

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Jalsovszky Pál ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Szabó Szilvia jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal jogutódja, a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 25.K.30.020/2009. számon indított és ugyanezen bíróság 2010. szeptember 24-én kelt 25.K.30.020/2009/21. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 22. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 25.K.30.020/2009/21. számú ítéletét és az alperes 4007193314 számú határozatát - az elsőfokú határozatnak a jegyzőkönyv 21-a, b, c, 33-d, f. pontjaira és azok jogkövetkezményeire kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú adóhatóságot e körben új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 500.000 (ötszázezer) forint elsőfokú, és 300.000 (háromszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az első fokú adóhatóság a felperesnél 2005-2006 évekre vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló átfogó ellenőrzést végzett, melynek eredményeként a felperes terhére társasági adó, általános forgalmi adó, és társas vállalkozások különadója adónemekben összesen 72.235.000 Ft adóhiánynak is minősülő adókülönbözetet állapított meg. Kötelezte az adókülönbözet, valamint 30.798.000 Ft adóbírság és 13.605.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. Az alperes 4007193314 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

Az ellenőrzési jegyzőkönyv 21-a pontja szerint a felperes által 2005 évben a franchise partnereinek ingyenesen nyújtott boltfelújítás összegét, térítésmentes átadásnak tekintette, amely az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 8. § (6) bekezdése alapján általános forgalmi adófizetési kötelezettséget von maga után. Kifejtette,

hogy a felperes boltfelújításokat ingyenesen végezte, mely elsődlegesen üzleti partnereinek érdekét szolgálta, és csak közvetett, a másodlagos hatása a felperes árbevétele. Az adóhatóság levonta ennek társasági adóvonzatát is.

A jegyzőkönyv 21-b pontja rögzítette, hogy a felperes 2006. január 1-jétől a boltfelújítási költségek tekintetében új eljárást vezetett be. A felújítások összegét a partner felé kiszámlázta azzal, hogy pénzügyi teljesítést nem igényel, fizetési mód: kompenzálás. Bevezette a felújítási bonusz-rendszert, melynek alapján a franchise partner a felújítás összegében maximalizált engedményt kap az éves forgalmából. A felújítási költség összegével megegyező bonusz összegekről a felperes jóváíró számlákat állított ki. A revízió megállapította, hogy bár formailag a felújítási költségek áthárítása megtörtént, de az alkalmazott bonusz eljárás következtében az ügylet valódi tartalma térítés nélkül nyújtott szolgáltatásnak minősül.

A jegyzőkönyv 21-c. pontja megállapította, hogy a felperes a franchise üzletekben ingyenes használatba adott üzletberendezés után az általános forgalmi adót jogszerűtlenül helyezte levonásba az Áfa tv. 33. § (1) bekezdés b) pontja alapján. Levonta ennek társasági adókihatását is.

A jegyzőkönyv 33-d. pontja vizsgálta felperes és a... (továbbiakban..) között létrejött együttműködési megállapodást. Ennek alapján a társasági adóalap-csökkentő tételként történő elszámolást nem fogadta el azzal, hogy az adomány nem felel meg a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (továbbiakban Tao.tv.) 4. § 1/A. pontjában részletezett feltételeknek, mely kizárja a támogatással szoros összefüggésben jelentkező közvetlenül tett vagyoni előnyt. Ezért a sportruházatok átadása termékértékesítésnek minősül az Áfa tv. 7. § (1) bekezdés a) pontja alapján.

A jegyzőkönyv 33-f. pontja megállapította, hogy a felperes 2006 évi társasági adóalapját nem csökkenthette volna a helyi iparűzési adó címén adóévi ráfordításként elszámolt összeggel, mivel folyószámla egyenlege 16.000 Ft hátralékot mutatott ki késedelmi pótlék adónemben. A felperes eljárása nem felelt meg a Tao.tv. 7. § (1) bekezdés x) pontjában foglaltaknak. Utalt az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 178. § (4) bekezdésére, mely az adótartozás fogalmát tartalmazza.

Az adóbírság körében méltánylást érdemlő enyhítő körülményt a revízió nem tárt fel, kivéve a 33-f. pont tekintetében, ahol a bírság kiszabását mellőzte.

A felperes keresetében az alperes határozatának hatályon kívül helyezését és új eljárásra kötelezését, vagy a határozat megváltoztatását és a szankciók törlését kérte. Másodlagosan kivételes méltányossági alapon kérte a kötelezettségek elengedését, illetőleg 24 hónapos részletfizetési kedvezményt.

A 21-a-c. pontok körében kifejtette, hogy a társaság adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenysége elősegítése érdekében végezte az üzletfelújításokat, és a berendezési tárgyak haszonkölcsönbe adását. A 21-a. pont tekintetében hivatkozott még az Áfa tv. 22. § (9) bekezdésének megsértésére is. A 21-b. pont körében állította, hogy a felperesnek nem az adókikerülés volt a célja a boltfelújítási költségek rendezésének megváltoztatásával. A 33-d. pont körében utalt arra, hogy az adományozás külön jogügyletnek minősült az együttműködési szerződéshez képest. Arra a felek külön megállapodást kötöttek és időben is elkülönült. A 33-f. ponttal kapcsolatban elismerte a késedelmi pótlék tartozását, ugyanakkor közel 20 millió Ft túlfizetése volt. A nettó adótartozás fogalmának bevezetésével az adóhatóság határozata jogszerűtlen. Utalt arra is, hogy a késedelmi pótlék nem minősül adótartozásnak. Az adóhatóságok a bírságok és pótlékok megállapításánál nem vették figyelembe a társaság javára szolgáló körülményeket.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában felsorolta az ügyben alkalmazandó jogszabályokat: Art. 1. § (7) bekezdése, 2. § (1) bekezdése, 165. § (1)-(2) bekezdései, 170. § (1)-(2) bekezdései, Áfa tv. 7. § (3) bekezdés b) pontja, 8. § (6) bekezdése, 9. § (2) bekezdés c) pontja, 13. § (1) bekezdés 35. pontja, 22. § (9) bekezdése, 33. § (1) bekezdés b) pontja, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban Sztv.) 86. § (7) bekezdés a) pontja, a Tao.tv. 4. § 1/A. pontja, 7. § (1) bekezdés x) pontja, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban SZJA tv.) 41. § (3) bekezdése.

Kifejtette, hogy az adóhatóság a 21-a, b. pontok körében nem azt állapította meg, hogy a felperes az ingyenes felújítások után a rá áthárított előzetesen felszámított áfa levonására nem volt jogosult, hanem azt, hogy a levonható adó okán a franchise partnereknek történő ingyenes átadás adókötelezettséget keletkeztetett. E körben hivatkozott a Tanács 1977. május 17-ei 77/388/EGK Irányelvének (továbbiakban Hatodik Irányelv) 6. Cikk (2) bekezdésére. Az adóalany a terméknek, szolgáltatásnak saját üzleti tevékenység köréből való kiválásával gyakorlatilag végső fogyasztóvá válik. A vállalkozási célból ingyenesen nyújtott értékesítés fogalmát az Áfa tv. 13. § (1) bekezdés 35. pontja egyértelműen szabályozza. A felperes felújítását nem lehet a promóciós tevékenységhez hasonlítani, így nem alkalmazható az Áfa tv. 7. § (3) bekezdése és 9. § (2) bekezdése sem. A felperes nem

helytállóan hivatkozott az Áfa tv. 22. § (9) bekezdésére, mert nem volt ellenérték és térítésmentes értékesítések közötti közvetlen kapcsolat. A felperes eljárása ellentétes volt a Tao.tv. 8. § (1) bekezdés n) pontjával is.

A 21-b. ponttal kapcsolatban rámutatott az Art. 1. § (7) bekezdésben előírt valódisági klauzula alapján, hogy bár formailag a felújítási költségek áthárítása 2006 évben megtörtént, de az alkalmazott bonusz-eljárás következtében az adózás eredményére és az áfa-fizetési kötelezettségére gyakorolt hatása 0. A bonusz-rendszer kizárólagos célja, hogy a felújítások miatt kiszámlázott összegek partnerek felé történő kompenzációja megtörténjen.

A 21-c. pont körében álláspontja szerint az alperes az Európai Bíróság joggyakorlatával is alátámasztottan helyesen jutott arra a következtetésre, hogy a nem ellenérték fejében végzett tevékenység bevételt sem eredményez, így tevékenysége tekintetében az Áfa tv. 33. § (1) bekezdés b) pontja szerinti adólevonási jog nem illeti meg. A tárgyi eszközök alapvetően nem a társaság, hanem a jogilag, gazdaságilag különálló franchise partnerek tevékenységét szolgálták. A haszonkölcsön ügylet nem minősíthető vállalkozási célból ingyenesen nyújtott értékesítésnek, így az Áfa tv. 7. § (3) bekezdés b) pontja, 9. § (2) bekezdés c) pontja az ügyletre nem alkalmazható.

A 33-d. pont alapján utalt arra, hogy az adomány fogalmát a Tao.tv. 4. § 1/A. pontja egyértelműen meghatározza. A juttatás adománykénti megállapíthatóságát kizárja a támogatással szoros összefüggésben jelentkező közvetve nyújtott vagyoni előny is.

A 33-f. pont kapcsán utalt arra, hogy a nettó adótartozás fogalma visszaható hatállyal a 2005-2006 adóévekre vonatkozóan nem alkalmazható. A Tao.tv. 7. § (1) bekezdés x) pontjában foglalt feltételek fennállását a hatályos Art. 178. § 4. pontjában meghatározott adótartozás fogalma alapján kellett vizsgálni. A felperes az Art. 178. § 4. pontja és 4. § (3) bekezdés a) pontja alapján megalapozatlanul hivatkozott arra, hogy a késedelmi pótlék nem tartozik bele az adótartozás fogalmába.

Az első fokú bíróság álláspontja szerint a bírság meghatározásánál az adóhatóságok jogszerűen jártak el, a bíróságnak nincs jogszabályi lehetősége kivételes méltánylás gyakorlására.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérve annak hatályon kívül helyezését és keresetének történő helyt adást. Hivatkozott arra, hogy a felperes a boltfelújítási munkákat a franchise partnerei részére adóalanyiságot eredményező tevékenysége körében végezte, nem állapítható meg az Áfa tv. 8. § (6) bekezdése szerinti

vállalkozásidegen cél. Ezért az Áfa tv. 9. § (2) bekezdés c) és 13. § (1) bekezdés 35. pontjában foglalt kivételes szabályokat nem is kell vizsgálni. Hivatkozott a 2001/10. számú és az 1998/118. számú APEH iránymutatásokra, továbbá az Európai Bíróság C-371/07., C-289/95., C-48/97. számú ítéleteiben kifejtettekre.

A jegyzőkönyv 21-b. pontjával kapcsolatban kifejtette, hogy az ítélet összemosta a boltfelújításokat és az ún. felújítási bonuszt. A felújítási bonusz nem járt automatikusan, amennyiben a feltételeket a franchise partner nem teljesítette, a boltfelújítási szolgáltatást pénzzel kellett kiegyenlíteni. A boltfelújítás az Áfa tv. 13. § (1) bekezdés 1. pontjára figyelemmel nem volt ingyenes. Hivatkozott az Európai Bíróság C-412/03. számú, C-40/09. számú döntéseire.

A jegyzőkönyv 21-c. pontjáról kifejtette, hogy a berendezési tárgyakat könyveiben tárgyi eszközként bevezette, és haszonkölcsön-szerződés alapján a franchise partnerek boltjaiban elhelyezte. Az ügylet tartalmában hasonló a 21-a. pont szerinti boltfelújítási szolgáltatáshoz, ahol az alperes elismerte az áfa levonhatóságot. Az ítélet ellentétes az Áfa tv. 33. § (1) bekezdés b) pontjával, mert a beszerzés nem teljes egészében vállalkozásidegen célt szolgált. A berendezési tárgyak beszerzése közvetlenül kapcsolódott a felperes adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenységéhez. Ennek alátámasztására hivatkozott az Európai Bíróság C-269/00., C-48/97., C-110/94., C-97/90. számú ügyben hozott ítéleteire, valamint az EBH 2009/199. számú legfelsőbb bírósági eseti döntésre.

A jegyzőkönyv 33-d. pontjával kapcsolatban rámutatott, hogy a bíróság iratellenesen állapította meg a tényállást. A felperes és a .. között önálló ajándékozási szerződés jött létre függetlenül az együttműködési megállapodástól. A jegyzőkönyv 33-f. pontjával kapcsolatban kifejtette, hogy a jogerős ítélet nem vette figyelembe, hogy az Art. 178. § 4. pontja szerinti adótartozás fogalmát a 2007. évi CXXVI. törvény érdemben nem változtatta meg, csupán egyértelművé tette, amikor kiegészült a nettó adótartozás meghatározásával. A felperes indítványozta, hogy a Legfelsőbb Bíróság előzetes döntéshozatali eljárás során keresse meg az Európai Unió Bíróságát a franchise partnereknek nyújtott boltfelújítás, illetve berendezési tárgyak beszerzésével, annak áfa-levonhatósága, illetve áfa-fizetési kötelezettségével kapcsolatban.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A Legfelsőbb Bíróság a közigazgatási iratok alapján megállapította, hogy az adóhatóság széles körű vizsgálatot folytatott le a felperes gazdasági tevékenységével kapcsolatban, de a legtöbb vizsgálati pont tekintetében megállapítást nem tett a felperessel szemben. A

felperes keresetében öt pont tekintetében (21-a, b, c, 33-d, f, pontok) vitatta az alperesi határozat jogszerűségét és e körben kérte annak bírósági felülvizsgálatát. A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint az első fokú bíróság, és az adóhatóságok az ügyben alkalmazandó jogszabályok (Áfa tv., Tao.tv., Art., Sztv., SZJA tv.) és az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlatát nem helytállóan értelmezték, ezért a Legfelsőbb Bíróság a döntésükben kifejtettekkel az alábbiak szerint nem értett egyet.

Kiindulásként a Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy sem az első fokú bíróság, sem az alperes nem megfelelően értékelte a jegyzőkönyv 21-a, b, c. pontjai vonatkozásában azt az alapvető tételt, hogy a felperes franchise-rendszerben együttműködő üzleti partnereinél végezte a boltfelújításokat, illetve ezek boltjaiban helyezte el a berendezési tárgyakat. Nem vizsgálták kellő mélységben a franchise-rendszer lényegét, illetve a felperes által konkrétan kötött franchise szerződéseket.

A Nemzetközi Franchise Szövetség az alábbiak szerint határozza meg a franchise fogalmát: „A frencsájzing* termékek vagy szolgáltatások terjesztésének módszere. A frencsájz rendszerben legalább két szinten kapcsolódnak be emberek: (1) a rendszertulajdonos, aki márkáját vagy kereskedelmi nevét, és üzleti rendszerét kölcsönzi; és a (2) rendszerbérelő, aki royaltyt és gyakran induló díjat fizet, hogy üzletét a rendszertulajdonos neve alatt, és rendszere szerint működtethesse. Technikailag a frencsájz a két felet kötő szerződés, de e meghatározást használják gyakran a tényleges üzletre is, melyet a rendszerbérelő működtet.”

(Forrás: www.franchise.org/resourcectr/faq/q1.asp)

Az amerikai szenátus az alábbi definíciót fogadta el: "A frencsájzing fogalma két személy közötti szerződést jelent, mely egy tartós kereskedelmi kapcsolatot hoz létre. A frencsájz szerződés az egyik félnek - akit frencsájz átvevőnek hívnak - biztosítja a jogot, hogy a nagy- vagy kiskereskedelemben a másik fél - a frencsájz átadó - által előállított, szervezett vagy feldolgozott árukat, szolgáltatásokat és javakat forgalmazza. A frencsájz átvevő csak azzal a feltétellel nyeri el fenti jogokat, ha azok forgalmazásánál a frencsájz átadó által lefektetett üzleti elveket követi."

(Forrás: http://www.franchisemegoldasok.hu/downloads/Franchise_fogalma.html)

A Legfelsőbb Bíróság a fenti két fogalom-meghatározást azért idézte, mert egyértelműsíti, hogy milyen szoros kapcsolat áll fenn a franchise-rendszerben a franchise átadó és átvevő között. A felperes, mint franchise átadó gazdasági érdekéhez kötődik, hogy a franchise átvevő milyen tárgyi környezetben és milyen gazdaságosan

működik, hiszen saját gazdasági eredménye növekszik az által, ha a franchise átvevő is gazdaságosan működik.

Az üzletfelújításokra és az üzlet berendezési tárgyainak átadására a franchise-rendszerben történő értékesítés egységes arculatának kialakítása érdekében volt szükség. A felperes adóalanyiságát eredményező gazdasági tevékenység maga a franchise-rendszerben történő értékesítés. Ezért a boltfelújítás és a berendezési tárgyak átadása közvetlenül és szükségszerűen kapcsolódott a felperes adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenységéhez.

Ezen alapvető bevezető után a Legfelsőbb Bíróság egyenként vizsgálta a jegyzőkönyvi pontok megállapításait.

A jegyzőkönyv 25-a. pontjával kapcsolatban a Legfelsőbb Bíróság is hivatkozik a Hatodik Irányelv 6. Cikk (2) bekezdés b) pontjára, mely szerint ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére, vagy általában vállalkozásidegen célokra. Ugyanezt szabályozza az Áfa tv. 8. § (6) bekezdése is, mely szerint szolgáltatásnak minősül továbbá az adóalany adóalanyiságát eredményező tevékenységtől eltérő cél érdekében más részére ellenérték nélkül végzett, e törvény szerint nem termékértékesítésnek minősülő tevékenysége, feltéve, hogy ennek végzéséhez kapcsolódó előzetesen felszámított adó egészben vagy részben levonható.

Megállapítható, hogy mind a közösségi jog, mind a magyar Áfa tv. a vállalkozásidegen célt tekinti alapvető elbírálási kritériumnak. A fentebb kifejtettek alapján a Legfelsőbb Bíróság már megállapította, hogy a franchise-rendszer működéséből következően nem tekinthető vállalkozásidegennek, ha a franchise adó a franchise vevőnek szolgáltatást nyújt, hiszen mind a két gazdasági társaság adóalanyiságát eredményező tevékenységéhez kapcsolódik az egységes arculat kialakítása. A felperes által ingyenesen végzett boltfelújítást tehát nem lehet vállalkozásidegen célnak tekinteni.

A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint az egységes arculat kialakítását, a szükséges boltfelújítást nem lehet azonosítani a franchise szerződés 2.5. pontjában meghatározott karbantartási és felújítás fogalmával. Ez ugyanis a már kialakított üzletek karbantartására és felújítására vonatkozik, nem az alapfelújításra.

A Legfelsőbb Bíróság egyetértett a felperesnek a felülvizsgálati kérelmében kifejtettekkel, amennyiben az Áfa tv. 8. § (6) bekezdése, illetve a 9. § (2) bekezdés c) pontja és 13. § (1) bekezdés 35. pontja a főszabály és kivétel viszonyában állnak. Mivel a Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy a felperes boltfelújítása nem tartozik az Áfa tv. 8. § (6) bekezdésében

meghatározottak alá, így nem szükséges vizsgálni, hogy ez alól kivételt képezhet-e az Áfa tv. 9. § (2) bekezdés c) pontja, illetve a 13. § (1) bekezdés 35. pontja szerinti fogalom-meghatározás alapján.

A felülvizsgálati kérelemben a felperes által hivatkozott ítéletekben [C-371/07. (Danfoss ügy), C-289/95. (Fillibeck ügy)] az Európai Bíróság vizsgálta az ingyenesen nyújtott szolgáltatások vállalkozásidegen jellegét (a vállalkozások étkezdéjében az üzleti partnereknek és az értekezletek alkalmával az alkalmazottaknak nyújtott ingyenes étkeztetés, ingyenes csoportos munkába szállítás). Az ezen ítéletekben kifejtett elhatárolási szempontokat is alapul vette a Legfelsőbb Bíróság döntése meghozatalakor.

A jegyzőkönyv 21-b. pontjában foglalt ún. felújítási-bonusszal kapcsolatban a Legfelsőbb Bíróság eltérő kiindulási pontként rögzíti - a 21-a. ponthoz képest -, hogy a felperes 2006 évben ellenérték fejében végezte partnerek részére a boltfelújításokat, ezekről számlát állított ki és a számlák áfa-tartalmát bevallásaiban szerepeltette. Az ún. felújítási-bonusz következtében a partnerek a felperestől maximum a boltfelújítás értékének megfelelő mértékű árengedményt kaphattak. Az árengedmény összegéről a felperes az Áfa tv. 45. § (1) bekezdése szerint helyesbítő számlát állított ki. A felperes nem a boltfelújítási szolgáltatásokról kiállított számlákat helyesbítette, hanem a termékértékesítésekhez kapcsolódó számlákat.

A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint a felújítási költségek áthárítása nemcsak formailag történt meg, hanem ténylegesen is. Azokban az esetekben, ahol a franchise partner nem teljesítette a felújítási-bonusz maximális értékét, a különbözetet a partnernek ki kellett egyenlítenie a felperes felé.

Az árengedménnyel, illetve a kompenzációval kapcsolatban a felperes helytállóan hivatkozott az Áfa tv. 13. § (1) bekezdés 1. pontjára, mely szerint ellenérték a tartozás kiegyenlítésére fordított vagyoni érték, ideértve a meglévő követelés mérséklésére elismert vagyoni értéket, de ide nem értve a kártérítést.

A felperes által 2006 évben végzett boltfelújítások tehát nem voltak ingyenesek, az érte fizetendő ellenérték összegszerűsége a boltfelújítási-bonusz teljesítésének mértékétől függött.

Az Európai Bíróság a C-412/03. (Hotel Scandic-Gäsäback AB ügyben) kifejtette, hogy ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a termék vállalkozásból való kivonásának vagy saját szükséglete kielégítésére végzett szolgáltatásnyújtásnak minősít olyan értékesítéseket, amelyekért tényleges ellenszolgáltatást fizetnek, akkor is, ha ez az ellenszolgáltatás alacsonyabb az értékesített

termék vagy a nyújtott szolgáltatás önköltségi áránál. A C-40/09. számú ítéletében (Astra Zeneca UK Ltd. ügyben) kifejtette, hogy a vásárlási utalványoknak az ezen utalványokat a hozzáadott-értékadót is magába foglaló áron megszerző vállalkozás által munkavállalói számára, ez utóbbiak készpénzben történő díjazásuk egy részéről való lemondása fejében történő rendelkezésre bocsátása e rendelkezések értelmében vett, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül.

A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint a felperes jogszerűen alkalmazta az árendeményhez kapcsolódóan az Áfa tv. szabályait, így 5. § a) pontját, 22. § (4) bekezdés a) pontját, is. A Legfelsőbb Bíróság ismételten utal arra, hogy a felperes nem a boltfelújítási szolgáltatásokról kiállított számlákat helyesbítette, hanem a termékértékesítésekről kiállított számlákat.

A jegyzőkönyv 21-c. pontja az Áfa tv. 33. § (1) bekezdés b) pontjára figyelemmel jogszerűtlennek minősítette a felperes által a franchise üzletekben ingyenes használatba adott üzletberendezések után az általános forgalmi adó levonását. Az Áfa tv. 33. § (1) bekezdés b) pontja alapján nem vonható le az előzetesen felszámított adó, ha az adóalany a terméket és szolgáltatást teljes egészében az adóalanyiságát eredményező gazdasági tevékenységi körén kívüli célra használja fel, hasznosítja, ide nem értve azt az esetet, ha a termékeket és szolgáltatásokat a 7. § (3) bekezdésében vagy a 9. §-ban meghatározott célok elérése érdekében használja fel, hasznosítja. A Hatodik Irányelv 17. Cikk (2) bekezdés a) pontja értelmében: amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadott értékadót, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog. Ezen szabályok alapján a Legfelsőbb Bíróság vizsgálta, hogy a boltokba kihelyezett berendezési tárgyak beszerzése közvetlenül kapcsolódott-e a felperes adóalanyiságát eredményező gazdasági tevékenységéhez vagy sem. E körben a Legfelsőbb Bíróság visszautal a franchise-rendszerrel, a felperes és partnerei által kötött franchise szerződésekkel kapcsolatos korábban kifejtett jogi álláspontjára. A Legfelsőbb Bíróság egyben utal korábbi, Kfv.I.35.085/2008/9. sorszámú ítéletére (EBH 2009/1999.), ahol szintén azt kellett vizsgálni, hogy a gazdasági esemény a felperes adóalanyiságát eredményező gazdasági tevékenysége körén belül van-e. Ebben a Legfelsőbb Bíróság hivatkozott az Európai Bíróság C-488/2007. és C-435/2005. számú ügyekben meghozott ítéleteire azzal, hogy a konkrét beszerzési ügyletnek a főszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a HÉA levonásra jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a HÉA levonására, és az adólevonás mértéke megállapítható legyen. A

Legfelsőbb Bíróság megítélése szerint a felperes és franchise partnerei között az egységes üzleti arculat kialakítása érdekében biztosított üzletberendezések kapcsán megállapítható a közvetlen és azonnali kapcsolat a felperes beszerzése és a haszonkölcsön szerződések viszonylatában. A berendezési tárgyak beszerzése közvetlenül kapcsolódik a felperes adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenységéhez.

A Legfelsőbb Bíróság további Európai Bíróság ítéletekre is utal, így a C-269/00. (Seelling ügy), melyben kifejtette, hogyha az adóalany tárgyi eszközként nyilvántartásba vette az adott eszközt, tehát a vállalkozásba bevonta és az akár csak kis részben is a vállalkozási tevékenységet szolgálja, akkor megilleti az adóalanyt az azonnali és teljes összegű adólevonás. A felperes esetében megállapítható, hogy a beszerzett berendezési tárgyakat könyveiben tárgyi eszközként bevezette. Ugyancsak a közvetlen és azonnali kapcsolat vizsgálatát végezte az Európai Bíróság a C-48/97. számú ügyben (KuWait Petróleum ügy), ahol a benzinkutat üzemeltető adóalany különféle termékeket szerzett be, melyeket a nála tankolóknak térítés nélkül adott át. Az Európai Bíróság kifejtette, hogy a termékek átadásából ugyan közvetlenül nem származik bevétele az adóalanynak, azonban az ajándéktárgyak beszerzése és átadása egyértelműen gazdasági tevékenysége előmozdítását szolgálta, így az adó levonható. A C-110/94. (INZO ügy) ügyben az adóalany új só-lepárlási eljárást kívánt kifejleszteni, de bevétele nem származott tevékenységéből. Ugyanakkor az Európai Bíróság kifejtette, hogy mivel a fejlesztési költségek kétségtelenül kapcsolódtak az adóalany adóalanyiságot eredményező tevékenységéhez, a kapcsolódó adó a Hatodik Irányelv 17. Cikke alapján levonható volt.

Mivel a felperes esetében az Áfa tv. 33. § (1) bekezdés d) pontja szerinti kizáró ok nem állapítható meg, ezért az első fokú bíróság által hivatkozott Áfa tv. 7. § (3) bekezdés b) pontja, 9. § (2) bekezdés c) pontjában megfogalmazott kivételeket sem kellett vizsgálni.

A jegyzőkönyv 33-d. pontjával kapcsolatban mind az első fokú bíróság, mind az alperes helytelenül állapította meg a tényállást. Nem vette figyelembe, hogy az adomány nem a felperes és a ... között 2004. december 9. napján megkötött együttműködési megállapodás alapján, hanem a felperes által 2004. augusztus 25-én kelt „adományozó nyilatkozat” megnevezésű okiratba foglalt kötelezettségvállaláson alapult. Az első fokú bíróság a jegyzőkönyv 33-d. pontjával kapcsolatban a Pp. 221. § (1) bekezdésében meghatározott indokolási kötelezettségének sem tett eleget teljes körűen, hiszen összesen két mondatban foglalta össze jogi álláspontját. Ebből nem állapítható meg, hogy milyen tényállás és milyen jogi érvek alapján zárta ki a juttatás adománykénti megállapíthatóságát.

A Legfelsőbb Bíróság egyetértett a felperes azon álláspontjával, hogy az ingyenes adományozás nem köthető az együttműködési megállapodásban foglalt feltételekkel, hiszen az „Adományozói nyilatkozat” időpontjában ez az együttműködési megállapodás még nem létezett a felek között. Így az „Adományozói nyilatkozat” alapján nyújtott adománynál nem lehet figyelembe venni azokat az esetleges vagyoni előnyöket, amelyekhez a felperes a később megkötött együttműködési megállapodás alapján jutott. A felperes által nyújtott adomány tehát megfelelt a Tao.tv. 4. § 1/a. pontjában részletezett feltételeknek, a támogatással szoros összefüggésben nem jelentkezett közvetlenül tett vagyoni előny. A ... jogszerűen adta ki az adományozói igazolást, és a felperes jogosult volt a Tao.tv. 7. § (1) bekezdés z) pontjára figyelemmel az adózás előtti eredményét csökkenteni. Ezért az alperesnek az áfa-fizetési kötelezettséget megállapító, illetve a társasági adóalapot növelő intézkedése jogszerűtlen volt.

A jegyzőkönyv 33-f. pontja. A Tao.tv. 7. § (1) bekezdés x) pontja alapján az adózás előtti eredményt csökkenti az adózó által a helyi adóról szóló törvény rendelkezései szerint megállapított helyi iparűzési adó alapján adóévi ráfordításként elszámolt összeg, de legfeljebb az adózás előtti nyereség összege, feltéve, hogy az adózónak az adóév utolsó napján nincs az állami vagy önkormányzati adóhatóságnál nyilvántartott adótartozása.

A 2006. december 31-én hatályos Art. 178. § 4. pontja alapján adótartozás: az esedékességkor meg nem fizetett adó és a jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatás. A 2007. november 16-tól hatályos szöveg szerint adótartozás: az esedékességkor meg nem fizetett adó és a jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatás; ha jogszabály valamely kedvezmény igénybevételét ahhoz köti, hogy az adózónak ne legyen adóhatóságnál nyilvántartott adótartozása, e feltétel vizsgálata során az adóhatóságnál nyilvántartott adótartozás összegét csökkenteni kell az ugyanazon adóhatóságnál nyilvántartott túlfizetés összegével (nettó adótartozás).

A felperesnek adótartozása állt fenn, ugyanakkor adófolyószámláján túlfizetése volt, ezért a perben eldöntendő kérdés az volt, hogy a 2007. november 16-án hatályba lépett törvényszöveg alapján a felperes esetében a nettó adótartozást kell-e figyelembe venni, vagy a 2006. december 31-i hatályos Art. 178. § 4. pontját. Ennek megállapítása érdekében a Legfelsőbb Bíróság is a Módosító tv. hatályba léptető és átmeneti rendelkezéseit vizsgálta. A Módosító tv. 382. § (5) bekezdése alapján e törvénynek az Art. 175. § (17)-(19) bekezdései, a 178. § 4. pontját megállapító rendelkezései a kihirdetés napján lépnek hatályba, ez a nap 2007. november 16-a volt. A Módosító tv. 481. § (2) bekezdése értelmében e törvény

rendelkezéseit kell alkalmazni a hatályba lépéskor jogerősen el nem bírált ügyekben, továbbá a hatályba lépést követően az azt megelőző időszakra teljesítendő, illetve esedékessé vált kötelezettségekre azzal, hogyha a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában hatályos rendelkezések az adózóra összességében kevésbé terhes, bírság-, pótlékfeltételek határoztak meg, a kötelezettségre legfeljebb az elkövetéskor hatályos törvényben meghatározott legmagasabb mérték alkalmazható.

Ezen szabályok alapján a Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a perbeli vita eldöntésénél már az Art. 178. § 4. pontjának módosított rendelkezését, vagyis a nettó adótartozás szabályait kellett figyelembe venni. A Módosító tv. 481. § (2) bekezdése egyértelmű átmeneti rendelkezéseket tartalmaz azzal, hogy a törvény rendelkezéseit alkalmazni kell a hatályba lépéskor jogerősen el nem bírált ügyekben.

A jogalkotás alapelvei szerint jogszabály a kihirdetését megelőző időre nem állapíthat meg kötelezettséget, és nem nyilváníthat valamely magatartást jogellenessé. Ugyanakkor a jogalkotásról szóló törvény nem tiltja, hogy visszamenőlegesen kedvezőbb feltételeket állapítson meg a jogszabály. Az Art. 178. § 4. pontjának módosított szabálya a nettó adótartozás fogalmának bevezetésével az adózóra nézve kedvezőbb szabályozást vezetett be a nyilvántartott adótartozás és a nyilvántartott túlfizetés összegének egybevetésével. A felperes esetében is ez a tényállás állt fenn, hiszen adótartozása volt, ugyanakkor összességében jelentős túlfizetése figyelembevételével a Tao.tv. 7. § (1) bekezdés x) pontjában szabályozott adókedvezmény lehetőségétől nem esett el.

A fentiekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy az alperesi határozat valamennyi, felperes által támadott része jogszerűtlen volt. Ezért a Legfelsőbb Bíróság az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, az alperes határozatát a Pp. 339. § (1) bekezdésére figyelemmel - az első fokú határozatnak a jegyzőkönyv 21-a, b, c, 33-d, f. pontjaira és jogkövetkezményeire is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, és az első fokú adóhatóságot e körben új eljárásra kötelezte. A jogkövetkezményeknél nemcsak az adóbírság és késedelmi pótlék vonatkozásában tett megállapítások jogellenesek, hanem az általános forgalmi adó és a társasági adó-megállapítások is egymással közvetlen kapcsolatban állnak és egymásra kihatással bírnak. Az új eljárásban ezen esetleges fizetési kötelezettségek egymásra való kihatását is vizsgálni kell.

Mivel a Legfelsőbb Bíróság a magyar és a közösségi jog vizsgálata alapján is alaposnak tartotta a felperes felülvizsgálati kérelmét, ezért szükségtelennek ítélte, hogy előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezzen az Európai Unió Bíróságán.

A Legfelsőbb Bíróság a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pervesztes alperest a pernyertes felperes első fokú és felülvizsgálati eljárási perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket, az alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontja alapján megillető személyes illetékmentességére figyelemmel, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2011. június 16.

Dr. Madarász Gabriella sk. tanácselnök, Dr. Hajnal Péter sk. előadó bíró, Dr. Darák Péter sk. bíró