzamt Linz osztrák adóhatóságtól származó dokumentumból azonban egyértelműen nem állapítható meg, hogy az az anyavállalat számára kötelezés vagy csupán ajánlás, annak következményeként történt-e az adóhatóság részéről utólagos ellenőrzés, az osztrák anyavállalat milyen jogcímen szerepelteti a számlát (és a felperestől befolyt ellenértéket) a könyvelésében. Alperes a számla minősítése kapcsán az Art.1.§ (7) bekezdésében írt őt megillető jogosultságra is hivatkozik, e körben pedig az előzőek tisztázása elengedhetetlen.
- [26] Alperes határozata rögzíti ugyan a bizonyítékokra hivatkozva az ügylet általa adott minősítését, de nem fejti ki azt, hogy milyen bizonyítékok cáfolják egyértelműen a számla felperes értelmezése szerinti minősülését.. A határozat teljes körű megalapozottságához szükséges az ügylet előzményének tisztázása, az említett bizonyítás lefolytatása. A Kúria ezért az elsőfokú ítélet indokolását e körben pontosítja, nem csupán lehetőségként fogalmazza meg az adóhatóság

számára az osztrák adóhatósági megkeresés teljesítését, hanem azt a fenti adatok (kötelezés, utólagos ellenőrzés, számla könyvelése) tisztázása végett elengedhetetlennek tartja. A megkeresés eredményeként lefolytatott bizonyítás anyaga nélkülözhetetlen a teljes körű megítéléshez, csak ekkor lesz az adóhatóság is abban a helyzetben, hogy az ügylet pontos adójogi minősítését el tudja végezni.

- [27] Mindezekre figyelemmel a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a régi Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [28] A pervesztes alperest a Kúria a régi Pp.270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp.78.§ (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes felperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.
- [29] A tárgyi illetékeljegyzési jogos perben az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (továbbiakban: Itv.) 5. §., 50.§ (1) bekezdés, 62.§ (1) bekezdés g.) pontja, valamint a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM sz. rendelet 14. §-a alapján a felülvizsgálati eljárás illetékét az állam viseli.
- [30] A Kúria az ítéletet a régi Pp. 274.§ (2) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.
- [31] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2019. január 31.

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