



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

ítélete

Az ügy száma: Kfv.I. 35.141/2025/9.

A tanács tagjai: Dr. Tóth Kincső a tanács elnöke;

Dr. Figula Ildikó előadó bíró;

Dr. Heinemann Csilla bíró;

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró;

Dr. Kalas Tibor bíró

A felperes: Felperes1

(Cím2)

A felperes képviselője: Jalsovszky Ügyvédi Iroda (ügyintéző: név ügyvéd)

(Cím3.)

Az alperes: Alperes1

(Cím5)

Az alperes képviselője: név1 kamarai jogtanácsos

(Cím5)

A per tárgya: adóhatósági határozat jogszerűségének vizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért határozat: Fővárosi Törvényszék 108.K.704.601/2024/7. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 108.K.704.601/2024/7. számú ítéletét – az indokolás módosításával – hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg 15 nap alatt a felperesnek xy forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes vizsgált időszaki tulajdonosa és képviselője, valamint a *webcím* elnevezésű, streaming technológiára épülő, felnőtt tartalom szolgáltatást nyújtó webkamerás oldal létrehozója név² volt. A felperes tevékenységét 2009. július 28-án kezdte meg, fő tevékenysége immateriális javak kölcsönzése volt.

A felperesi gazdasági társaság a 2009. évi pénzügyi adatok szerint középvállalkozásnak minősült, figyelemmel a létszám adataira, nettó árbevételére, és arra, hogy mérlegfőösszege nagyobb volt, mint összeg.

A *webcím* és társoldalai háttértámogatásában (weboldalak működtetése, szoftver szaktanácsadás, webhosting szolgáltatás stb.) számos, a felperes tulajdonosa és ügyvezetője érdekeltségébe tartozó cég vett részt.

A know-how-t a portugál honosságú gazdasági társaság, a cég1 vette használatba egy 2008. február 28-án létrejött licencszerződés alapján, majd a know-how 2008. október 08-tól a cég2-ből, a szintén a felperes tulajdonosa és ügyvezetője érdekeltségében lévő portugál honosságú gazdasági társaság, a cég3 tulajdonába került, majd 2009. szeptember 01-től a know-how a cég3-ből a magyarországi székhelyű felpereshez került, mely társaság a cég1-val már közvetlenül kötött licencszerződést annak használatára vonatkozóan.

[2] A NAV Kiemelt Adózók Adóigazgatósága a felperesnél 2009. július 27-től 2009. december 31-ig terjedő időszakra, valamint 2010. és 2011. évre valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le. (továbbiakban: alapeljárás)

Az alapeljárás során az elsőfokú eljárásban szereplő vizsgálati jegyzőkönyvben ismertette álláspontját a felperessel, mely szerint – többek között – a Felperes1 (továbbiakban: felperes vagy W) és a cég1 között 2009-ben kötött licencszerződés valójában nem ment teljesedésre, mert a felperes ténylegesen nem adta át a cég1 részére a know-how hasznosítási jogát. A felperes a know-how-val kapcsolatban nem a valós gazdasági eseményeket rögzítette, eredménykimutatása ebből következően nem a valós összegeket mutatja, ebből következően adókötelezettségeit sem helyesen teljesítette.

A felperes az alapeljárás vizsgálati jegyzőkönyvére 2013. augusztus 30-án kelt észrevételében jelezte először, hogy - függetlenül a társasági adóról szóló 1996. évi LXXVIII. törvény (továbbiakban: Tao tv.) 7. § (1) bekezdés ly) pontjában alkalmazott adóalap csökkentő tételtől – a Tao tv. 18. §-a alapján az adóalapot 2009-ben és az azt követő évekre is a transzferárazás szabályai értelmében csökkenteni kell a térítésmentesen átvett know-how könyv szerinti értékének időarányos részével.

A felperes szerint ugyanis a know-how térítésmentes átvételekor, 2009. szeptember 01-én hatályos Tao tv. 7. § (1) bekezdés ly) pontja értelmében a térítés nélkül átvett eszköz átadónál – nyilatkozat alapján – kimutatott könyv szerinti értéke, vagyis x, Ft csökkenti az adózás előtti eredményt. A felperes az észrevételében előadta, hogy a know-how térítésmentes átvételekor a vagyonnövekedés elnevezésű főkönyvi számlára könyvelt érték teljes összege elhatárolásra került, és 2009. december 31-én a tárgyévi értéksökkenésnek megfelelő összeget (xx, Ft-ot) a felperes a passzív időbeli elhatárolás összegéből visszafordított, vagyis az adott év rendkívüli bevételeként számolt el.

Az elsőfokú adóhatóság a felperes észrevételére adott válasza szerint azért nincs lehetőség a felperes által igényelt adóalap módosításra, mert az csak azzal a feltétellel teljesülhetett volna, ha kölcsönös nyilatkozat alapján egyidejűleg minden érintett alkalmazza, ilyen nyilatkozat

pedig nem volt. Ebből következően a kért pótlólagos csökkentő tétel alkalmazására nincs lehetőség.

[3] Az alapeljárásban az elsőfokú adóhatóság 2013. október 08-án kelt 2197669679 iktatószámú határozatában a felperes javára xxx Ft, terhére xxxx, Ft adókülönbötet állapított meg, és ezek után adóbírságot és késedelmi pótlékot számított fel. Az elsőfokú határozattal szemben felperes részéről előterjesztett fellebbezést a NAV Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság Hatósági Főosztálya 2014. február 25-én kelt, 2511393477 iktatószámú másodfokú határozatában alaptalannak találta, és az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[4] A felperes az alapeljárásban hozott határozattal szemben keresettel élt, mely közigazgatási perben a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (továbbiakban: Fővárosi KMB) az Európai Unió Bírósága előtt előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett. Az EUB C-419/14. számú ügyben meghozott ítélete ismeretében hozta meg a Fővárosi KMB 2016. június 01-én kelt, 11.K.30.197/2016/19. számú ítéletét, melyben a felperes keresetét részben alaposnak találta - a cég5-ben fennálló részesedés, és a transzferár kérdése körében tett megállapításokat leszámítva -, ezen túlmenően azonban a felülvizsgálni kért határozatot hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.

[5] A jogerős ítélettel szemben mindkét fél felülvizsgálati kérelemmel élt. A Kúria 2017. szeptember 28-án kelt, Kfv.I.35.594/2016/24. számú ítéletében a Fővárosi KMB ítéletét csak a transzferár megállapítás tekintetében találta jogsértőnek, e körben a Fővárosi KMB ítéletét az adóhatósági határozatokra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot e körben új eljárás lefolytatására utasította, egyebekben a Fővárosi KMB ítéletét az indokolás módosításával hatályában fenntartotta.

A Kúria ítélete indokolása [95] megállapítása szerint a Tao tv. 18. §-a szerinti transzferár alkalmazására nem csupán akkor kerülhet sor, ha a felek között 0 Ft-nál nagyobb összegben megtestesülő ellenérték kerül kikötésre, hanem a szabályozás alkalmazásának akkor is létjogosultsága van, ha a felek nem független vállalkozások, és megállapodásuk eltér a független piaci szereplők által alkalmazandó ártól, ezért az ingyenes ügyletek esetében is alkalmazandó. Az indokolás kitért arra is, hogy a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló 22/2009. (X.16) PM rendelet szerint az ingyenes ügyletek közül csupán a pénzeszköz átadást-átvételt nem kell nyilvántartani, amely egyben azt is jelenti, hogy minden ezen felüli ingyenes tranzakció nyilvántartás alá esik. A Kúria álláspontja szerint nem indokolható a Tao tv. 18. § alkalmazási tilalma a 2009. évben hatályos Tao tv. 7. § (1) bekezdés ly) pontjával sem, mert az egy teljesen más jogalapon ad lehetőséget az adóalap csökkentésére.

A Kúria ítélete szerint az új eljárásban a Tao tv. 18. §-a alkalmazása nem tehető félre, ennek vizsgálata keretében kell választ adni arra, hogy az adott évre vonatkozó jogszabályi előírások tükrében milyen jelentősége van az eszközt átadó részéről az okirat hiányának, a másik fél részéről az adóalap növelés hiányának, illetve az Art. 1. § (8) bekezdése alapján részletekben történő alkalmazás kizárt-e.

[6] A Kúria ítélete után megindult első új eljárásban az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a felperes nem adott át olyan nyilatkozatot, mely tartalmazta volna a Tao tv. 18. § (1) bekezdés ac) pontja szerinti különbözet összegét, mely tulajdonképpen azt is jelenti, hogy a társaság nem rendelkezik semmilyen információval a különbözet összegéről, továbbá rámutatott arra, hogy mivel a cég3 és a felperes között alkalmazott ár nem tér el a szokásos piaci ártól, így a részletekben történő érvényesítésre (azaz az értékcsökkenés összegével arányos csökkentésre) nincs mód. Az adóalap növelés hiányának jelentősége pedig abban mutatható ki, hogy amennyiben az eszközt átadó fél nem növeli meg az adóalapját, a másik fél ugyanakkor igénybe veszi a kedvezményt, úgy ez az összeg mindkét érintett ország vonatkozásában mentesül az adózás alól. Ezért az elsőfokú adóhatóság a transzferár kiigazítással kapcsolatban azt állapította meg, hogy a felperes adóalapját nem csökkentheti.

Erre tekintettel az elsőfokú adóhatóság, a nemzetközi megkeresésekre beérkezett válaszokat is figyelembe véve, 2019. szeptember 23-án kelt, 4314935604 számú határozatában a felperes terhére általános forgalmi adó és társasági adó adónemekben összesen xxxxx Ft adókülönbözetet állapított meg, és ezek után adóbírságot és késedelmi pótlékot számított fel. A felperes fellebbezése alapján eljár alperes 2019. december 18-án kelt 2234081128 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A jogerős ítélettel szemben a felperes közigazgatási pert kezdeményezett. A Fővárosi Törvényszék 2021. június 16-án kelt, 107.K.701.538/2020/54. számú végzésében a pert felfüggesztette a cég4 ügyben kezdeményezett előzetes döntéshozatali eljárásra tekintettel. Az EUB C-596/20. számú cég4 ügyben meghozott döntése szerint az EUMSZ 267. cikke alapján az EUB nem rendelkezik hatáskörrel arra, hogy a jogszabályokat egy meghatározott tényállásra alkalmazza.

[7] Mindeközben a NAV elnöke hivatalból eljárva 2022. október 17-én felügyeleti intézkedés keretében megsemmisítette az alperes második adóhatósági eljárás keretében hozott határozatát az elsőfokú adóhatósági határozatra is kiterjedően, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította. A Fővárosi Törvényszék ennek ismeretében 2022. december 21-én kelt, és 2023. január 27-én jogerőre emelkedett, 107.K.704.109/2022/7. számú végzésével a közigazgatási pert megszüntette.

[8] A felügyeleti intézkedés eredményeként megindult második új eljárásban az elsőfokú adóhatóság megállapította az adómegállapítási jog elévülését 2009. III. és 2009. IV. negyedéve, 2009. évre és 2010. január 01-től 2010. november 30-ig tartó időszakra, ezért erre az időszakra nézve a benyújtott bevallásokkal kapcsolatban adókülönbözetet nem állapított meg.

Az elsőfokú adóhatóság 2935924339 iktatószámú határozata indokolásában a transzferár kiigazításával kapcsolatban megállapította, hogy a cég3 nyilatkozata alkalmas a Tao tv. 18. § (1) bekezdés a) pont ac) alpontjában említett különbözet megállapítására, és mivel a vizsgált időszakban hatályos Tao tv. nem követelte meg a transzferár kiigazítás címén végrehajtandó

adózás előtti eredmény csökkentés feltételeként annak bizonyítását, hogy a tranzakcióban résztvevő másik fél megnövelte-e az adóalapját a különbözet összegével, így ennek megtörténte, vagy meg nem történte nem releváns. Megállapította továbbá, hogy a felperes a know-how ellenérték nélküli megszerzését követően, nyilvántartásaiban a know-howt független szakértő által megállapított, és a felek által elfogadott piaci értéken szerepeltette, melynek következtében transzferár kiigazításnak nincs helye. A felperes a kapott immateriális jogokat x Ft értékben, azaz xxxxxx EUR értékben vette nyilvántartásba könyveiben, számviteli beszámolójában, mely után értékcsökkenést számolt el, s amelyet a kapcsolódó adóalap növelő és csökkentő tételekkel együtt, az ellenőrzés mind az alap, mind az új eljárásban elfogadott. Továbbá a Tao Tv. 7. § (1) bekezdés ly) pontja alapján a társaság javára a térítés nélkül kapott eszköz átvételének adóévben az átadó társaságnál kimutatott teljes könyv szerinti értékét adózás előtti eredmény csökkentő tételként vette figyelembe, melyet a társaság nem vitatott.

Az elsőfokú adóhatóság indokolása szerint, miután független szakértő állapította meg az ingyenesen átvett know-how szokásos piaci árát, és a felperes maga is ezt tekintette szokásos piaci árnak, ezáltal az átvett immateriális javak piaci értéken történő rögzítése a számviteli nyilvántartásban megfelelt a számvitelről szóló 2000.évi C. törvény (továbbiakban: Sztv.) 50. § (4) bekezdése szerinti eljárásnak.

Az elsőfokú adóhatóság indokolása szerint a felperes a Tao. tv. 18. §-a alapján megfelelően alkalmazta a szokásos piaci árát, amelyből az is következett, hogy nincs helye transzferár sem lefelé, sem felfelé történő kiigazításának. Amennyiben ugyanis a társaság maga nem tud bemutatni olyan dokumentumot, amelyek bizonyítanák, hogy az immateriális javak szokásos piaci ára eltér a könyvekben szereplő összegtől, akkor az adóhatóságnak sem kell ettől az összegtől eltérnie.

[9] A felperes fellebbezésére eljáró alperes 1710610671 iktatószámú határozatával az elsőfokú adóhatóság határozatát helybenhagyta. A határozat indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság eleget tett a Kúria új eljárásra kötelező ítéleti iránymutatásának, nem terjeszkedett túl a Kúria ítéletében foglaltakon, hiszen egyrészt vizsgálta a Kúria által meghatározott kérdéseket, azokra választ is adott, és a feltárt tényállás tükrében azt is vizsgálta, hogy a Tao. tv. 18.§ (1) bekezdés a) pont aa) alpontja szerinti adózás előtti eredmény módosul-e. Egyértelműen rögzítette, hogy a cég³ nyilatkozata alkalmas a Tao tv. 18. § (1) bekezdés a) pont ac) alpontjában említett különbözet megállapítására, és jogszerűen állapította meg, hogy irreleváns annak vizsgálata, hogy az eszköz átadója megnövelte-e adóalapját a különbözet összegével. Az adóalap csökkentés részletekben történő alkalmazása ebből következően kizárt, miután a felperes könyveiben maga is piaci értéken mutatta ki a megszerzett know-how-t, és nem igazolta, hogy az immateriális javak szokásos piaci ára ettől eltérő. Ezek után jogszerűen állapította meg, hogy a Tao tv. szerinti transzferár kiigazításnak nincs helye.

Kereseti kérelem és védírat

[10] A felperes módosított keresetében elsődlegesen az alperes határozatának a transzferár kiigazítás körében és azzal összefüggésben tett megállapításainak – az elsőfokú határozat ugyanezen része és azzal összefüggésben tett megállapításaira is kiterjedően – megváltoztatását kérte oly módon, hogy a transzferár kiigazítás címén csökkentse a társasági adó alapját a know-how hasznos élettartamának jelen ügyben érintett időszakára vonatkozóan minden érintett adóévben a know-how-ra elszámolt értékcsökkenéssel egyező mértékben, és ennek megfelelően számítsa ki az elhatárolt veszteség és az adókedvezmények összegét, és mindezek figyelembevételével állapítsa meg a felperes társasági adó alapját. Kérte a Kp. 91. § alkalmazását a számítások tekintetében.

Másodlagosan kérte az alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését a transzferár kiigazítással összefüggő megállapítások körében, s e körben az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését azzal, hogy a bíróság kötelezze az elsőfokú adóhatóságot arra, hogy elsődleges kereseti kérelemben foglaltaknak megfelelően járjon el.

[11] A kereset szerint az alperes határozata azért jogszabálysértő, mert az ellentétes a Tao tv. 18. §-val, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: régi Art.) 1. § (8) bekezdésével, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Art.) 2. §, 3. § (2) bekezdésével, az Air. 99. § (2) bekezdésével, 129. § (4) bekezdésével, és nem követi a Kúria új eljárásra kötelezés körében adott instrukcióit, és ellentétes az Európai Unió Bírósága által kimunkált joggyakorlattal is.

[12] A felperes érvelése szerint a Tao tv. 18. §-a szerinti transzferár kiigazítás kötelezően alkalmazandó, ha nem így lenne, a transzferár szabályozása lényegét veszítené el. A felperes érvelése szerint az alperes azért terjeszkedett túl a Kúria megismételt eljárásra adott kötelező instrukcióin, mert a Kúria ítélete egyértelműen és zártan meghatározta, hogy milyen szempontokat kell vizsgálni a megismételt eljárásban. Ebből következően az adóhatóság megsértette az Air. 129. § (4) bekezdését, mivel a 3 szemponton túlterjeszkedő, 4. indok alapján utasította el a felperes kérelmét.

[13] A felperes szerint a 2009. évi ügyletet a régi Art. 1. § (8) bekezdése, illetve az új Art. 3. § (2) bekezdése alapján úgy kell értékelni adózási szempontból, mintha a felperes szokásos piaci árat fizetett volna know-how-ért. A kapcsolt felek között alkalmazott, a piaci ártól eltérő ár nem csupán az ügylet évében, 2009-ben, hanem azt követően is az értékcsökkenés elszámolásának teljes időszakában, több adóévben torzította az adózás előtti eredményét. Az adóalap csökkentésének pedig éppen az a célja, hogy az ügylet adózási következményei úgy álljanak be, mintha az ügylet piaci körülmények között teljesült volna. Ez akkor lehetséges, ha a Tao tv. 18. § (1) bekezdése szerint az adózás előtti eredményt csökkentő tételt a felperes az értékcsökkenés teljes időtartama alatt, évekre lebontva számolja el. Ezt támasztja alá a Tao tv. 18. § (1) bekezdéséhez fűzött magyarázat is.

A felperes magánszakértői vélemény benyújtására tett bizonyítási indítványt, indítványozta név3 igazságügyi adó- és járulékszakértő által elkészítendő magánszakértői vélemény

figyelembevételét. A per tartama alatt, /8. sorszám alatt csatolta név⁴ közgazdász, adótanácsadó szakmai véleményét, és kérte annak bizonyítékként történő figyelembevételét.

[14] Az alperes védiratában a felperes keresetének elutasítását kérte, fenntartva a határozatában foglaltakat.

Álláspontja szerint eleget tett tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének, a Kúria ítéletében foglaltaknak megfelelően járt el, döntése a transzferár kiigazítás körében jogszerű. A felperes állításával szemben nem terjeszkedett túl a Kúria ítéletében foglaltakon, hiszen a jelen ügyben tett megállapítások a korábbi eljárások során fel sem merültek, így a korábbi bírósági ítéletek sem terjedtek ki e kérdéskör vizsgálatára. Ennek következtében a Kúria döntése sem tartalmaz semmilyen iránymutatást, jogértelmezést a konkrét ügyre vonatkozóan.

A védirat szerint az alperesnek azt kellett vizsgálnia, hogy a felperes számviteli elszámolásaiiban, az éves beszámoló alapjául szolgáló bizonylatokban rögzített bekerülési érték megfelelt-e a szokásos piaci árnak, és hogy ez hogyan hatott az adózás előtti eredményre. Álláspontja szerint, mivel független felek között hasonló körülmények között is megvalósulhat ilyen jellegű ingyenes ügylet, és mivel a ténylegesen megvalósult ügyletet vette figyelembe, ezzel nem követett el jogszabálysértést.

Álláspontja szerint helyesen járt el tehát akkor, amikor a kapcsolt vállalkozástól származó ingyenes átadást a független felek közti ingyenes átadással hasonlította össze.

Az alperes szerint nem azt állapította meg a határozatában, hogy ingyenes szerződésnél soha nem lehet helye transzferár kiigazításnak, hanem hogy a rendelkezésre álló bizonylatok alapján állapította meg, hogy nincs helye a korrekciónak, mivel a térítés nélküli átvételnek 0 lesz a kihatása.

A Fővárosi Törvényszék ítélete

[15] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaposnak találta, ezért az alperes határozatát az elsőfokú adóhatóság határozatára is kiterjedően a transzferár kiigazítás körében tett megállapítások tekintetében megsemmisítette, és az elsőfokú adóhatóságot e körben új eljárásra kötelezte.

[16] Az elsőfokú bíróság elsőként az Air. 129. § (4) bekezdése megsértése kérdését vizsgálta, azt, hogy a Kúria ítélete indokolása [92]-[96] bekezdéseiben elsőfokú adóhatóság részére adott iránymutatást betartották-e.

Ennek kapcsán kiemelte, hogy a Kúria téves jogértelmezésnek minősítette azt az alperesi álláspontot, hogy a Tao tv. 18. §-a alkalmazásában 0 Ft ne lenne ellenértéknek tekinthető, s hogy emiatt a Tao tv. 18. § rendelkezései ne lennének alkalmazhatóak.

Az elsőfokú bíróság szerint, miután az alperes a Kúria által tévesnek és jogszabálysértőnek minősített álláspontját változatlanul fenntartotta, mely szerint a 0 Ft nem ellenérték, így a 0 Ft-os ügylet nem ellenértékes ügylet, ezért azt nem lehet ellenértékes ügylettel összehasonlítani – és ebből a téves kiindulási pontból jutott arra a következtetésre, hogy a kapcsolt felek közötti ingyenes ügyletet nem a független felek között alkalmazott szokásos piaci áron kötött ügylettel kell összehasonlítani, hanem a független felek közötti ingyenes ügylettel. Az elsőfokú ítélet álláspontja szerint az alperes jogértelmezése ellentétes a Kúria ítéletében foglaltakkal. Sem jogszabályi alapja, sem észszerű indoka nincs annak, hogy az alperes az ingyenes ügyletet a bármilyen kis pozitív ellenértékes ügylettől eltérően kezelje, hiszen a transzferár kiigazítás célja éppen az, hogy a kapcsolt ügylet miatti adóalap torzítások semlegesítésére kerüljenek, bármekkora is az eltérés a kapcsolt felek között alkalmazott ellenérték és szokásos piaci ár között.

Az ítélet indokolása kiemelte, hogy a Kúria azt már ítéletében rögzítette, hogy a felek megállapodásában szereplő 0 Ft a felek által alkalmazott ellenértéknek tekintendő, a szokásos piaci árat pedig maga az alperes határozta meg x Ft értékben.

[17] Ebből következően az elsőfokú bíróság az Air. 132. § (1) bekezdés d) pontja és a Kp. 92. § (1) bekezdés a) pontja alapján az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően - a transzferár kiigazítás körében tett megállapítások tekintetében megsemmisítette és a Kp. 89. § (1) bekezdés b) pontja alapján az elsőfokú adóhatóságot e körben új eljárásra kötelezte.

[18] Az új eljárásra vonatkozó iránymutatásban az elsőfokú bíróság rögzítette, hogy a Kúria ítéletében foglaltaknak megfelelően kell eljárni a transzferár korrekció kapcsán és kizárólag a Tao tv. 18. § (1) bekezdés a) pont alpontjaiban foglalt jogszabályi feltételek teljesülését köteles vizsgálni, a Kúria ítéletében konkrétan meghatározottak szerint. Elsőként azt kell vizsgálnia, hogy milyen jelentősége van az eszközt átadó részéről az okirat hiányának, másodszor azt, hogy milyen jelentősége van a másik fél részéről a társasági adóalap növelés hiányának, harmadszorban pedig, hogy a régi Art. 1. § (8) bekezdése alapján a részletekben történő adóalap módosítás kizárt-e.

Amennyiben pedig a vizsgálat eredményeként az adóhatóság megállapítja, hogy a transzferár korrekció feltételei fennállnak, úgy csökkentenie kell a felperes társasági adó alapját, a know-how hasznos élettartamának a jelen ügyben érintett időszakára vonatkozóan, minden érintett adóévben a know-how-ra elszámolt értékcsökkenéssel egyező mértékben, és ennek megfelelően kell kiszámítani az elhatárolt veszteség és az adókedvezmények összegét. Végül mindezek figyelembevételével kell megállapítani a felperes társasági adóalapját és társasági adó pozícióját. [Indokolás 61. pont]

Az útmutatás kitért arra is, hogy a transzferár korrekciónak nem képezi akadályát a Tao tv. 7. § (1) bekezdés ly) pontjának alkalmazása, figyelemmel arra, hogy a Tao tv. 18. § (1) bekezdése kifejezetten ekként rendelkezik.

Az ítélet végül megállapította, hogy a bíróság a magánszakértői vélemény benyújtására vonatkozó felperesi indítványt mellőzte, ugyanis az elsőfokú bíróságnak jogkérdésben kellett döntenie, nem volt indokolt a szakértő igénybevétele.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[19] A jogerős ítélettel szemben az alperes élt felülvizsgálati kérelemmel, amelyben az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezését, és a Fővárosi Törvényszék új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását indítványozta, állítva, hogy az ítélet a Tao tv. 18. § (1) bekezdését, Air. 129. § (2), (3) bekezdését, 132. § (1) bekezdés d) pontját, a Kp. 2. § (4) bekezdését, 89. § (1) bekezdés b) pontját, 92. § (1) bekezdés a) pontját, a Pp. 279. § (1) bekezdését, és a Pp. 346. § (4), (5) bekezdését sérti.

[20] Az alperes szerint a felülvizsgálni kért ítélet jogsértően állapította meg az alperesi határozat semmisségét az Air. 132. § (1) bekezdés d) pontja alapján, és jogsértő módon állította, hogy az alperes félreértelmezte a Kúria Kfv.I.35.594/2016/24. számú ítéletében foglaltakat. Hangsúlyozta, hogy a Kúria az ítéletében nem azt állapította meg, hogy kizárólag az ott meghatározott három feltétel vizsgálendő, hanem azt, hogy ingyenes ügyletek esetében is vizsgálandóak a Tao tv. 18. § szerinti feltételek, az új eljárásra utasítás körében pedig azt írta elő, hogy a Tao tv. 18. § alkalmazásának feltételeit kell vizsgálni és ennek körében kell arra is kitérni, hogy az ott megjelölt három feltétel fennáll-e.

[21] Utalt az Air. 129. § (3) bekezdés új eljárásra utasítás szabályai köréből arra, hogy az új eljárásban az adóhatóságnak az elrendelésre okot adó körülményeket, és az ezzel összefüggő tényállási elemeket is vizsgálni lehet.

Utalt arra, hogy a Kúria hivatkozott ítélete érdemben nem döntött a felperes transzferár kiigazítás körében eredetileg előterjesztett kérelme megalapozottságáról, mindössze azt rögzítette, hogy az az adóhatósági álláspont téves, hogy ingyenes ügyletnél nincs helye az ügylet transzferár szempontú vizsgálatának. Hangsúlyozta, hogy az alperes határozata jogszerűen rögzítette, hogy az összehasonlítást úgy kell elvégezni, hogy a kapcsolt vállalkozással megvalósított ügyletet kellett szembe állítani egy független felek között megvalósult azonos tartalmú ügylettel. Az alperes szerint azonos tartalmú ügyletnek a független felek közötti ingyenes ügylet minősül.

[22] Hangsúlyozta, hogy a transzferár kiigazítás alapja minden esetben az ügylet adózás előtti eredményre gyakorolt hatásában áll, s miután perbeli esetben megállapítható, hogy a

know-how bekerülési értékét a felperes helytállóan állapította meg, annak adózás előtti eredményre gyakorolt hatása a jogszabályoknak megfelelt, ezért transzferár kiigazításra nincs szükség.

Álláspontja szerint, bár az adózás előtti eredmény ingyenes ügylet esetén is korrigálható a feltételek fennállása esetén, ugyanakkor az adóhatóság azt a következtetést vonta le, hogy az adózó a Tao tv. 18. §-a alapján megfelelően alkalmazta a szokásos piaci árat, így nincs helye a transzferár sem lefele, sem felfele történő kiigazításának.

[23] A felülvizsgálati kérelem szerint az ítélet okszerűtlenül értelmezte a Kúria döntését, és állította, hogy abból szükségképpen következik a Tao tv. 18. § (1) bekezdés első mondat szerinti feltétel vizsgálata. Állítása szerint ugyanis a Kúria csak azt állapította meg, hogy ingyenes ügyletek esetén is alkalmazandó a Tao tv. 18. §, ugyanakkor az alperes álláspontja szerint a Tao tv. 18. § alkalmazásának feltételeit teljeskörűen vizsgálnia kellett.

[24] Utalt arra, hogy bár a felülvizsgálni kért ítélet eljárásjogi jogszabálysértésre hivatkozva utasította az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra, alapvetően ugyanakkor érdemben is állást foglalt, miután átvette egyrészt a kereseti kérelemben foglaltakat, másrészt a felperes részéről előkészítő iratként csatolt, név5 szakmai véleményében foglaltakat.

[25] A felülvizsgálati kérelem a Fővárosi Törvényszék ítéletével szemben egyrészt annak ellentmondásosságát, másrészt az indokolási kötelezettség megsértését állította.

Álláspontja szerint az ítélet ellentmondásos végkövetkeztetést fogalmaz meg, amikor három szempont vizsgálatának elvégzését írja elő az elsőfokú adóhatóság számára, ugyanakkor az ítéletben a bíróság kijelenti, hogy ha a transzferár korrekció feltételei fennállnak, úgy csökkentenie kell a felperes társasági adó alapját a know-how hasznos élettartamának a jelen ügyben érintett időszakára vonatkozóan minden érintett adóévben a know-how-ra elszámolt értékcsökkenéssel egyező mértékben és ennek megfelelően kell kiszámítani az elhatárolt veszteség és adókedvezmények összegét. A felülvizsgálati kérelem szerint a bíróság az ítéletében nem adott számot arról, hogy az adóhatóság által elvégzett vizsgálati szempontokkal összefüggésben milyen álláspontot képvisel. Ezzel a Kp. 2. § (4) bekezdésében foglaltakat is megsértette, mert olyan új eljárásban elvégzendő szempontok vizsgálatát írta elő, melyeket a felperes a keresetében maga sem vitatott. Kiemelte, hogy az alperes azt állapította meg, hogy azért nincs helye transzferár kiigazításnak, mert egyrészt a felperes könyveiben piaci értékben mutatta ki a térítésmentesen szerzett eszközt, másrészt maga sem rendelkezik olyan dokumentumokkal, amelyek azt bizonyítanák, hogy az eszköz szokásos piaci ára eltér az általa is elfogadott, 2009. szeptember 1. időpontra vonatkozó 104 millió EUR piaci értéktől. Az alperes álláspontja szerint a felülvizsgálni kért ítélet ezen elutasítási okra vonatkozóan nem tartalmaz indokolást.

[26] Perköltsége megállapítását csatolt költségjegyzék alapján kérte.

[27] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a Fővárosi Törvényszék ítéletének hatályában való fenntartását kérte, kérte továbbá az alperes perköltségben való marasztalását, mely nyilatkozatát a felülvizsgálati eljárásban tartott tárgyaláson pontosította azzal, hogy a 17/2024.(XII.9.) IM rendelet 2.§ (1) bekezdés a.) pontja alapján kéri perköltségét megállapítani a csatolt költségjegyzék alapján.

[28] A felperes szerint a felülvizsgálni kért ítélet jogszerű, indokolása világos és pontos, a felperes kereseti kérelmét kimerítette, és az új eljárásra adott instrukciók is egyértelműek. A felperes szerint az elsőfokú bíróság eleget tett indokolási kötelezettségének, világos instrukciót adott a megismételt eljárásra, nem sértette meg a kereseti kérelemhez kötöttség elvét, azaz a felülvizsgálati kérelem a Kp. 346. § (4), (5) bekezdése, Kp. 86. § (4) bekezdés, 97. § (4) bekezdés és Kp. 2. § (4) bekezdés sérelmére alaptalanul hivatkozott.

A felperes szerint, bár a felülvizsgálati kérelem hivatkozott az Air. 132. § (1) bekezdés d) pontja és Pp. 279. § (1) bekezdés sérelmére is, ehhez kapcsolódóan azonban semmilyen indokolást nem adott elő, ezért ennek figyelmen kívül hagyását kérte.

[29] A felülvizsgálati ellenkérelem szerint az alperes hibásan mosta össze a Tao tv. 18. § szerinti ellenértéket azzal a bekerülési értékkel, amellyel az adózónak a térítés nélkül átvett immateriális jószágot az Sztv. 50. § (4) bekezdése alapján könyveiben fel kell vennie, mert a kettő nem ugyanaz. Ingyenes szerzésnél ugyanis minden esetben köteles a szerző fél a megszerzett eszközt piaci értékkel megegyező bekerülési értéken felvenni a könyveibe, majd el kell határolnia, és az elhatárolást köteles az értékcsökkenéssel arányosan feloldani. Ez azonban nem a Tao tv. 18. §-ban foglaltakból, hanem az ingyenes szerzésre irányadó számviteli előírásokból fakad, melyektől az ingyenesen szerző nem térhet el.

[30] Álláspontja szerint, ha a Kúria úgy gondolta volna, hogy a jelen jogvitához kapcsolódó ingyenes ügyletben egyáltalán nincs helye transzferár korrekciónak, akkor ítéletében ezt mondta volna ki.

[31] Hangsúlyozta, hogy a Kúria korábbi ítéletében az új eljárásra kötelezés során meghatározott három szempontot az adóhatóság vizsgálta, (okirat hiánya, adóalap növelés hiánya, részletekben történő kiigazítás lehetősége) és megállapította, hogy ezeknek a felperes teljes mértékben megfelelt, tehát a felperes szerint e tekintetben nem volt vita a felek között az eljárás során.

[32] A felülvizsgálati ellenkérelem szerint a bíróság által elrendelt új eljárásnak valójában az az oka, hogy az elsőfokú bíróság nem volt abban a helyzetben, hogy az elsődleges, megváltoztatás iránti keresetnek helyt adjon, mivel pontosan nem tudta kiszámolni a felperes

társasági adó pozícióját, beleértve az elhatárolt veszteséget és az adókedvezményeket is, az elvégzendő transzferár eredményeként.

[33] A felperes hangsúlyozta, hogy az elsőfokú bíróság ítéletében helyesen értelmezte a Kúria ítéletében foglaltakat, és a felülvizsgálati kérelemmel ellentétben az elsőfokú bíróság következetesen jogkérdést vizsgált és ezzel kapcsolatban határozott.

[34] A felperes felülvizsgálati ellenkérelme mellékletében megismételte a keresetlevélben is előadott álláspontját a Tao tv. 18. § helyes alkalmazásának lépéseit illetően.

A Kúria döntése és jogi indokai

[35] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp.118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontja alapján befogadta, majd a Fővárosi Törvényszék felülvizsgálni kért ítéletét a felülvizsgálati kérelem és felülvizsgálati ellenkérelem keretei között a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó, Kp. 108. § (1) bekezdése alapján megvizsgálta, ennek eredményeként megállapította, hogy a Fővárosi Törvényszék ítélete érdemben helyesen döntött az alperes határozata megsemmisítéséről, és az adóhatóság új eljárásra kötelezéséről, ugyanakkor az ítélet indokolása pontosításra szorul az alábbiak miatt.

[36] Az elsőfokú közigazgatási bíróság az Air. 129. § (4) bekezdése és a Kp. 97. § (4) bekezdése alapján jogszerűen vizsgálta, hogy a Kúria irányadó ítéletének releváns, [92]-[96] pontokban megjelenő indokolása milyen iránymutatást adott, azaz milyen körben határozta meg az adóhatóság új eljárásra vonatkozó vizsgálati feladatát.

[37] Az elsőfokú közigazgatási bíróság helyesen azonosította, hogy a Kúria releváns ítélete szerint téves és jogszabálysértő az az értelmezés, hogy a „0” Ft a Tao tv. 18. § (1) bekezdése transzferárazásra vonatkozó szabályai vonatkozásában nem minősíthető ellenértéknek, így az ingyenes ügyletre („0” Ft-os ügyletre) a Tao. tv. 18. § (1) bekezdése nem alkalmazandó. A Kúria ítéletében ugyanis egyértelművé tette, hogy az ingyenes, „0” Ft-os ügyletre is alkalmazandó a Tao. tv. 18. § (1) bekezdése. Az elsőfokú bíróság ítélete helyesen rögzítette azt is, hogy a transzferár kiigazítás célja az, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti ügylet miatti adóalap torzítások semlegesítésre kerüljenek – bármekkora is az eltérés a nem független felek által alkalmazott ellenérték és a szokásos piaci ár között.

[38] A fenti megállapítások mellett a Kúria fontosnak tartja hangsúlyozni, hogy a Kúria korábbi ítéletében tett megállapításoknak, a Tao. tv. 18. § (1) bekezdése szerinti transzferárazás „0” Ft-os ügyletre vonatkozó alkalmazhatósága vizsgálatának az képezte alapját, hogy nem volt vitás a korábbi közigazgatási perben, hogy a felperes és kapcsolt

vállalkozása között ingyenes szerződés jött létre. A perbeli kapcsolt vállalkozások közötti ügylet értékére vonatkozó bármilyen más hatósági megállapítás – anélkül, hogy a hatóság azt újabb tényekkel, újabb bizonyítékokkal igazolná (azaz alátámasztaná, hogy módosult a tényállás) - a Kúria korábbi ítéletében foglalt megállapítással ellentétes, így jogsértő. Ez okból helyesen jutott arra a következtetésre az elsőfokú bíróság, hogy az alperes nem tartotta be a Kúria ítéletét. Az alperes figyelmen kívül hagyta döntéshozatala során a jogerős ítéletet, amikor a közigazgatási határozat alapját képező egyik érvelésében arra jutott, hogy a kapcsolt vállalkozások között x Ft-os (xxxxxx EUR), szokásos piaci árként elfogadott áron került megkötésre a szerződés, így nincs helye a transzferárazásnak. A számviteli nyilvántartásokban a szokásos piaci ár feltüntetése a Kúria álláspontja szerint önmagában nem volt úgy értelmezhető, hogy ez lett volna igazoltan a valós vételár, miután a felperes ezen eljárása csupán az Szmtv. 50. § (4) bekezdése szerinti jogszabályi előírás teljesítését szolgálta.

[39] Az elsőfokú közigazgatási bíróság azt is helyesen azonosította, hogy a Kúria nem határozott meg a Tao tv. 18. § (1) bekezdésében szereplő feltételrendszerrel eltérő feltételt a kapcsolt, azaz nem független felek közötti, „0”Ft-os ellenértéken kötött ügyletre a Tao tv. 18. § (1) bekezdésében szereplő „összehasonlítás” vonatkozásában. Ebből következően az elsőfokú bíróság ítélete helyesen állapította meg, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti ingyenes ügylet esetében nem a független felek közötti ingyenes ügylet az összehasonlítás alapja, hanem a független felek közötti, szokásos piaci áron kötött ügylet.

A Kúria jelen tanácsa is egyetért azzal az állásponttal, hogy transzferárazás szempontjából – amennyiben annak jogszabályi feltételei fennállnak – a kapcsolt vállalkozások közötti ingyenes ügyletet a független felek közötti nem ingyenes, - Tao. tv. 18. § (2) bekezdése szerint meghatározott - szokásos piaci árat tartalmazó ügylettel kell összehasonlítani. Ezzel ellentétes álláspont a Tao. tv. 18. § (1) bekezdéssel ellentétes. Az alperes ezzel az ellentétes álláspontjával egyben azt is állítja, hogy a transzferárazás elvi szinten kizárt az ingyenes ügyletnél, amely szintén szembe megy a Kúria releváns ítélete indokolásában elfoglalt jogértelmezéssel.

[40] A Kúria álláspontja szerint a fentiekből következően az elsőfokú közigazgatási bíróság helyesen rögzítette ítélete indokolása [59] pontjában, hogy az alperes határozata a Kúria releváns határozatával ellentétes, és az Air. 132. § (1) bekezdés d) pontja alapján az ott meghatározott jogkövetkezményt jogszerűen alkalmazta.

[41] Ugyanakkor az elsőfokú közigazgatási bíróság indokolása pontosításra szorul. Elsőként a Kúria hangsúlyozza, hogy a Kúria jelen eljárásra irányadó, Kfv.I.35.594/2016/24. számú, rendkívüli jogorvoslati eljárása volt az első jogorvoslati fórum, ahol az évekig tartó hatósági és bírósági eljárások során elfogadott, a transzferárazás vizsgált ügyletre vonatkozó alkalmazhatóságának kizártsága eltérő jogértelmezést kapott. Hangsúlyos, hogy a Kúria irányadó döntésében a Tao tv. 18. § (1) bekezdését elvi szinten, és nem a konkrét jogügyletet értelmezte, és ennek során állapította azt meg, hogy a „0 Ft-os ügyletre is vizsgálni kell a Tao.tv-ben szereplő transzferárazás alkalmazhatósága feltételeit.

Miután a korábbi eljárások központi kérdése az volt, hogy fogalmilag kizárt-e ingyenes átadásnál a Tao tv. 18. §-a elvi szinten, a Kúria releváns ítéletének jogértelmezése is kizárólag erre adott választ. A Kúria jogértelmezését megelőzően semmilyen fórum nem vizsgálta, hogy a transzferárazás akkor hatályos jogszabályban meghatározott feltételi fennállnak-e, s a Kúria sem vizsgálhatta rendkívüli jogorvoslati fórumként elsőként, hogy a konkrét jogügyletre vonatkozóan a transzferárazás jogszabályi, és a konkrét tényálláshoz kapcsolódó feltételei fennállnak-e.

[42] Ebből következően a felülvizsgálati kérelem helyesen hivatkozott arra, hogy a Kúria irányadó határozatában nem foglalt érdemben állást a felperes transzferár kiigazítás körében előterjesztett kérelme megalapozottsága tekintetében, és a felülvizsgálati kérelem arra is helyesen hivatkozott, hogy a Kúria nem a konkrét ügyben, hanem általánosságban mondta ki a „0” Ft, mint ellenértékre vonatkozóan a transzferárazás alkalmazhatóságát.

Ebből következően az elsőfokú közigazgatási bíróság tévesen jutott arra következtetésre, hogy a Kúria releváns ítéletéből az következik, hogy a Tao tv. 18. § (1) bekezdés a) pontban foglalt feltételeinek teljesülését kizárólag a Kúria irányadó ítéletében megjelölt 3 szempont vizsgálatával kellett volna elvégezni.

[43] A Kúria jelen tanácsa álláspontja szerint az alperes akkor járt volna el a Kúria irányadó ítéletében foglalt iránymutatásnak megfelelően helyesen, amennyiben valamennyi, a vizsgált adóévben hatályos Tao tv. 18. § (1) bekezdés a) pontban szereplő feltételt egyenként vizsgálja, és emellett a Kúria irányadó határozatában megjelenő – felek által is három szempontrendszerként értelmezett - kérdésre is választ ad.

[44] Ehhez képest Kúria jelen tanácsa megállapította, hogy a Tao tv. 18. § (1) bekezdés a) pont aa), ab) és ac) pontjában foglalt feltételek teljesülését az adóhatóság csak részben vizsgálta.

Addig, amíg a Tao tv. 18. § (1) bekezdés a) pont ac) alpontban szereplő feltételre – mely szerint; „rendelkezik az adózó a másik fél által is aláírt okirattal, amely tartalmazza a különbözet összegét” – megállapította, hogy a cég6 nyilatkozata ezt teljesíti, mely megállapítást a felperes sem vitatott, addig a Tao tv. 18. § (1) bekezdés a) pont ab) alpontja szerinti feltételre választ nem adott, és a Tao tv. 18. § (1) bekezdés a) pont aa) alpontja azon feltételére, hogy „az alkalmazott ellenérték következtében adózás előtti eredménye nagyobb az adózónak, mint a szokásos piaci ár alkalmazása mellett lett volna” – csak utalt, de ennek részletes bemutatása megfelelő indokolással is alátámasztottan nem történt meg (vö. a fentiekben bemutatott téves jogi alapon történő érvelésekkel).

[45] Az elsőfokú közigazgatási bíróság emellett nem észlelte az alperes határozatának Air. 129. § (4) és Kp. 97. § (4) bekezdéséhez kapcsolódó vizsgálati során, hogy a Kúria releváns ítélete iránymutatásában előírt annak vizsgálata, hogy az átadó részéről az adóalap növelésre sor került-e, valójában nem történt meg. Ehhez kapcsolódóan az alperes – felperes által

késébe nem vont – egyébként helyes megállapítása szerint az ellenőrzés alá vont időszakban irányadó Tao tv. 18. §-a nem követelte meg a transzferár kiigazítás címén végrehajtandó adózás előtti eredmény csökkentés feltételeként annak bizonyítását, hogy a tranzakcióban résztvevő másik fél megnövelje adóalapját az alkalmazott ellenérték és a szokásos piaci ár különbözetével. Amellett, hogy a Kúria jelen tanácsa is egyetért a jogszabályi feltételek vizsgálati időszakban irányadó rendelkezésével, ugyanakkor hangsúlyozza, hogy miután a Kúria irányadó ítélete kifejezetten előírta ennek a körülménynek a vizsgálatát, a Kp. 97. § (4) bekezdése és Air. 129. § (4) bekezdéséből következően vizsgálatot az adóhatóság tévesen mellőzte.

[46] A felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben az elsőfokú közigazgatási bíróság nem döntötte el, nem is dönthette el, hogy a Tao tv. 18. § (1) bekezdés feltételei teljesültek-e a konkrét jogügylettel összefüggésben, hiszen kifejezetten előírta az új eljárásra vonatkozóan transzferárazás jogszabályi előfeltételeinek teljesülése vizsgálatát.

[47] A Kúria a fentiekből is következően az elsőfokú közigazgatási bíróság új eljárásra vonatkozó iránymutatását annyiban pontosítja, hogy az elsőfokú adóhatóságnak számot kell adnia valamennyi, a Tao.tv. 18. § (1) bekezdés a) pont aa), ab) és ac) pontjában rögzített feltétel vizsgálatáról, és emellett a Kúria irányadó ítéletében megjelölt három szempontot is vizsgálnia kell.

A jogszabályi feltételek vizsgálata során különösen a Tao tv. 18. § (1) bekezdés a) pont aa) alpontjához kapcsolódó megállapítását kell megfelelő indokolással alátámasztania. Ennek bemutatása során – a felperes állításával ellentétben – a Kúria szerint is szükségszerű, az Air.129.§ (3) bekezdéséből következően is, a vizsgált körülményekkel összefüggő tényállási elemek vizsgálata. Ennek része lehet a számviteli nyilvántartások vizsgálata is, amely következik a Tao tv. 1. § (5) bekezdéséből is. Ugyanakkor az adóhatóság a kapcsolt vállalkozások között térítésmentesen átvett eszközök társasági adójogi jogkövetkezményeit nem moshatja össze a független felek térítésmentes eszköz átvételére vonatkozó társasági jogi jogkövetkezményekkel, azaz a felperesi ingyenes ügyletet a független felek között létrejött szokásos piaci árat tartalmazó ügylettel kell összevetnie, továbbá – ha ettől eltérő új tényeket nem állapít meg, nem bizonyít – nem állíthatja, hogy a felperes nem ingyenes ügyletet kötött kapcsolt vállalkozásával.

A Kúria irányadó ítéletében előírt három szempontrendszer vizsgálatától az adóhatóság nem tekinthet el arra hivatkozással, hogy a vizsgált adóévben nem, csak 2018. évben kezdődő adóévtől volt figyelembe vehető a vizsgált jogügyletben résztvevő másik fél adóalap növelése.

[48] A Kúria az új eljárásra adott elsőfokú közigazgatási bíróság ítéleti indokolásából mellőzi az indokolás [61] pontját, figyelemmel arra is, hogy az adóhatóság mozgásterét nem szűkíthető le az alkalmazandó jogkövetkezmények kötelező előírására, különös figyelemmel arra is, hogy az adóhatóságnak elsőként kell vizsgálnia az új eljárásban, hogy a felperes 2009. évi jogügylete esetén a transzferárazás feltételei fennállnak-e.

[49] A fentiek alapján a Kúria a Kp. 121. § (2) bekezdése alkalmazásával, az indokolás részbeni pontosításával – a rendelkező részben foglaltak szerint határozott.

A döntés elvi tartalma

[50] *Amennyiben a Kúria, mint rendkívüli jogorvoslati fórum, a Tao. tv. 18. § (1) bekezdést értelmezve határozatában kimondta, hogy a transzferárazás elvi szinten "0" Ft-os ügyletre is alkalmazható lehet és az adóhatóságot új eljárásra kötelezi, az adóhatóság nem tekinthet el a Tao. tv. 18. § (1) bekezdés a) pont valamennyi alpontjában szereplő feltétel teljesülésének vizsgálata alól. Ennek során a vizsgált körülményekkel összefüggő tényállási elemeket is vizsgálhatja az Air.129. § (3) bekezdés szerint.*

Záró rész

[51] A Kúria a felülvizsgálati kérelemről a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó, Kp. 107. § (1) bekezdése szerint – a felperes kérelmére – tárgyaláson döntött.

[52] A Kúria a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó, polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (továbbiakban: Pp.) 89. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felülvizsgálati eljárásban pervesztes alperest a felperes jogi képvisellel összefüggésben felmerülő perköltségének megfizetésére. Ennek összegét a felperes részéről felülvizsgálati eljárás tárgyaláson pontosított, és felülvizsgálati ellenkérelemhez csatolt költségjegyzék figyelembevételével, a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi és kamarai jogtanácsosi költségről szóló 17/2024. (XII.09.) IM rendelet (továbbiakban: IM rendelet) 2. § (1) bekezdés a) pontja alapján állapította meg azzal, hogy a csatolt költségjegyzékben szereplő munkadíj összegét az IM rendelet 4. § (1) és (2) bekezdése figyelembevételével, az alperes vitatására is tekintettel 50%-ra mérsékelte. A Kúria a felperes részéről költségjegyzékben szereplő, a felülvizsgálati ellenkérelem és tárgyaláson történő megjelenés és az ezekkel kapcsolatos egyeztetésre elszámolt körülbelül 50 órás felszámított munkaidőt ugyanis eltúlzottnak tekintette, arra is figyelemmel, hogy a felperes az elsőfokú adóhatósági határozattal szemben előterjesztett fellebbezésétől kezdve ezzel a kérdéssel foglalkozott, a jogvitát, annak részleteit jól ismerte, külön felkészülési időre nem volt szüksége, másrészt a munkaidő kimutatás olyan tételekből állt, amelyek duplikált felszámításnak, szükségtelen tételnek minősültek (pl. a többszörös egyeztetések, ítélezési szünet vizsgálata), továbbá a felülvizsgálati ellenkérelemhez csatolt, transzferárazás általa alkalmazandó módját bemutató függelék már a kereseti kérelemnek is része volt, melyhez kapcsolódó perköltségről az elsőfokú közigazgatási bíróság ítélete már rendelkezett.

[53] Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 62. § (1) bekezdés h) pontja alapján feljegyzett felülvizsgálati eljárási illeték az alperes Itv. 5. § (1) bekezdés c) pontja szerint fennálló személyes illetékmentessége folytán a Kp.35.§ (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 102. § (6) bekezdése szerint az állam terhén marad.

[54] A Kúria határozatával szembeni további felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2025. október 16.

Dr. Tóth Kincső s.k.

a tanács elnöke

Dr. Figula Ildikó s.k.

előadó bíró

Dr. Heinemann Csilla s.k.

bíró

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.

bíró

Dr. Kalas Tibor s.k.

bíró