

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.536/2018/10.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Lakatos, Köves és Társai Ügyvédi Iroda (dr. Lakatos Péter Tamás ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Takács Dániel András kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes (20.sorszám)

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.33.584/2017/15. ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.33.584/2017/15. számú jogerős ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 500.000 (ötszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2008. július 24. napján alakult, tulajdonosa 2008. szeptember 8. napjától a W. holland anyavállalat (továbbiakban: anyavállalat), amely 2008. november 3-án a felperes saját tőkéjét fizetési ígervényekkel és váltókkal megemelte. A felperes 2008.

november 7-én 83,9 milliárd forint értékben megvásárolta az anyavállalatától a

W. H. Kft.-t és a szlovén W. d.o.o.-t. Az adásvételi szerződés szerint 24.430.000 forint jegyzett tőkével rendelkező W. H. Kft.-t a felperes 44.899.808.000 forintért vásárolta meg az anyavállalatától. A vételárat az anyavállalatától a jelen ügyletet megelőzően kapott váltókkal egyenlítette ki akként, hogy a váltókat a felperesnek vissza kellett adnia az anyavállalata részére, ami alapján a vételár kiegyenlítésre kerül.

[2] A W. d.o.o. felvásárlásáról szóló adásvételi szerződés 3. pontja szerint a 39.020.917.000 forint vételár kiegyenlítése azon váltókkal történik, amelyeket a felperes ezen tranzakciót megelőzően az eladó anyavállalatától egy másik, ettől független ügyletben kapott és amint a váltók teljes egészében kiegyenlítésre kerülnek, a vevőnek vissza kell adnia azokat az eladó anyavállalat részére. A felperes az anyavállalatától kapott váltók visszaadásával fizette meg a megvásárolt cégek értékének egy részét valódi pénzmozgás nélkül, a fennmaradó vételár a felperes anyavállalata felé fennálló kötelezettséggént jelent meg. A felperes egyidejűleg kibocsátott egy 29.372.254.000 forint névértékű váltót az anyavállalata részére vállalva a névérték után évi 15,06%-os mértékű kamat és a törlesztő részletek megfizetését.

[3] A felperes 2008. november 17-ei döntése alapján a W. H. Kft.-t beolvasztotta magába, amit 2009. január 31-ei hatállyal a cégnyilvántartásba bejegyezték. A beolvadó gazdasági társaság értékelését a KPMG készítette, az értékelés 53. oldalán korlátozó feltételeket határozott meg: „a vélemény az előre jelzett adatokra épül, elemzésünk felhasználja a vezetőség előrejelzéseit és prognózisait, ez azonban nem minősül a jövőbeli pénzügyi kimutatásoknak az amerikai Mérlegképes Könyvvizsgálók Intézetének szabványai szerint elvégzett vizsgálatnak vagy összeállításnak. Nem nyilvánítunk véleményt és semmi más formában nem erősítjük meg a mögöttes feltételezések valóságtartalmát, sem azt, hogy az esetleg felhasznált jövőbeli pénzügyi kimutatások megfelelnek-e a szabvány előterjesztési iránymutatásainak.” Ezen korlátozó feltételt az értékelés több helyen megerősítette, például a 10. számú függelék első oldalán, ahol a 252,8 millió USD üzleti érték is kimutatásra került.

[4] A felperes a 2012. üzleti évben az eszközei között szereplő beolvasztott saját magyar társaságára vonatkozó üzleti vagy cégértéket 15.305.212.000 forinttal leértékelte, és az üzleti vagy cégérték terven felüli értékcsökkenését az egyéb ráfordítások között számolta el a 86610 főkönyvi számlán.

[5] Az elsőfokú hatóság a felperesnél a 2011-2012. évekre vonatkozóan valamennyi adónemre kiterjedően bevallások utólagos vizsgálatára

irányuló ellenőrzést folytatott le, melynek során 2012. évre a felperes terhére társasági adónemben 503.776.000 forint teljes egészében adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, mely után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot állapított meg az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdés, 2. § (1) bekezdés, valamint a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (továbbiakban: Tao.tv.) 1. § (2) bekezdés, 8. § (1) bekezdés d) pontja alapján. Indokolása szerint a fenti cégügyletek valódi célja összességében az volt, hogy gazdasági tartalom hiányában is beépüljenek a felperes mérlegébe azok az elemek, amelyekből származó ráfordítások a beolvadó cég eredeti tevékenységéből származó bevételek terhére kerülhessenek elszámolásra, így csökkentve a beolvadó cég valós adóalapját. A csoporton belüli cégműveletek egymást 100%-ban tulajdonló vállalkozások között mentek végbe, nem volt indokolt, hogy ezen belső cégműveletek a cégcsoporton kívülre mutató, a cégcsoport eredményét csökkentő tételt keletkeztessenek. A felperes a saját magára vonatkozó üzleti vagy cégértéket értékelte le 2012-ben, amely értékkel így - mivel a ráfordítás alapját képező cégérték csoporton belüli, egymást 100%-ban tulajdonló cégek közötti cégműveletek során keletkezett - jogszerűen nem csökkentheti a cégcsoport, a saját jövedelmét, illetve társasági adóalapját. A fenti műveletek időpontjainak közeli egymásutánja is azt igazolja, hogy előre megtervezett cégművelet-sorozatról volt szó, amelynek célja a magyarországi leányvállalatban az anyavállalat által meghatározott üzleti vagy cégérték kerüljön megjelenítésre. Elemezte a váltók kibocsátásának és visszaadásának mechanizmusát és azok jelentőségét, továbbá, hogy a cégvásárlásokkal vállalt harmadik váltó összege és kamata megfizetésére a felperesnek a W. H. Kft. beolvasztásáig csak az általa megvásárolt cégek adózott jövedelméből volt lehetősége, a beolvadás után azonban a kötelezettség a jól működő beolvasztott társaság bevételeiből vált fizethetővé, magyarországi adózás nélkül.

- [6] Utalt arra, hogy a szlovén cég nyereségéből származó osztalék megjelent a felperes bevételei között, de nem képzett Magyarországon adóalapot, azzal a tulajdonos, az anyavállalat rendelkezik ugyanúgy, mint amikor a szlovén társaság közvetlen tulajdonosa volt. Az anyavállalat nem vesztette el a szlovén társaság jövedelme feletti rendelkezési jogot, a felperes a fenti váltó kamatterhei és törlesztő részleteinek megfizetésére vállalt kötelezettségével szemben az anyavállalatától gyakorlatilag nem kapott semmit. A ráfordítások nem a vállalkozás érdekében merültek fel, a vállalt kötelezettség teljesítése az ügylet valódi tartalma alapján a Magyarországon keletkező jövedelem anyavállalat országába való magyarországi adózás nélküli transzportálását eredményezi a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Sztv.) 15. § (3) bekezdés, 16. § (3) bekezdés és a Magyar Népköztársaság Kormánya és a Holland Királyság Kormánya között Hágában, az 1986.

évi június hó 5. napján aláírt jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló egyezmény kihirdetéséről szóló 10/1988. (III. 10.) MT rendelet 7. cikkének 1. pontjába is ütközően.

- [7] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2235165449 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Hangsúlyozta, hogy az Art. 2. § (1) és 1. § (7) bekezdésének célja a szándékos adóelkerülő magatartások elleni fellépés. Az adóhatóság jogosult a felperes által kötött szerződést, a véghezvitt ügyleteket valós tartalmuk szerint minősíteni és a döntően adóelőny elérését célzó, mesterséges ügyletek esetén jogosult az adókötelezettséget a valós gazdasági tartalom szerint megállapítani. Kifogásolta, hogy a W. csoport felvásárlása költségeinek viselése oly módon valósult meg, hogy az ellenőrzés megkezdéséig a W. csoport magyar tagja a korábbi nyereséges tevékenysége ellenére a cégműveletek eredménye után az ellenőrzés megkezdéséig egyáltalán nem fizetett társasági adót. A cégműveletek után eltelt évek bizonyították, hogy a vállalatcsoporton belüli tulajdonosi struktúraváltozás döntően a magyarországi adófizetési kötelezettség kijátszására irányult, ami ellentétes az államközi egyezménnyel, mert olyan kamatköltségek, cégértékek jelentek meg a felperesnél, amelyek e műveletek nélkül nem keletkeztek volna.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [8] A felperes keresetében az alperesi határozat megváltoztatását és a jogkövetkezmények törlését, másodlagosan az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, és az elsőfokú hatóság új eljárásra utasítását kérte. Egyrészt kifogásolta, hogy az adóhatóság az Art. 87. § (1) bekezdés a) pontjába és 93. § (6) bekezdésébe ütközően nemcsak a megbízólevélben megjelölt időszak adójogi szempontból releváns eseményeit, hanem a 2008-2009-es, már elévült időszak gazdasági eseményeit vizsgálva járt el. Nem vette figyelembe, hogy a felperes nem rendelkezett választási lehetőséggel az ezekben az adóévekben bekövetkezett gazdasági események tekintetében és a cégérték terven felüli értékcsökkenésének elszámolását 2012. évben jogszabályi kötelezettség írta elő. A 2008. évi beolvadás és a 2012. évi értékcsökkenés között okozati összefüggés nem áll fenn. Az alperes nem kísérelte meg feltárni a vizsgált időszakban bekövetkezett terven felüli értékcsökkenés indokát adó gazdasági eseményeket és e körben előadott bizonyítékait figyelmen kívül hagyta. Ezzel összefüggésben az adóhatóság helytelenül alkalmazta az Sztv. 3. § (5), 49. § (3), 25. § (8) 53. § (1) bekezdés e.) és 81. § (4) bekezdés a.) pontját.
- [9] Az alperes az így hiányosan megállapított tényállásból okszerűtlen következtetéseket vont le, ezzel megsértette az Art. 97. § (3)-(4),

(6) bekezdéseit, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban: Ket.) 2. § (3) bekezdés, 3. § (2) bekezdés b) pontját.

- [10] Okszerűtlenül és bizonyítékok hiányában vonta kétségbe a végrehajtott ügyletek gazdasági tartalmát, azok számviteli és adójogi kezelését, különös tekintettel a magyarországi és szlovén társaságok részesedésének megszerzésének körülményeit, a globális szinten végbemenő vállalat átszervezést. Az alperes olyan indokokra alapozta határozatát, amely az Art. 1. § (7), 2. § (1), Sztv. 15. § (3), 16. § (3), Tao. tv. 1. § (2), 8. § (1) bekezdés d.) pontjainak önkényes és jogellenes alkalmazását jelenti. Eljárása nem volt sem méltányos, sem szakszerű, miután preconcepciójának engedelmeskedve teljes mértékben figyelmen kívül hagyta a felperes által előadott bizonyítékokat és nyilatkozatokat, illetve a rá háruló bizonyítási kötelezettséget. Emiatt határozata az Art. 1. § (6), és Ket. 1. § (2) bekezdésébe ütközik. Bizonyítás hiányában állapított meg adóhiányt, lényegében a felperesnél a becslés módszerét alkalmazta.
- [11] A felperes 2017. december 27-i előkészítő iratában arra is hivatkozott, hogy az alperes nem tudta bizonyítani, hogy a felperes tevékenysége adóelkerülésre irányult, tranzakciói nem valós gazdasági tartalommal rendelkeztek, azok kizárólagos célja tiltott adóelőny megszerzése volt. Az alperes részlegesen vizsgált és elfogultan összegyűjtött bizonyítékokat vett figyelembe, az ellenőrzött időszak előtti történésekre alapozta döntését, amelyeknek csak közvetve lehet hatása az állítólagos adókülönbözet kialakulásában.
- [12] Így különösen kifogásolta, hogy az alperes a beolvadás eseményeire vezeti vissza a felperes Tao. fizetési kötelezettségének megszűnését, ami pedig az ellenőrzött időszakon kívül esett. A felperes bizonyította, hogy a beolvadásnak volt tényleges üzleti indoka, az alperes nem vitatta, hogy a megtett lépések globális szintű átszervezés részei voltak, ebből következően az ügyletek kizárólagos célja nem lehetett tiltott adókedvezmény. Figyelmen kívül hagyta, hogy a számviteli törvényi előírásoknak megfelelően a részesedések megszerzésekor a cégértéket könyveiben ki kellett mutatni. Az adóhatóság érdemi tartalmi elemzés nélkül ignorálta a KPMG értékelése következtetéseit.
- [13] Tévesen hivatkozott a magyar-holland kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményre, miután az egyezmény nem vet ki adót az adózóra, hanem az országok közötti adóztatás osztja fel. Nem volt figyelemmel arra tényre, hogy a társaság jövedelme és a hitelezőknek fizetett kamat két külön fizetési művelet, amelyeknek az adóztatását is külön kell értékelni. Helytelen az az megállapítás is, hogy a felperes az osztalékból fizette meg a vételárat, az osztalékot a saját váltók kamatainak megfizetésére

használta fel. A felperesnek nem kellett megmagyaráznia a részvényvásárlási megállapodástól való eltérést, mert a Polgári törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény alapján a szerződés módosításának joga a feleket megillette. Az alperes nem tudott a különböző esetek (eredeti megállapodás, módosítás) adóztatásának esetleges eltéréseire rámutatni.

[14] A cégértékelés kapcsán hangsúlyozta, hogy annak több forrása is lehet és az adóhatóság nem bizonyította, hogy az ilyen adatok felhasználása nem piaci gyakorlat, a részesedések piaci értékének alacsonyabb összegben történő megállapítására bizonyítékot nem szolgáltatott. A felperes elfogadta, hogy az értékcsökkenés elszámolása idején az üzlet piaci értéke csökkent, mivel ez volt az értékcsökkenés oka. Ezzel szemben az adóhatóság nem szolgáltatott semmilyen bizonyítékot arra vonatkozóan, hogy a cégérték vagy az értékcsökkenés tévesen lett elszámolva, illetve közvetlen kapcsolat van a beolvadás időpontjában nyilvántartott cégérték és az ellenőrzött időszakban elszámolt értékcsökkenés között. Ilyen okozati összefüggés azonban nem létezik. Azt is figyelmen kívül hagyta, hogy a társaság jövedelmének megszerzése és a hitelezőknek fizetett kamat két külön fizetési művelet, amelyeknek az adóztatását is külön kell értékelni.

[15] A felperes 2018. május 22-i beadványában a Tao. tv.1. § (2) bekezdésének megsértése kapcsán azt emelte ki, hogy az alperes összekeveri a Tao. tv. adóelőnyt biztosító rendelkezéseit az Sztv. általános, adózás előtti eredmény megállapítására vonatkozó rendelkezéseivel. Adóelőny „az adókötelezettséget, az adót befolyásoló, annak csökkenését eredményező szabály, adóelőny (adómentesség, adókedvezmény)” és nem más. Az adóelőny kivételt jelent a fő szabály alól, viszont a felperes a Tao. tv. alapján adókötelezettséget csökkentő szabályt nem alkalmazott. A felperes a cégértékből és a váltótartozásból eredő ráfordításait az Sztv. szerint számolta el, az Sztv. szerint állapítva meg adózás előtti eredményét. Az adóelőny ellenkező értelmezése esetén minden adózó amely ráfordítást számol el az Sztv. szerint egyúttal adóelőnnyel is él, és ez azzal a jogkövetkezménnyel járna, hogy az adózó köteles lenne minden ráfordítás elszámolásának jogszerűségét bizonyítani. Az alperesnek ezzel összefüggésben azt kellett volna bizonyítania, hogy a felperes célja az adóelkerülés volt, de ennek nem tett eleget, sőt nem vitatta, hogy az ügyletek valós gazdasági céllal történtek, másrészt nem mutatott ki olyan adóelőnyt, amely indokolatlanul, nem az ügyletek jogszabályoknak megfelelő végrehajtása következtében merült volna fel. A kamatfizetésből a felperes adóelkerülésére következtetni nem lehet, a teljes kapott osztalék elvonása sem következett be, ezzel ellentétes alperesi állítás téves.

[16] A perben a felperes arra is hivatkozott, hogy az alperesi határozat

az Art. 164-164/A. §-aiba is ütközik és a 2014-2015. adóévek felperesi iratai cáfolják az adóelkerülés teóriáját. Hivatkozott továbbá az 1093/B/1997. AB határozatra és az Európai Unió Bíróságának több ítéletére, valamint a Tanács 2016/1164. irányelvére. Vitatta, hogy az alperes által hivatkozott kúriai ítéletek a jelen perben irányadóak.

- [17] Az alperes az ellenkérelmében fenntartotta a határozatában foglaltakat, kérte a kereset elutasítását és utalt több, az adóelkerülés, adóelőny megállapítása körében keletkezett kúriai döntésre.

Az elsőfokú ítélet

- [18] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét nem találta megalapozottnak.
- [19] Hangsúlyozta, hogy az alperes a vizsgált időszakban történt gazdasági események ellenőrzéséből indult ki, vizsgálta a főkönyvi számlán a 2012 év során könyvelt goodwill terven felüli értékcsökkenés elszámolást, erre vonatkozó iratok átadását kérte. A felperes volt az, aki beadványában részletesen kifejtette az üzleti vagy cégérték terven felüli értékcsökkenésének hátterét 2008. évtől kezdődően. Az alperes a felperes által átadott iratok alapján azok elemzése után a tényeket rögzítette és végül azoknak a vizsgált időszakra vonatkozó kihatását összességében értékelte.
- [20] Az alperesi határozat részletesen bemutatja azt a gazdasági eseménysort, aminek következtében a felperes rendeltetésellenes joggyakorlással alkalmazta az adókötelezettséget, adót befolyásoló, annak csökkenését eredményező szabályt, mivel az annak alapjául szolgáló jogügylet tartalma nem valósította meg a szabály célját. A jogügyletek tartalma alapján egyértelműen megállapítható volt, hogy azok célja csak adóelőny a felek számára, így a jogügylet alapján elszámolt ráfordítás nem minősül a vállalkozás érdekében felmerült ráfordításnak, az ellentétes az Sztv. 15. § (3) bekezdés, 16. § (3) bekezdésével is.
- [21] Elemezte az alperes által csatolt és hivatkozott kúriai ítéletekben lefektetett elveket és azokat a perbeli tényállásra vetítve rögzítette, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás megállapítása körében objektív körülményként kell figyelembe venni a felek közötti kapcsolat létrejöttét, indokát, a személyi összefonódásokat, az ügyletkötések körülményeit, időpontjait, a pénzügyi rendezés körülményeit. A felperes megalapítása, a Kft. tulajdonjogának megszerzése, majd beolvadás után a Kft. szempontjából valójában az egyesülés előtti, kiindulási tulajdonviszonyok visszarendeződése, és a különbség csak a szlovén társaság tulajdonának megszerzése volt, amely változás az

ismertetett cégalapítás, átalakulás nélkül ugyanúgy megvalósítható lett volna, mivel a beolvadó társaság az átalakulási műveletek nélkül is felvásárolhatta volna anyavállalatától a szlovén társaságot. A fenti műveletek során létrejött új cég által a régi társaság tulajdonjogának megszerzésével és beolvasztásával az új cég tulajdonképpen a régivé vált, az anyavállalata is ugyanaz maradt, így a beolvasztó és a beolvadó cég ugyanúgy folytatta működését. A két cég székhelye is azonos volt, az új adószámmal létrejött felperesnek alkalmazottja a beolvadásig nem volt. A felperes által célként megjelölt átstrukturálás a beolvadó cég oldaláról valójában nem történt meg. A cég gyakorlatilag ugyanaz maradt, de a mérlegébe bekerült egy saját magára vonatkozó üzleti vagy cégérték, amely folyamatosan működő cég mérlegébe jogszerűen nem kerülhet be.

[22] A felperes felvásárlása ellenértékeként pénzmozgás nélküli váltókötelezettséget vállalt anyavállalata felé, amely kötelezettségvállalással szemben gyakorlatilag semmit nem kapott az anyavállalatától a vizsgált időszakra vetítve, mivel az anyavállalat, mint a felperes tulajdonosa, a felperes tulajdonába kerülő leányvállalat jövedelmével a felperesen keresztül ugyanúgy rendelkezett, mint korábban. Elemezte az eredménykimutatások adatai alapján 2009. évtől 2012. évig megkapott osztalék összeget, illetve a cégműveletek eredményeképpen Magyarországról társasági adófizetés nélkül kiáramlott kifizetés összegét és arra a következtetésre jutott, hogy az nem a felperes gazdasági érdekeit szolgálta. A cégérték meghatározása is nézete szerint adóki játszásra, adóelőny megszerzésére irányult.

[23] A bíróság rámutatott arra is, hogy a felperesi állítással ellentétben az alperes a határozatában és nyilatkozataiban egyértelműen megjelölte, hogy mely felperesi nyilatkozatot, bizonyítékot miért nem fogadott el, illetve miért találta azokat a Tao.tv. 1. § (2) bekezdés, és az Art. 2. § (1) bekezdésével összeegyeztethetetlennek, és alkalmazta a felperessel szemben határozata szerinti jogkövetkezményeket az Art. 1. § (7) bekezdés és a Tao.tv. 8. § (1) bekezdés d) pontjaira is figyelemmel.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[24] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a kereset teljesítése, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára történő utasítása érdekében.

[25] Vitatta, hogy az alperes a megbízólevél időkeretén belül járt volna el az ellenőrzés során és hangsúlyozta, hogy az a 2011-2012 adóévekre vonatkozott. Ezzel szemben olyan tényállási elemeket is

vizsgált, amelyek 2008, illetve 2009 adóévekre estek és ezen üzleti eseményt kapcsolt össze ésszerűtlenül a 4 évvel későbbi ellenőrzött időszakra vonatkozóan. Az adóhatóság álláspontjával szemben a cégértéknek a felperes könyveiben való önmagában adóhatással nem rendelkező kimutatása 2008-2009-ben és a cégérték 2012. évi terven felüli értékcsökkenése között közvetlen ok-okozati viszony nem állt fenn, a Tao fizetési kötelezettség magának az értékcsökkenés elszámolásának a következménye, amelyet az adóhatóság nem kifogásolt. Felülvizsgálati kérelmében részletesen kimutatta, hogy a 2008 és 2009 adóévekben kifogásolt magatartások tekintetében az adómegállapításhoz való jog a határozat meghozatalakor hogyan, miként érvült el és nyomatékosította, hogy a 2011 évet megelőző állítólagos adóelőnyt eredményező elévült ügyleteket az adóhatóság megbízólevél hiányában nem vizsgálhatta, azokkal kapcsolatban jogkövetkezményeket sem alkalmazhatott volna a felperessel szemben.

[26] A tényállást nem tárták fel kellőképpen, a vizsgálatkor a szlovén társasággal kapcsolatos tényállási elemeket és azok adókövetkezményeit elkülönítve kellett volna az adóhatóságnak vizsgálnia. Az eljáró adóhatóságok és a bíróság okszerűtlenül kapcsolt minden adókövetkezményt a Kft. beolvadásához, mint a feltételezett adóelkerülést megvalósító mozzanathoz, holott a szlovén társaság nem olvadt be a felperesbe. Azzal, hogy a két tranzakció adókövetkezményeit nem külön vizsgálta, az adóelkerülésnek nevezett beolvadáshoz kapcsol olyan adójogi következményeket, amelyek a szlovén társasággal kapcsolatosak, a feltételezett adóelkerüléshez azonban biztosan nem köthetők. Hangsúlyozta azt is, hogy az ítélet indokolása jut arra a következtetésre és ismeri el, hogy a szlovén társaság megvásárlása az átalakulástól független művelet, amelynek adókövetkezményét külön kellett volna vizsgálnia.

[27] Rámutatott arra, hogy a szlovén társaság ügylettartalma egy működő, osztalékot fizető vállalkozás megszerzése volt hitelből. Ennek az ügyletnek a felperes szempontjából nem lehetett adóelkerülés a célja, mivel a szlovén társaság eleve adózott eredményéből fizette az osztalékot a felperesnek, így annak osztalékösszege után a hatályos magyar adójogszabályok alapján már nem kellett adóznia. Emiatt ez az ügylet eleve nem tekinthető adóelkerülésre irányuló ügyletnek. Abban is tévedett az ítélet, hogy a felperes a kapott osztalék teljes összegét kamattörlesztésre használta volna. Nem vette figyelembe, hogy a felperes a Kft. megszervezésével és beolvadásával egy működő, bevételt termelő üzletágot szerzett meg, melynek bevételei jelentősen meghaladták a kamattörlesztés terheit. Ezt az ügyletet tehát nem lehetett rendeltetésellenesnek tekinteni, mivel nem irányulhatott adóelkerülésre. A szlovén társaság megszerzése nem köthető a beolvadáshoz és az önállóan vizsgálandó ügylet tekintetében az adóhatóság nem bizonyította, hogy gazdaságilag ne lett volna indokolt.

- [28] Nézete szerint a bíróság az AB határozatával szemben tévesen értelmezte az adóhatóság általános bizonyítási kötelezettségének megfordulására vonatkozó Tao. rendelkezést és a felperestől várta a ráfordítások elszámolása jogszerűségének bizonyítását. Ezzel szemben a Tao.tv. az adóelőny igénybevétele esetére állít ilyen kötelezettséget, de a számviteli szabályok szerinti ráfordítás elszámolás esetére nem. Kiemelte, hogy az AB határozat is rámutatott arra, hogy ezt a szabályt csak a tételes joganyagban meghatározott adómentességi, adókedvezményi szabályokkal összefüggésben kell és lehet értelmezni. Az alperes és a bíróság is összekeverte a Tao.tv. adóelőnyt biztosító rendelkezéseit az Sztv. általános, az adózás előtti eredmény megállapítására vonatkozó részével. A felperes a cégértékből és a váltótartozásból eredő ráfordításait az Sztv. szerint számolta el és nem vett igénybe semmilyen tételes joganyagban meghatározott adómentességi, adókedvezmény szabály biztosította adóelőnyt, hanem az Sztv. szerint állapította meg adózás előtti eredményét. Miután a Tao.tv. szerinti adóelőnnyel nem élt, így bizonyítási kötelezettsége sem fordult meg a Tao.tv. 1. § (2) bekezdése alapján.
- [29] Kifogásolta, hogy az alperes az eljárás során nem bizonyította, hogy az ügyletek célja csak adóelőny lett volna. Ezen túlmenően a bíróság a felperest a bizonyítási teherről nem tájékoztatta és nem hívta fel annak teljesítésére sem. A 2018. április 4-i tárgyalási jegyzőkönyv ugyan tartalmaz tájékoztatást, azonban az olyan általános, amelyből a bizonyítandó tények köréről nem lehet következtetést levonni.
- [30] Ezen túlmenően az adóhatóság nem vizsgálta, hogy a beolvadás hiányában a felperesnek milyen adókötelezettsége keletkezett volna. Az adóelkerülés megvalósításához ugyanis ennek ellenőrzése is szükséges. Nem folytatott le bizonyítást, hogy ténylegesen történt-e adómegettakarítás a felperes részéről és annak mekkora az összege. Meg kellett volna vizsgálnia az átalakulás idődimenzióját is, számot kellett volna adnia arról - számításokkal alátámasztva -, hogy amennyiben a beolvadás jelentős idővel később követte volna a felvásárlást, ennek milyen hatása lett volna a felperes adóalapjára. A veszteségelhatárolás szabályaiból következően ugyanis a felperes a későbbi adóévekben is szembe állíthatta volna az értékcsökkenést és kamatráfordításokat üzleti tevékenysége eredményével, tehát csökkenthette volna adóalapját.
- [31] Vitatta, hogy az elszámolt értékcsökkenés belátható volt. Az adóhatóság nem bizonyította, hogy az értékcsökkenés elszámolásának kötelezettsége előre látható volt és az értékcsökkenés elszámolása nem lett volna kötelező a beolvadás hiányában vagy abban az esetben, ha a részesedéseket egy, a cégcsoporttól független cég veszi meg. Az értékcsökkenés elszámolásának nincs köze a

feltételezett adóelkerüléshez, annál inkább valós piaci folyamatokhoz, amelyek megfelelő számviteli és adózási kezelését az alperes nem cáfolta. A cégérték értékcsökkenését a gazdasági világválság elhúzódása okozta, amely objektíve nem volt előre látható. Az alperes nem minősítheti a joggyakorlást nem rendeltetésszerűnek, mivel nem bizonyította, hogy a felperes akarata a költségvetés megrövidítésére irányult. Az adóhatóság nem vezetett bizonyítást a cégérték elszámolására vagy az értékcsökkenés indokoltságára vonatkozóan, sőt kifejezetten nem vitatta azt.

[32] A felperes az adóhatósági eljárás során számviteli politikájával alátámasztva részletezte a 2012. évi cégértékek elszámolásának gazdasági okait. Ebből megállapítható, hogy 2008-ban a felperes a gazdasági válság előtti több éven tartó kiemelkedő gazdasági teljesítmények alapján alappal bízhatott a felvásárolt cégek jövőbeli jövedelmezőségében, azok növekedésében, és tekintettel a nem javuló, kedvezőtlen gazdasági körülményekre, 2012-ben megalapozottan számolta el a cégérték értékcsökkenését. A felperes az eljárás során azt is bemutatta, hogy a 2009-2011 között az általa meghatározott mutatószámok alapján még nem volt indokolt a cégérték értékcsökkenése. A felperes árbevétele 2012-ben a közel 5%-os áremelés ellenére 5%-kal csökkent, így fenntartható növekedési kilátásai a 2-3%-os sávba estek vissza. Így a Kft. értéke már tartósan és jelentősen alatta maradt a 2008-ban meghatározott értéknek, ezért a pozitív cégérték terven felüli értékcsökkenés elszámolása volt szükséges az Sztv. rendelkezéseinek megfelelően. Az értékcsökkenés elszámolását az Sztv. írta elő, ezzel szemben az adóhatóság semmilyen bizonyítást nem folytatott az értékcsökkenés elkerülésének indokolására. Hangsúlyozta, hogy a cégérték kimutatása a felperes mérlegében és a cégérték értékcsökkenésének kimutatása szükségszerű, az Sztv. 81. § (4) bekezdés a) pontjának megfelelő volt, amelyet az adóhatóság sem vitathatott volna, nem hozhatta volna összefüggésbe a rendeltetésellenes joggyakorlás Art. 2. § (1) bekezdésében megfogalmazott elvvel.

[33] Téves az a bírósági megállapítás, hogy a felperes számára a részesedések megszerzése gazdasági eredménnyel nem járt. Vitatta azt az ítéleti megállapítást is, hogy az osztalékot adófizetés nélkül juttatta volna az anyavállalat részére, hiszen az osztalék az adózott eredmény terhére fizethető, tehát csak azt követően, hogy az adott vállalkozás már fizetett adót. Az, hogy az osztalék adómentes, csak annál a személynél igaz, aki az osztalékban részesül, illetve a szlovén leányvállalat már fizetett adót üzleti tevékenysége után, tehát nem igaz az a megállapítás, hogy az anyavállalatához adózatlanul áramlott volna bevétel. A felperes amellet a szlovén társaság tagja is volt - amelyből osztalékjövedelemre tett szert -, mintegy hitelből megvásárolta a

Kft.-, amely a beolvadást megelőzően és azt követően is folyamatosan bevételt termelt számára. A felperes az osztalékból és üzleti tevékenységéből származó bevétele jelentősen meghaladta az adósságszolgálatból fakadó kötelezettségeit, tehát nem állítható, hogy a felperes nem nyert semmit az átszervezéssel.

[34] Az ítéletben nagy hangsúlyt kapott, hogy a részesedések megvásárlásakor a felperes a vételárat váltókkal egyenlítette ki. A felperes tőkeemelést kapott két anyavállalata által kibocsátott váltóval, ez nem jogszabálysértő a cégbíróság a tőkeemelést bejegyezte. Ezt követően a felperes megszerezte a két gazdasági társaság részesedéseit a két váltó visszaszármaztatásával, tehát az anyavállalat tartozása csökkent a felperessel szemben. Másrészt - mivel ezek értéke teljes mértékben nem fedezte a vételárat - a fennmaradó vételár kötelezettségéről állított ki a felperes váltót. Gazdasági értelemben nem történt más, mint hogy a felperes részben a tulajdonában álló tőkéből, részben anyavállalata által adott hitelből fedezte a részesedések megvásárlását. Alaptalan az a megállapítás, hogy a váltóműveletek nem jártak tényleges mozgással, hiszen történt pénzmozgás, mégpedig a felperes által a váltó után fizetendő törlesztőrészletek teljesítésekor.

[35] Arra is hivatkozott, hogy a felperesnek és a cégcsoportnak jogában állt a működéséhez olyan társasági struktúrát választani, amelyet szeretett volna. Ezt erősíti az Európai Unió Bíróságának eseti döntése is. A felperes holdingként való létrehozása tehát nem jelent rendeltetésszerű joggyakorlás sérelmet.

[36] Kifogásolta, hogy a bíróság megfelelő indokolás nélkül vonta kétségbe a KPMG által készített értékelést.

[37] A bíróság tévesen értelmezte az Sztv. 15. § (3) bekezdés, 16. § (3) bekezdését, valamint a magyar-holland kettős adóegyezményt. A felperes nem vétett az Sztv. 15. § (3) bekezdésében megfogalmazott valódiság elve ellen, hiszen a gazdasági eseményeknek megfelelően könyvelte a váltókat, a részesedés-szerzést, a fizetett kamatot, osztalékot. Az adóhatóság nem kérdőjelezte meg a felperes által vezetett nyilvántartások, könyvek valódiságát és nem bizonyította, hogy azok a valóságnak ne felelnének meg. A felperes akkor tett eleget az Sztv. 15. § (3) bekezdésében megjelölteknek, amikor a ténylegesen a végbement gazdasági események szemszögéből könyvelte az eseményeket. Az Sztv. e rendelkezése nem jelent felhatalmazást az adóhatóság számára, hogy egy ügy érdekét, gazdasági célját eltérően ítélje meg. Az üzleti életszerűség vizsgálatára a Tao.tv. 8. § (1) bekezdés d) pontjában megfogalmazott korrekciós szabály ad lehetőséget. Hangsúlyozta, hogy még ha az adóhatóság által felhívottak szerint könyvelte volna a váltótartozást, akkor sem keletkezett volna a felperesnek adóhiánya, hiszen korábban sem számolt el törlesztőrészletek kapcsán ráfordítást. Így az

adóhatóság és az ítélet e körben elkövetett tévedése a felperes számára azzal a súlyos következménnyel jár, hogy a váltótartozás keretében a felperes által megfizetett tőkeösszegeket is olyan összegnek tekintik, amellyel a felperes adóalapját meg kell növelni, mint nem a vállalkozás érdekében felmerült ráfordítást. Különös tekintettel arra, hogy a felperes nem ellenérték nélkül adta át ezeket az összegeket, hanem a részesedések megszerzésének ellenértékeként. Jogszabálysértő az Sztv. 16. § (3) bekezdésére történő hivatkozás is, hiszen ez az alapelv nem a felek feltehető akarátának leképezésére szolgál a számvitelben, hanem a választott polgári jogi formától eltérő gazdasági tartalom megjelenítésének a következménye.

[38] Az államközi egyezmény alkalmazásakor is tévedett a bíróság, mert az egyezménynek nem címzettjei az adózók, az azt tartalmazza, hogy az egyezmény hatálya alá tartozó jövedelem megadóztatására melyik államot milyen mértékben illeti meg az adóztatás joga. Az egyezmény pozitív adókötelezettséget nem ír elő az adózó számára, az adókötelezettséget előíró belső jogszabály hiányában az egyezmény alkalmazása fel sem merül. Az egyezmény 7. cikk (1) bekezdésére történő hivatkozás értelmezhetetlen, hiszen e rendelkezés célja, hogy olyan esetekben, amikor egy vállalkozás mindkét szerződő államban folytat tevékenységet, megossza az adóztatás jogát a két állam között. A felperes csak Magyarországon végzi tevékenységét, így kizárólag Magyarországon adózhat. Súlyosan jogszabálysértő, hogy az e körben előterjesztett érveit a bíróság nem vizsgálta meg.

[39] Az elsőfokú bíróság eljárási jogszabályt is sértett, indokolási kötelezettségének nem teljes körűen tett eleget, ezzel sérült a Pp. 221. § (1) bekezdése.

[40] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban való fenntartását indítványozta.

[41] A felperes előkészítő iratában felülvizsgálati érveit foglalta össze, illetve azt kiegészítette az Sztv. 77. § (3), Sztv. 15. § (8) bekezdésének sérelmével és hangsúlyozta, hogy a tőketörlesztés bevétellé való átminősítésének hiányoznak a gazdasági feltételei.

A Kúria döntése és jogi indokai

[42] A felperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak szerint alaptalan.

[43] A felülvizsgálat a megelőző eljáráshoz kapcsolódó rendkívüli, korlátozottan igénybe vehető jogorvoslat. Jogorvoslati jellegéből következőleg funkciója a kérelmet előterjesztő által állított jogsérelem elbírálása és megalapozottsága esetén annak orvoslása. A rendkívüli jogorvoslatnak minősülő felülvizsgálati eljárásban a Pp. 275.§-ából következően nincs helye bizonyítás felvételének, a

bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet.

[44] Az elsőfokú bíróság ítélete jogszerűségének felülvizsgálatakor azt sem hagyhatta figyelmen kívül a Kúria, hogy közigazgatási pert a jogerős határozat kézbesítésétől számított harminc napon belül jogszabálysértésre hivatkozással lehet indítani. A keresetlevélben konkrétan meg kell jelölni azon jogszabálysértéseket, amelyekre a felperes hivatkozni kíván. A kereseti kérelemhez kötöttség egyben felülvizsgálati kérelemhez kötöttséget is jelent, hiszen ahogy az elsőfokú bíróság sem bírálhatja el a harminc napon túl - a keresetkiterjesztés tilalmába ütköző módon - előterjesztett újabb jogsértéseket, a Kúria sem vizsgálhatja felül azon hivatkozásait a felperesnek, amelyekre a harminc napon belül előterjesztett keresetében nem hivatkozott.

[45] A közigazgatási perben érvényesülő kereseti kérelemhez kötöttség folytán a bíróság a megtámadott határozat tekintetében nem végez teljes körű felülvizsgálatot, eljárásának kereteit az adja meg, hogy a felperes mely adójogi tényállás körében, milyen indokok alapján kéri a bírósági felülvizsgálatot. (KGD 2010.87., KGD 2015.63.) Ahogy azt a Kúria már a 11/2016. számú közigazgatási elvi határozatában is kifejtette, nem elfogadható az, ha a fél harminc napon túl határozza meg keresete irányultságát. Amennyiben a felperes keresetében konkrét jogszabálysértésre nem utal, úgy arra sincs lehetősége, hogy ezen hiányosságot a későbbiekben kiegészítse. Önmagában pedig egy tényelőadás nem minősül jogsértésnek. Nem elegendő az sem, hogy a felperes jogszabálysértéseket sorol fel és azokat nem köti a megállapított tényálláshoz, nem mutatja be, hogy az adott jogsértés a tényállás mely elemében valósul meg, mi annak a kifejeződése.

[46] A Kúria ezért annak megítéléséhez, hogy sértett-e az elsőfokú bíróság eljárásjogi szabályt először a felperes határozott kereseti kérelmének vizsgálatát kellett elvégeznie, ez képezte, képezhette az alperesi határozat jogszerűségi elsőfokú bírósági, majd Kúria előtti felülvizsgálatának alapját.

[47] A felperes keresetében az alperesi határozatot a következő okokból tartotta jogszabálysértőnek: adóhatóság az Art. 87. § (1) bekezdés a) pontjába és 93. § (6) bekezdésébe ütközően nemcsak a megbízólevélben megjelölt időszak adójogi szempontból releváns eseményeit, hanem a 2008-2009-es, már elévült időszak gazdasági eseményeit vizsgálva járt el. Nem vette figyelembe, hogy a felperes nem rendelkezett választási lehetőséggel az ezekben az adóévekben bekövetkezett gazdasági események tekintetében és a cégérték terven felüli értékcsökkenésének elszámolását 2012. évben jogszabályi kötelezettség írta elő. A 2008. évi beolvadás és a 2012. évi

értékcsökkenés között okozati összefüggés nem áll fenn. Az alperes nem kísérelte meg feltárni a vizsgált időszakban bekövetkezett terven felüli értékcsökkenés indokát adó gazdasági eseményeket és e körben előadott bizonyítékait figyelmen kívül hagyta. Ezzel összefüggésben az adóhatóság helytelenül alkalmazta az Sztv. 3. § (5), 49. § (3), 25. § (8) 53. § (1) bekezdés e.) és 81. § (4) bekezdés a.) pontját. Az alperesi tényállás feltárás okszerűtlen, prekoncepciót tartalmaz és erre figyelemmel jelöli meg a számviteli törvény egyes szakaszainak és az Art. 1. § (2), 8. § (1) bekezdés d.) pontjának sérelmét.

[48] A felperes a keresetindítási határidőt követően előterjesztett beadványaiban (2017. december 27., 2018. május 22.) a jogszabálysértések körét kiterjesztette, és azt állította, hogy a felperesi tranzakciónak nem volt célja adóelőny megszerzése, ekkor hivatkozott először a kettős adóztatási egyezmény megsértésére, a beolvadáshoz kapcsolódó cégértékelés alperesi hiányosságaira. Helytállón jár el az elsőfokú bíróság, mikor ezekkel a kérelmekkel érdemben nem foglalkozott, mivel ezek előterjesztése a Pp. 335 /A. §-ba ütközött.

[49] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet is kizárólag a kereseti kérelemmel összhangban, azt ott szereplő és indokolt jogszabálysértések mentén vizsgálta. Vizsgálódása nem terjedhetett ki csak a felülvizsgálati kérelemben megjelenő, a keresetben meg nem említett, először itt kifejtett és indokolt jogsértésekre. (szlovén társaság felvásárlásának kérdése, mindkét gazdasági ügylet külön kezelése, rendeltetésellenes joggyakorlás külön elemzése, beolvadás hiányában fennálló adóelőny megjelenése) És különösen nem foglalkozhatott a felülvizsgálati kérelmet követően előterjesztett előkészítő iratban megjelenő a kamat és tőketörlesztő részletek kezelésére, átminősítésére vonatkozó érveivel. [Sztv. 77. § (3), 15. § (8)] Ezek még áttételesen sem képezték a határidőben benyújtott keresetének tartalmát, a tárgyalást követően benyújtott nyilatkozatban jelzett keresetlevél 2.6. pontjában szereplő indokok nem térnek ki erre még utalás szintjén sem.

[50] A felülvizsgálati kérelem keretei között érdemben elsőként azt vizsgálta a Kúria, hogy az alperes megszegte-e az elévülésre vonatkozó előírásokat azáltal, hogy vizsgálódási körébe vonta a felperes 2008-2009 évi átalakulását és nem csupán a 2012. évben elvégzett rendkívüli értékcsökkenés indokát adó gazdasági eseményeket elemezte. Megállapítható, hogy az Art. bizonyítási szabályai folytán az alperes jogosult, sőt köteles egy adóellenőrzés keretein belül vizsgálni az adózó költségelszámolásának helyességét, azt, hogy a felperes adózás előtti eredményét helytállón állapította-e meg, helyesen vette-e figyelembe az adózás előtti eredményét befolyásoló tényezőket.

Miután a felperes 2012 évben érvényesített terven felüli értékcsökkenést, emiatt nem sértette meg az elévülés szabályait az alperes, amikor a 2009-es évben a beolvadással a könyvekben megjelent üzleti, cégérték kapcsán vizsgálódott és elemezte a valós tranzakciókat. Erre figyelemmel téves az a felperesi megközelítés, hogy ne állna fenn okozati összefüggés a 2008-2009-es években végbement átalakulás és a 2012 értékcsökkenési leírás alkalmazása között, hiszen éppen az előbbi események teremtték meg annak jogi lehetőségét és az Sztv. 25. § (8) és 53. § (1) bekezdés e.) pontjának alkalmazását.

[51] Ezzel összefüggésben a költségek természetét is értékelni kellett, hiszen a Tao.tv. 8. § (1) bekezdése értelmében felmerülhetnek olyan költségek, ráfordítások, amelyek a társasági adó alapjának megállapításánál nem lehet figyelembe venni. Az alperes határozatát a Tao. tv. 8. § (1) bekezdés d.) pontjára alapította, azzal, hogy a rendkívüli értékcsökkenés elszámolása nem állt összefüggésben a felperes vállalkozási, bevételszerző tevékenységével. Ebből is szükségszerűen következett, hogy tanulmányoznia kellett a 2008-2009. évi átalakulási folyamatokat, mert a költségelszámolás alapja ott teremtődött meg. Mindez azonban nem jelenti azt, hogy elévült időszakra vonatkozott az ellenőrzés, melyet igazol az is, hogy a megállapítást a 2012. évi társasági adó vonatkozásában tette az adóhatóság. Mindaddig, míg egy múltban, akár az elévülési időn túlra mutató eseménynek a vizsgált más el nem évült időszakra vonatkozóan adójogi kihatása van, addig vizsgálható és elemezhető az ott végbement eseménysor kihatása az el nem évült adókötelezettségek jogszerűsége tekintetében. A 2012. évi társasági adó még nem évült el, ezért nem tévedett sem az alperes, sem pedig az elsőfokú bíróság amikor az elévülés bekövetkezését nem látta megállapíthatónak.

[52] Az alperes helyesen mutatott rá arra, hogy adójogi szempontból vizsgálta a beolvadással érintett vagyonelemek átadásának célját és eredményét és ennek következményeit jelenítette meg határozatában. Nem állapítható meg ezzel összefüggésben az elsőfokú bíróság jogsértése, mert az alperesi határozat jogszerűségét vizsgálta felül az Art. 1. § (7) és 2. § (1) bekezdésében biztosított kereteken belül. A fenti jogszabályhelyek jogszerű alkalmazásával adójogi szempontból vizsgálta az átalakulást és annak 2012-ben megjelenő adójogi jogkövetkezményeit vont le. Helytállónan elemezte a felvásárlás, összeolvadás után kialakult helyzetet és vont le azt a jogszerű következtetést, hogy mindebből a felperesnek vállalkozása tevékenysége folytatása céljából előnye nem származott, abból kizárólag az anyavállalat profitált. Oly mértékben lecsökkent ennek következtében a magyarországi adóalap, amely megalapozta azt a megállapítást, hogy a kialakított konstrukció döntő célja adóelőny elérése volt.

- [53] A társaság csoportszintű átalakításának lehetősége vitathatatlanul fennáll, de ezt oly módon kell elvégezni, hogy ne ütközzön a magyar adószabályokban is érvényre juttatott rendeltetésszerű joggyakorlás elvével, ne szolgáljon adóelkerülést. Az elsőfokú bíróságnak az ezzel kapcsolatos, a jogerős ítélet 9. oldal utolsó bekezdésétől 10. oldal lap aljáig megjelenő jogi érvelése helytálló, azzal a Kúria egyetért. Miután kimutatásra került, hogy nem a felperes céljait, tevékenységének folytatását szolgálta a beolvadás, így az alperes jogszerűen minősítette nem a vállalkozás érdekében felmerült költségnek a rendkívüli értékcsökkenési leírást. Ekként nem kellett foglalkoznia a terven felüli értékcsökkenés indokát adó gazdasági események elemzésével, mert határozatát az értékcsökkenés elszámolásának alapjául szolgáló eseményre alapozta. Az adóhatóság nem a felperes számviteli nyilvántartásának helyességét kérdőjelezte meg, hanem az értékcsökkenés elszámolása kapcsán vizsgálta annak vállalkozás érdekében történő felmerülését, ami nem jelenti az Sztv. 15. § (3), 16. § (3) bekezdéseinek a megsértését.
- [54] Egyetért a Kúria a bíróságnak a Tao.tv. 1. § (2) bekezdése kapcsán kifejtett álláspontjával is, hiszen ez a szabály nem csupán adómentesség, adókedvezmény (adóelőny) esetén alkalmazható, hanem az adókötelezettséget befolyásoló, adót csökkentő szabály esetén is. Márpedig ahogy arra helyesen az elsőfokú bíróság rámutatott a rendkívüli értékcsökkenési leírás alkalmazása is ebbe a kategóriába esik, így az alkalmazhatóságot, illetőleg az érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek az érdekében áll, vagyis a felperesnek.
- [55] A Kúria összegző értékelése szerint az alperest a fentebb már hivatkozott körülmények és jogszabályhelyek feljogosították a szerződés tartalmának vizsgálatára, az ügylet mögött húzódó valós tartalom megállapítására. A vonatkozó számviteli szabályok és a Tao. törvényben megfogalmazott adóalap növelésére figyelemmel helytállóan került sor jogkövetkezmények alkalmazására.
- [56] A fentiekre tekintettel a Kúria az első fokú ítéletet helyes indokaira tekintettel a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [57] Az Art. 1. § (7) bekezdése feljogosítja az adóhatóságot az átalakulási szerződés valódi tartalmának megállapítására.
- [58] Mindaddig, míg egy múltban, akár az elévülési időn túlra mutató eseménynek a vizsgált időszakra vonatkozóan az adózásra kihatása van, addig vizsgálható és elemezhető az ott végbement eseménysor jogszerűsége.

Záró rész

[59] A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdés szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdés alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

[60] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

[61] A felperes kérelme alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2020. február 13.

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