



A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.171/2021/7.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter tanácselnök

Dr. Drávecz Margit Gyöngyvér előadó bíró

Dr. Márton Gizella bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

Ságiné dr. Márkus Anett bíró

A felperes: felperes

(cím1.)

A felperesi képviselő: Becher és Torma Ügyvédi Iroda

(cím2m., eljáró ügyvéd: dr. Becher Ákos)

Deloitte Legal Erdős és Társai Ügyvédi Iroda

(cím3 eláró ügyvéd: dr. Harcos Mihály)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(cím4

Az alperes képviselője: Hadháziné dr. Pataki Ágnes kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Budapest Környéki Törvényszék 2020. november 9.napján kelt 4.K.702.130/2020/10. számú ítélete

.

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Törvényszék 4.K.702.130/2020/10. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében a távközlési adónemet érintően hatályában fenntartja, a társasági adónemet érintően, valamint a perköltségre és illetékviselésre vonatkozó rendelkezései vonatkozásában hatályon kívül helyezi, az alperes 2188031385 iktatószámú határozatát e körben hatályon kívül helyezi és azt alperest e körben új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint együttes elsőfokú - és felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett kereseti és felülvizsgálati illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat szempontjából releváns tényállás

[1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága Ellenőrzési Főosztály I. Ellenőrzési Osztály III. (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a felperesnél a 2011-2012. adóévekre – megismételt eljárásban - valamennyi adónemben és költségvetési támogatásban bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le. A felperes a revízió megállapításaira észrevételt tett, amelyben a társasági adónemet érintően 2011. évre 4.108.151.858 Ft, 2012. évre 332.922.834 Ft adózás előtti eredményt csökkentő tétel javára történő megállapítását kérte. Állította, hogy a társasági adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao tv.) eszközátvételkor hatályos 7. § (1) bekezdés ly) pontját és (8) bekezdését a 2006 év végéig térítésmentesen átvett eszközökkel kapcsolatban képzett passzív időbeli elhatárolásokból visszavezetett összegekre alkalmazhatja, utoljára azon adóévi adóalap utáni adó megállapításánál, amelynek utolsó napja 2012. évben van. Hivatkozott az egyes adótörvények módosításáról szóló 2007.évi CXXVI. törvény (a továbbiakban: Módtv.1.) 469. § (2) bekezdésére, a közteherviselés rendszerének átalakítását célzó törvénymódosításokról szóló 2009. évi LXXVII. törvény (a továbbiakban: Módtv. 2.) 44. §-ára és a módosításokhoz kapcsolódó miniszteri indokolásokra.

[2] A távközlési adónemet érintően a „VIP”(kiemelt jelentőségű vagy technikai) és „EMP” (dolgozói) csoportokhoz rendelt hívószámok forgalmához tartozó, 2012. július 1 – 2012. december 31. közötti időszakra az alapeljárás során téves összegben teljesített 9.467.172 Ft tekintetében kérte annak megállapítását, hogy távközlési adó fizetési kötelezettsége nem áll fenn. Állította, hogy a saját felhasználásra végzett hírközlési tevékenység, a saját maga számára biztosított műszaki megoldás nem minősül elektronikus hírközlési szolgáltatásnak, így nem tartozik a távközlési adóról szóló 2012. évi LVI. törvény (a továbbiakban: Távközlési adó tv.) hatálya alá mivel az adóalap számítási egysége a nyilvánosan elérhető előfizetői forgalom, .

[3] A távközlési tevékenység különadója adókötelezettséggel összefüggésben kérte javára megállapítani 2011. évre 9.506.772.000 Ft, 2012. évre 9.304.445.000 Ft bevallott és megfizetett adókötelezettség hiányát. Állította, hogy az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (a továbbiakban: Aktv.) távközlési különadó kötelezettséget előíró rendelkezése ellentétes az Európai Unió működéséről szóló szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) 49., 54., , 107. és 108. cikkeivel, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: HÉA irányelv) 401. cikkével.

[4] A megismételt eljárásban az elsőfokú adóhatóság a 2413098858 számú határozatában a felperes kérelmeit alaptalannak találta, terhére 61.491.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, melyből 55.799.000 Ft-ot adóhiánynak minősített, az adóhiány után 13.949.000 Ft adóbírságot szabott ki és 12.043.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. A felperes fellebbezése alapján eljár alperes a 2017. március 30. napján kelt 2188031385 számú jogerős határozatával az elsőfokú határozatot 219.000 Ft késedelmi pótlék törlése tekintetében megváltoztatta, egyebekben helybenhagyta.

[5] Az alperes a távközlési különadó uniós jogba ütközésének vizsgálata során az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) C-385/12. számú ügy (Hervis) értelmezése

alapján kifejtette, hogy az EUB nem azt mondta ki, hogy maga a bolti kiskereskedelmi különadó, illetve az azzal azonos törvényi szabályozás alá eső távközlési különadó, avagy önmagában a progresszív adómérték a közösségi joggal ellentétes, hanem azt rögzítette, hogy az Áktv. 7. §-ában foglalt, a kapcsolt vállalkozások körében alkalmazandó ún. összeszámtási szabály alkalmazása jogsértő lehet, amennyiben ezen vállalkozáscsoportba tartozó és a különadó legfelső sávjába eső adóalanyok többnyire más tagállamban székhellyel rendelkező társaságok kapcsolt vállalkozásai. A rendelkezésre álló adatok alapján azonban felperesnek nincs olyan kapcsolt vállalkozása, amellyel a távközlési különadó vonatkozásában az Áktv. szerinti összeszámtási szabályt alkalmazni kellene, valamint saját árbevétele alapján is a legfelsőbb adósávba tartozik. Az Áktv. az azonos helyzetben lévő szolgáltatók mindegyikére egyformán vonatkozó adóterhet ír elő, nem tesz különbséget az adóalanyok között honosságuk, illetve szerkezeti felépítésük szerint, kizárólag a távközlési tevékenységből származó árbevétel alapján differenciál. Az adómérték progresszivitása nagyobb piaci befolyásra, alacsonyabb fajlagos költségre, magasabb jövedelmezőségre, erőteljesebb adóteherhivselési képességre utal, megkülönböztetés vagy védő hatás ugyanakkor nem mutatható ki.

[6] A társasági adónem tekintetében az alperes megállapította, hogy helyes a felperes azon eljárása, hogy a 2006-ban térítésmentesen kapott eszközök kapcsán realizált rendkívüli bevételt elhatárolta, majd az évenkénti értékesítés összegével az elhatárolást feloldotta és annak összegével a Tao tv. - 2009. december 31-éig hatályos – 7. § (1) bekezdés ly) pontja alapján csökkentette adózás előtti eredményét. A 2006-ig térítés nélkül kapott eszközökre a Módtv. 1. 469. § (2) bekezdésének átmeneti rendelkezését 2009. december 31-ig alkalmazhatta, eszerint a Tao tv. 7. § (1) bekezdés ly) pont alkalmazásában az adózó által 2007. január 1-je előtt térítés nélkül átvett eszközre tekintettel passzív időbeli elhatárolásként kimutatott összegből az időbeli elhatárolás megszüntetésének adóévében a visszavezetett összeg csökkenti – 2007. január 1-jétől – az adózás előtti eredményt. A csökkentő tétel azonban 2010. január 1-jével hatályon kívül helyezésre került, egyidejűleg a Tao tv. 29/I. § szerinti átmeneti rendelkezés lépett hatályba, mely figyelmen kívül hagyta a térítés nélkül átvett eszköz esetét; ugyanakkor a többi 2009-ig hatályos 7. § (1) bekezdés ly) pontban szereplő bevételként elszámolt összegre alkalmazni rendelte azt a szabályt, hogy a kedvezmény utoljára azon adóévi adóalap utáni adó megállapításánál érvényesíthető, amelynek utolsó napja 2012. évben van. A felperes tehát 2006-ban és azt megelőzően térítésmentesen kapott eszközök esetében három éven át – utoljára a 2009. adóévben – csökkenthette az adózás előtti eredményét a passzív időbeli elhatárolásként kimutatott összegből a feloldott résszel; a 2007. előtti térítés nélkül átvett eszközök tekintetében már nem alkalmazható a Tao tv. 29/I. §-ában foglalt átmeneti rendelkezés. Az adózó javára történő adómegállapítás mellőzése nem ütközik az Alaptörvénybe, mivel a jogalkotó egyértelműen meghatározta azt az időpontot, amíg az adózók a kedvezménnyel élhettek. Ennek megfelelően nem tekinthető jogelvonásnak az az eset, ha egy kedvezményt biztosító szabály megváltozik, vagy megszűnik. A jogalkotó által megalkotott adótörvények elsődleges célja nem az adózók különböző kedvezményekben történő részesítése, hanem a költségvetés bevételeinek biztosítása. A jogalkotó maga rögzítette a Módtv. 2.-höz fűzött általános indokolásban, hogy a Tao tv. módosításával a törvény célja – alapvetően a különadó megszűnésével – a versenyképesség megtartása és az adóátrendezés forrásigényének megteremtése, amely az adózás előtti eredmény korrekciós tételeinek részbeni megszűnését jelenti.

[7] A távközlési adónemet érintően az elektronikus hírközlésről szóló 2003.évi C. törvény (a továbbiakban: Eht.) 188. § 13. pontja szerinti „elektronikus hírközlési szolgáltatás” definícióra figyelemmel az alperes rögzítette, hogy az „EMP” és „VIP” csoportba tartozó tételek között szerepeltek olyan, az adózóhoz, mint szolgáltatóhoz tartozó hívószámok, melyekhez tartozó készülékeken más gazdálkodók (EMP), közhasznú szervezetek (VIP) és más magánszemélyek (VIP: előadóművészek), továbbá magánszemélyek (EMP) által kezdeményezett forgalmat bonyolítottak nemcsak felperes saját hívószámaira, így nem tekinthetők felperes saját maga részére végzett tevékenysége érdekében bonyolított fogalomnak. Azon hívószámok esetében pedig, melyeknél felperes munkavállalói, vagy felperes került feltüntetésre, mint az adott hívószámhoz tartozó név, a rendelkezésre bocsátott bizonylatokból megállapíthatóan nemcsak felperes hálózatán belül bonyolított forgalmat tartalmaztak. A Távközlési adó tv. 4. §-a szerint adókötelezettség keletkezik akkor is, ha a használat nem előfizetésen alapul, hiszen a társaság szolgáltatást nyújt, dolgozói és egyéb magánszemélyek, tehát „mások” részére.

A kereseti kérelem, a KMB ítélete, a Kúria végzése

[8] A felperes az alperes határozatának bírósági felülvizsgálata iránti keresetet terjesztett elő, amelyben elsődlegesen a jogerős határozat megváltoztatását kérte akként, hogy a bíróság állapítsa meg az Áktv. különadó fizetési kötelezettséget előíró rendelkezései uniós jogba ütközését, ezáltal alkalmazhatatlanságát, ennek következményeként a 2011. és 2012. adóévekben megfizetett összesen 18.811.167.000 Ft különadó összegének javára történő jóváírását; továbbá a Tao tv. alapján tett megállapítások megváltoztatásával javára társasági adónemben a 2011. adóévre 4.108.151.858 Ft, a 2012. adóévre 332.922.834 Ft adóalap-csökkentés megállapítását, valamint a Távközlési adó tv. kapcsán tett megállapítások megváltoztatásával javára távközlési adónemben a 2012. adóévre 9.468.172 Ft összegű adócsökkenés megállapítását. Másodlagosan a jogerős határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Indítványozta előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését.

[9] A távközlési különadóval kapcsolatos határozati megállapítások jogszabálysértő jellegének alátámasztására az uniós jog sérelmét a kereset 3.1.-3.48. pontjaiban részletezte.

[10] A társasági adót érintő határozati megállapítások jogszabálysértései körében előadta, hogy az alperes a Módtv. 1. 469. § (2) bekezdését tévesen értelmezte, amely a Tao tv. 2007. január 1. napjától módosított 7.§ (1) bekezdés ly) pontjától független anyagi jogi előírást tartalmazott. Nem lehet az átmeneti rendelkezés kezdő szövegrészt („A Tao. 7. §-a (1) bekezdésének ly) pontja alkalmazásában”) úgy értelmezni, hogy az átmeneti rendelkezést a 2007. január 1. után hatályos ly) pont alkalmazásához kapcsolódóan kell figyelembe venni, azaz, hogy csak a 2007. január 1. után hatályos ly) ponttal együtt alkalmazható. Az átmeneti rendelkezést éppen az tette szükségessé, hogy a jogalkotó a hatálya alá tartozó esetekben a 2007. január 1-től alkalmazandó új ly) pont helyett az átmeneti rendelkezésben foglalt szabályt akarta előírni. Az adójogszabályoktól nem idegen, hogy a jogalkotó egy módosító törvény átmeneti rendelkezésében helyez el önálló anyagi jogi rendelkezést, különösen, hogy

a 2009. előtti jogalkotási gyakorlatra jellemző volt, hogy az átmeneti rendelkezéseket a jogalkotó nem „inkorporálta” az alapjogszabályba. Nem befolyásolja a Módtv. 1. 469.§ (2) bekezdésének alkalmazhatóságát, hogy a Tao tv. 7.§ (1) bekezdés ly) pontja 2010. január 1. napjával hatályon kívül helyezésre került. Másodlagos érve szerint, amennyiben 2010. január 1. után a Tao tv. 7. § (1) bekezdés ly) pont továbbhatását nem a Módtv. 1. 469. § (2) bekezdése, hanem a Tao tv. 29/I. § (2) bekezdése útján valósította meg a jogalkotó, akkor a „térítés nélkül átvett eszköz” „juttatásnak” tekinthető, ezért megfelel a Tao tv. 29/I. §-ában foglaltaknak. A jogalkotó céljaként a Módtv.2. miniszteri indokolása is kiemeli, hogy „a csökkentő tételek változásához átmeneti előírásokat fogalmaz meg annak érdekében, hogy az adózókat a változás előtt meghozott döntések miatt ne érje hátrány.” A jogalkotónak tehát egyértelműen nem volt célja, hogy a hatályon kívül helyezés miatt az adózók azon tételekkel, amelyekkel, mint csökkentő tétellel számoltak, hátrányba kerüljenek, Az alperes jogértelmezése a felperesnek a tulajdona háborítatlan élvezetéhez fűződő alapjogát sérti, hiszen a jogszabályok adott időállapotát figyelembe véve joggal számíthatott az adóelőny megszerzésére.

[11] A Távközlési adót érintő megállapítások jogsértő jellegének alátámasztására előadta, hogy a jogalkotói szándék az előfizetői jogviszonyon alapuló távközlési szolgáltatások adóztatása, hiszen a távközlési szolgáltatást igénybe vevők az előfizetők, akik szerződést kötöttek a szolgáltatóval. A Távközlési adó tv. 4. §-ának szövege alapján is az adót az előfizetők forgalma után kell számítani, a számítás azonban az „EMP” és „VIP” hívócsoporthoz estén nem lehetséges, mivel esetükben „előfizetőkről” nem lehet szó. Mindezek felül az „EMP” hívócsoporthoz tagjai és a felperes között munkaviszony jött létre, amelynek keretében a telefonhasználatot felperes a munkavégzés érdekében és nem előfizetői jogviszony alapján juttatja.

[12] A Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: KMB) a 2018. június 27. napján kelt 4.K.27.828/2017/12. számú jogerős ítéletével nem jogszerűen átengedett kiadmányozásból fakadó semmisség következtében az alperes határozatát hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezte.

[13] A jogerős ítélettel szemben az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelynek alapján eljárta Kúria, mint felülvizsgálati bíróság a 2019. január 17. napján kelt Kfv.I.35.598/2018/3. számú végzésével a KMB ítéletét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára, a kereseti kérelem érdemi elbírálására utasította. Megállapította, hogy a kiadmányozás átruházásának kötelező kellékeit tartalmazó alperesi határozat nem minősül semmisnek.

Az elsőfokú ítélet

[14] A szervezeti jogutódként eljárta elsőfokú bíróság megismételt eljárásban a 2020. november 9. napján kelt és jogerős 4.K.702.130/2020/10. számú ítéletével a felperes keresetét

elutasította. Az EUB 283/81. számú ügyben (CILFIT) megfogalmazott „kritériumokat” követve nem tartotta szükségesnek az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését. Az EUB C-75/18. számú ügyben (Vodafone) kifejtett indokaira figyelemmel az Áktv. távközlési különadó fizetési kötelezettséget előíró rendelkezéseit nem találta ellentétesnek az EUMSZ 49., 54., 107. és 108. cikkeivel, továbbá a Hea irányelv 401. cikkével. Rögzítette, hogy a távközlési különadó nem rendelkezik a hea, mint forgalmi típusú adó harmadik és negyedik (az adózónak a termelési és forgalmazási folyamat minden egyes szakaszában történő felszámítása, valamint e folyamat előző szakaszában megfizetett adó levonásához való jog fennállása) alapvető jellemzőjével, ezért arra nem vonatkozik a Hea irányelv 401. cikkében foglalt tilalom. A távközlési különadó támogatási intézkedés szerves részének sem minősül, támogatás finanszírozásához nincs rendelve. Az Áktv. 4. §-ban megállapított adóalap és az 5. § b) pont szerinti progresszív adómérték a távközlési különadó alanyainak mindegyikére egyformán vonatkozik, és kizárólag a távközlési tevékenységből származó árbevétel alapján differenciál, az árbevétel összege pedig semleges megkülönböztető ismérv, az adóalanyok teherviselési képességét illetően releváns mutató. Önmagában az a körülmény, hogy a magyar távközlési piacon a külföldi tulajdonú társaságok rendelkeznek a legnagyobb árbevétellel, a székhelyen alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetés megállapítására nem alkalmas.

[15] A távközlési adó kapcsán a jogerős ítélet megállapította, hogy az alperes helyesen minősítette az „EMP” és „VIP” csoportba tartozó tételekkel kapcsolatos felperesi tevékenységet a Távközlési adó tv. hatálya alá tartozó távközlési szolgáltatásnak, melynek nem alapvető ismérve az „előfizetés”. Az Eht. 188. § 13. és 86. pontjai „előfizetés” ismérvet nem tartalmazzak, a Távközlési adó tv. 4. §-a pedig az adóalap meghatározásánál nevesíti az előfizetés hiányában indított hívásokat és üzeneteket. Az 5. § (2) bekezdéséből nem az következik, hogy kizárólag előfizetés esetén kellene adót fizetni, hanem az, hogy az (1) bekezdésben rögzített adómérték alapján számított adóösszegnek nincs éves felső határa. A „VIP”, valamint „EMP” csoportba tartozó munkavállalók egyike sem a felperes, a részükre nyújtott elektronikus hírközlő hálózaton történő felperesi szolgáltatás „más részére” végzett szolgáltatás. Mindazonáltal az „EMP” csoporthoz tartozó munkavállalók a felperes érdekében is használták a felperes által ingyenesen biztosított mobiltelefonszolgáltatást, azonban a felperes a munkavállalók kizárólag munkavégzéssel összefüggő telefonhasználatának kimutatása körében nem kívánt bizonyítással élni, a munkavégzés és a magáncélú használat elhatárolására érdemben vizsgálható tényállás nem került előterjesztésre.

[16] A társasági adó kapcsán a jogerős ítélet rögzítette, hogy a Tao tv. 2010. január 1-ig hatályos 7. § (1) bekezdés ly) pontját a Módtv. 2. 188. § (1) bekezdése 2010. január 1-től hatályon kívül helyezte és a Módtv. 2. 44. §-a a Tao tv. 29/I. §-át módosította. A Tao tv. 2010. január 1-től hatályos 29/I. § (2) bekezdése szerint az adózó 2009. december 31-éig az elengedett kötelezettség, átvállalt tartozás, kapott támogatás, juttatás miatt az adóévben elszámolt bevételre a 2009. december 31-én hatályos 7. § (1) bekezdés ly) pontját és a (8) bekezdését alkalmazhatta, utoljára azon adóévi adóalap utáni adó megállapításánál, amelynek utolsó napja 2012. évben van. A Tao tv. 2010. január 1-ig hatályos 7. § (1) bekezdés ly) pontját és a 2010. január 1-től hatályos 29/I. § (2) bekezdés a)-b) pontjait egybevetve világosan és egyértelműen megállapítható, hogy 2010. január 1-től a 2012. évig kizárólag „az átvállalt tartozással”, az „elengedett kötelezettséggel”, a „kapott támogatással” és „juttatással” összefüggésben adóévben elszámolt bevétel összege csökkenti az adózás előtti eredményt, a „térítés nélkül átvett eszköz” és a „térítés nélkül kapott (igénybe vett) szolgáltatás”

tekintetében erre már nem volt jogszabályi lehetőség. A Tao tv. nem definiálja a „juttatás” fogalmát, azonban ebből nem következik az a felperesi értelmezés, hogy 2009. december 31-ről 2010. január 1-re a 7. § (1) bekezdés ly) pontjából a 29/I. § (2) bekezdés b) pontjába átkerült „juttatás” ezzel egy időben a „térítés nélkül átvett eszközt” és a „térítés nélkül kapott (igénybe vett) szolgáltatást” is magában foglaló gyűjtőfogalommá vált volna. Az alperes a felperes állításával szemben nem indokolatlanul diszkriminált a különböző típusú ingyenes vagyoni előnyök adójogi kezelése között, hanem az alkalmazandó jogszabályoknak megfelelő döntést hozott, amikor a felperes javára nem állapított meg olyan adózás előtti eredményt csökkentő tételt, amilyen jogcímen a vizsgált 2011. és 2012. években az adózás előtti eredmény nem volt csökkenthető. Alperes jogértelmezésének megdöntésére a Módtv. 1. 469. § (2) bekezdése sem volt alkalmas. A perbeli 2011. és 2012. években a Tao tv.-nek nem volt a 7. § (1) bekezdés ly) pontjában alkalmazható rendelkezése, így nem volt annak „alkalmazásában” mit figyelembe venni. Az adótörvények esetében nem rendhagyó a korábbi kedvezmények, az adózók fizetési kötelezettségét csökkentő rendelkezések megváltoztatása vagy megszüntetése. A Módtv. 2. 2009. július 8-án megjelent a Magyar Közlönyben, ekkor ismertté vált, a felperes társasági adó bevallásait a 2011. és 2012. évekre eszerint nyújtotta be. E tényekre és körülményekre figyelemmel nem állapítható meg az alperes eljárásával összefüggésben „jogelvonás”, vagy az, hogy az adójogszabályban olyan hirtelen változás következett volna be, ami a felperest a tulajdona zavartalan élvezetében megakadályozta volna.

A felülvizsgálati kérelem, ellenkérelem és észrevétel

[17] A felperes a jogerős ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, amelyben elsődlegesen a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: rPp.) 275. § (4) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelemben kifejtett jogszabálysértések miatt a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és helyette a kereseti kérelemnek megfelelő új határozat meghozatalát kérte a térítés nélküli eszközátvétel társasági adó kötelezettsége, valamint az „EMP” és „VIP” hívócsoporthoz forgalmának távközlési adókötelezettsége tekintetében. Másodlagosan, amennyiben a Kúria úgy ítéli meg, hogy az új határozat meghozatalának feltételei nem állnak fenn, a rPp. 275. § (4) bekezdése alapján a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatását és új határozat meghozatalára kötelezését kérte. Állította, hogy a jogerős ítélet ellentétes a Tao tv. 7. § ly) pontjával, a Módtv. 1. 469. § (2) bekezdésével, a Tao tv. 29/I. § (2) bekezdésével, a Távközlési adó tv. 1. § 1., 2., és 6. pontjával, 2. és 4. §-ával, Magyarország Alaptörvényének 28. és XIII. cikkével.

[18] Állította, hogy a társasági adó kapcsán jogsértő a jogerős ítéletben a Módtv. 1. 469. § (2) bekezdése alkalmazásának elvetése, abból az indokból, hogy a perbeli 2011. és 2012. években a Tao tv.-nek nem volt a 7. § (1) bekezdés ly) pontjában alkalmazható rendelkezése, így nem volt annak alkalmazásában mit figyelembe venni. Az elsőfokú bíróság félreértette a felperes álláspontját, amely az volt, hogy a Módtv. 1. 469. § (2) bekezdése az eszközátvételnél hatályos Tao tv. 7. § (1) bekezdés ly) pontjára hivatkozik vissza, ezért irreleváns, hogy a Tao tv. 7. § (1) bekezdés ly) pontját 2010. január 1. napjával hatályon kívül helyezte a jogalkotó. Mivel a Módtv. 1. 469. § (2) bekezdése 2014-ig hatályban volt, így biztosította a jogalkotó a 2007. előtt ingyenesen átvett eszközök időben elhatárolt bevételeinek

kifutását. A Módtv.1. 469.§ (2) bekezdése nem a módosító törvénnyel - „e törvénnyel” - módosított ly) pont alkalmazásához írt elő szabályt, hanem önálló anyagi jogi szabályt írt elő azokra az esetekre, amikor az adózók a 2007. január 1. előtt hatályos ly) pont alkalmazásában a térítés nélkül átvett eszközök bevételeit időben elhatárolták, és az elhatárolt összeg feloldása 2007. után történt meg. A Módtv. 1. 469. § (2) bekezdése nem azt szabta meg, hogy a Tao tv. 7. § (1) bekezdés új ly) pontját miként kell alkalmazni, hanem azt írta elő, hogy a 2007. január 1-je előtti ly) pont hatálya alá tartozó – 2007. január 1. előtti – eszközátadások esetében az időbeli elhatárolásból visszavezetett összeg 2007. január 1-je után is csökkentheti az adózás előtti eredményt, azaz önálló adóalap-csökkentő szabályt tartalmazott. A jogalkotónak nem volt szándéka a 2007. előtt megvalósult jogviszonyokból eredő várományok indokolatlan elvonása. Az átmeneti rendelkezéshez fűzött miniszteri indokolás éppen azt rögzítette, hogy az átmeneti rendelkezés „továbbra is az időbeli elhatárolásból visszavezetett összeg levonását teszi lehetővé, ha az eszközátvétel 2007. előtt történt”. Másodlagos érve szerint, amennyiben a Módtv. 1. 469. § (2) bekezdését úgy kellene értelmezni, hogy a Tao tv. 7. § (1) bekezdés ly) pont időbeli elhatárolás feloldásakor hatályos állapotát kell figyelembe venni, úgy az adóalap-csökkentés biztosított a perbeli adóévekben a Tao tv. 2010. január 1-től hatályos 29/I. § (2) bekezdése alapján. E körben a jogerős ítéletben kifejtett jogértelmezés jogsértő, mert a térítés nélkül átvett eszköz a Tao tv. 29/I. § (2) bekezdése alapján juttatásnak minősül, a (2) bekezdésben használt juttatás kitétel pedig olyan gyűjtőfogalom, amelybe valamennyi vagyoni előny beletartozik. A Tao tv. 29/I. § (2) bekezdését beiktató Módtv.2. jogalkotói indokolása is kiemeli, hogy „a csökkentő tételek változásához átmeneti előírásokat fogalmaz meg annak érdekében, hogy az adózókat a változás előtt meghozott döntések miatt ne érje hátrány. A jogalkotónak nem tartozott a céljai közé, hogy az ly) pont hatályon kívül helyezése miatt az adózók ne tudják csökkenteni az adóalapjukat, a térítés nélkül kapott eszközök kapcsán elszámolt bevétellel. Az elsőfokú bíróság a jogszabály nyelvtani értelmezéséből indult ki az Alaptörvény 28. cikkében foglalt kötelező értelmezési szabályt figyelmen kívül hagyva. Jogsértő a jogerős ítélet azon megállapítása is, hogy nem állapítható meg az alperes eljárásával összefüggésben jogelvonás. A 2010-től kezdődően alkalmazandó új szabályozási rend kialakítása az ingyenes ügyletek adójogi szempontból vett elszámolási szabályaira vonatkozó rendszerszintű változtatás. A változtatás technikai természetű, a jogalkotó azzal számolhatott, hogy az a költségvetési bevételek szempontjából is közömbös. A Tao tv. 29/I. § (2) bekezdésének elsőfokú bíróság általi értelmezése egy korábban szerzett jogot von el a felperestől, amely az Alaptörvény XIII. cikkében biztosított tulajdon háboríthatatlan élvezetéhez fűződő sérelmét is felveti, hiszen a jogszabályok adott időállapotát figyelembe véve felperes bízhatott az adóelőny megszerzésében.

[19] A távközlési adó tekintetében állította, hogy az ítélet jogsértő, mivel az „EMP” és „VIP” hívócsoporthoz forgalmazását távközlési adókötelesnek minősítette, habár a Távközlési adó tv. egyértelműen az előfizetői jogviszonyt kívánja adóztatni, az adó alapjába az előfizetői hívószámokról indított forgalmazások tartoznak. Mivel az „EMP” és „VIP” hívócsoporthoz tagjai nem minősülnek előfizetőnek, a hozzájuk tartozó hívószámokról indított forgalmazás nem tárgya a távközlési adónak. Az elsőfokú bíróság

tévesen az „előfizetés” fogalmából indult ki, és az „előfizető”, a „hívószám” fogalmakat

figyelman kívül hagyta. Az „EMP” és „VIP” csoportok hívószámairól történő forgalmazás nem minősül a felperes által „más részére” végzett szolgáltatásnak, a felperes a saját dolgozóinak (EMP kör) és általa választott magánszemélyek, intézmények (VIP kör) részére telefonhasználatot biztosított akként, hogy a saját nevén nyilvántartott hívószámokat, vagyis a saját maga részére nyújtott szolgáltatást tette elérhetővé számukra. Az Alaptörvény 28. cikke alapján a megbontás elvárása (azaz, hogy a forgalom munkavégzési vagy magáncélú) nem lehet a józan észnek megfelelő jogszabályi cél, ráadásul technikailag kivitelezhetetlen.

[20] Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelemben a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. A társasági adó kapcsán megismételte, hogy 2010. január 1-től hatályos 29/I. § (2) bekezdés a)-b) pontja figyelman kívül hagyta a térítés nélkül átvett eszköz esetét, a többi, 2009-ig hatályos 7. § (1) bekezdés ly) pontjában szereplő bevételként elszámolt összegre pedig alkalmazni rendelte azt a szabályt, hogy a kedvezmény utoljára azon adóévi adóalap utáni adó megállapításánál érvényesíthető, amelynek utolsó napja a 2012. évben van. A jogerős ítélet részletes indokokkal alátámasztott, megalapozott jogértelmezésének megdöntésére a felülvizsgálati kérelem alkalmatlan, elméleti fejtegetéseken kívül alapos indokokat nem tartalmaz, abból a jogerős ítélet jogszerűtlensége nem állapítható meg. A távközlési adó kapcsán kiemelte, hogy az előfizetői lét, és a más részére nyújtott szolgáltatás kérdése egyaránt a per tárgya volt. A törvényszék a felek álláspontját megismerte, azok ismeretében, azokat félre nem értve hozta meg döntését. Az ítélet a jogszabályokból levezethető módon tartalmazza a bíróság álláspontját, mely szerint a távközlési adófizetési kötelezettség előfizetői léttől függetlenül fennáll, továbbá a „más részére” végzett szolgáltatás kérdéskörében is részletes magyarázatot adott arra, hogy a munkavégzési célú, illetve magáncélú használat kapcsán a felperes konkrét adatokat maga sem jelölt meg. A felperesi álláspont a távközlési adó kapcsán meg nem engedett kiterjesztő értelmezésnek minősül.

[21] A felperes az ellenkérelemre tett észrevételében a felülvizsgálati kérelmét változatlanul fenntartotta.

A Kúria döntése és jogi indokai

[22] A felülvizsgálati kérelem nagyobb részben alapos, kisebb részben alaptalan.

[23] A Kúria a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, felülvizsgálati kérelemmel támadott részét a rPp. 272.§ (2), 275.§ (1) és (2) bekezdéseinek megfelelően a felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabálysértések szerint, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül.

[24] A Kúria a távközlési adónemet érintően megállapította, hogy a felperes a felülvizsgálati kérelemben alaptalanul hivatkozott arra, hogy az „EMP” és „VIP” csoportok hívószámairól történő forgalmazás nem minősül a felperes által „más részére” végzett

szolgáltatásnak. Az elsőfokú bíróság a vonatkozó jogszabályok helyes értelmezésével, a bizonyítékok okszerű értékelésével, megalapozottan jutott arra a következtetésre, hogy nem bizonyított a felperes azon állítása, hogy a saját dolgozói („EMP” kör) és általuk választott magánszemélyek, intézmények („VIP” kör) részére biztosított telefonhasználat a saját érdekkörében, saját maga részére nyújtott szolgáltatásnak minősülne, a munkavállalóknak, valamint a „VIP” körnek biztosított hívószámhasználat teljes egészében felperes működése érdekében merült volna fel. Ezzel szemben az alperes iratszerűen feltárta, hogy az „EMP” és „VIP” csoportokhoz tartozó tételek között szerepeltek olyan, a felpereshez, mint szolgáltatóhoz tartozó hívószámok, melyekhez tartozó készülékeken más gazdálkodók („EMP”), közhasznú szervezetek („VIP”) és más magánszemélyek („VIP” előadóművészek), továbbá magánszemélyek („EMP”) által kezdeményezett forgalmat bonyolítottak, nemcsak felperes saját hívószámaira, miként azon hívószámok esetében sem lehetett felperes saját maga részére nyújtott szolgáltatását azonosítani, ahol felperes munkavállalói vagy maga felperes került ugyan feltüntetésre, azonban nemcsak felperes saját hálózatán belül bonyolított forgalmat tartalmaztak.

[25] A Távközlési adó tv. preambuluma egyértelmű abban, hogy az adó bevezetésének célja a központi költségvetés forrásainak bővítése. Az adónem jellegéből adódóan a fizetési kötelezettség az arányos közteherviselés elvére figyelemmel az indított telefonhívások időtartamához, illetve az elküldött üzenetek darabszámához kapcsolódik. Az adótenyállások fogalmi rendszere alapvetően az Eht. szabályaira épül. Az adó alanya és fizetésre kötelezettje a távközlési szolgáltató, az adókötelezettség a távközlési szolgáltatás nyújtásához, azaz a távközlési szolgáltató hálózatában indított hívások időtartamához, a küldött üzenetek számához kötődik. A Távközlési adó tv. definícióinak háttérjogszabályaként az Eht. szolgál.

[26] Az elsőfokú bíróság az Eht. 188. § 13. pontja szerinti „elektronikus hírközlési szolgáltatás”, és 86. pontja szerinti „nyilvánosan elérhető telefonszolgáltatás” definíciókból helytállóan, a logika szabályainak megfelelően vezette le azt is, hogy a távközlési szolgáltatás nyújtásához nem alapvető ismérv az előfizetés. Az Eht. 188. § 22. pontja hasonlóan a Távközlési adó tv. 1.§ 2.) pontjához „előfizető” alatt olyan természetes vagy jogi személyt, illetve jogi személyiség nélküli gazdasági társaságot vagy más szervezetet nevesít, aki vagy amely a nyilvánosan elérhető elektronikus hírközlési szolgáltatás nyújtójával ilyen szolgáltatások igénybe vételére vonatkozó szerződéses viszonyban áll. Az „előfizető” fogalmából, miként az 1. § 6. pont szerinti „hívószám” fogalomból – felperes állításával szemben - nem következik, hogy a Távközlési adó tv. adóköteles tényállásként az előfizetői jogviszonyt kívánta volna szabályozni, az adókötelezettség a távközlési szolgáltatás nyújtásához kötődik, az adó alapja a szolgáltató előfizetőjének előfizetése, előfizetés hiányában a szolgáltatóhoz tartozó hívószámról az indított hívások időtartama, a küldött üzenetek - szolgáltatóval kötött szerződés szerint számított – száma, és az ingyenesség az Eht. 188. § 13. pontjából következően nem kizáró ismérv. Nem sértett jogszabályt ezért az elsőfokú bíróság, amikor az előfizetőnek nem minősülő „EMP” és „VIP” kör hívószámhasználatát távközlési adóköteles tevékenységnek minősítette.

[27] A társasági adót érintően a felperes helytállóan hivatkozott arra, hogy a Módtv.1 469. § (2) bekezdése 2007. január 1. - 2014. december 31. között hatályos önálló átmeneti szabályként a passzív időbeli elhatárolásból visszavezetett összeg levonását lehetővé tette a

2011. és 2012. adóévekben, ha az eszközátvétel 2007. előtt történt. Helyesen utalt a felülvizsgálati kérelem 48. pontjában a felperes arra is, hogy a 2010-től kezdődően alkalmazandó új szabályozási rend kialakítása az ingyenes ügyletek adójogi szempontból vett elszámolási szabályaira vonatkozó rendszerszintű változtatás, de a Módtv.1. 469. § (2) bekezdése, mint önálló átmeneti szabály továbbra is biztosította a 2007. előtt ingyenesen átvett eszközök időben elhatárolt bevételeinek kifutását.

[28] A szabályozás egyes időállapotait áttekintve a Kúria az alábbiakat emeli ki:

A 2006.december 31-ig hatályos Tao tv. 7.§(1) bekezdés ly) pontja szerint az adózás előtti eredményt csökkentette a visszafizetési kötelezettség nélkül kapott - pénzügyileg rendezett - támogatás, juttatás, a véglegesen átvett pénzeszköz és a térítés nélkül átvett eszköz következtében az adóévben elszámolt bevétel, valamint az átvállalt tartozás, az eredeti jogosult által elengedett kötelezettség miatt az adóévben bevételként elszámolt összeg (egyszeres könyvvitelt vezetőnél, ideértve az adóévi tartalék növekedését okozó részt is), figyelemmel a (8) bekezdésben foglaltakra: azaz passzív időbeli elhatárolás esetén a bevételből az adóévben el nem határolt rész, az időbeli elhatárolás megszüntetésének adóévében a visszavezetett összeg minősült bevételnek. A rendelkezésnek megfelelően csökkentette az adózás előtti eredményt a 2007. január 1-jét megelőzően térítés nélkül kapott eszköz esetén az átvett eszköz következtében az adóévben elszámolt bevétel, így passzív időbeli elhatárolás esetén az átvétel adóévében a bevételből el nem határolt rész, illetve az azt követő adóévekben az elhatárolás megszüntetése következtében elszámolt bevétel.

[29] Amint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 44.§ (2) bekezdése rögzíti, passzív időbeli elhatárolásként kell kimutatni a költségek (a ráfordítások) ellentételezésére - visszafizetési kötelezettség nélkül - kapott, pénzügyileg rendezett, egyéb bevételként elszámolt támogatás összegéből az üzleti évben költséggel, ráfordítással nem ellentételezett összeget. Az elhatárolást a költségek, ráfordítások tényleges felmerülésekor, illetve a támogatási szerződésben, megállapodásban foglaltak teljesülésekor kell megszüntetni.

[30] A Tao tv. 2018. január 1-től - 2019. december 31-ig hatályos 7. § (1) bekezdés ly) pontja értelmében csökkentette az adózás előtti eredményt a visszafizetési kötelezettség nélkül kapott (járó) támogatás, juttatás, a véglegesen átvett pénzeszköz következtében az adóévben elszámolt bevétel, a térítés nélkül átvett eszköz átadónál – nyilatkozata alapján – kimutatott könyv szerinti értéke, továbbá a térítés nélkül kapott (igénybe vett) szolgáltatás átadónál – nyilatkozata alapján – kimutatott bekerülési értéke, valamint az átvállalt tartozás az eredeti jogosult által elengedett kötelezettség miatt az adóévben bevételként elszámolt összeg (egyszeres könyvvitelt vezetőnél, ideértve az adóévi tartalék növekedését okozó részt is), figyelemmel a (8) bekezdésben foglaltakra, azaz passzív időbeli elhatárolás esetén a bevételből az adóévben el nem határolt rész, az időbeli elhatárolás megszüntetésének adóévében a visszavezetett rész minősült bevételnek. A hivatkozott törvényhely értelmében az adózó a 2007. 01. 01-2009. 12. 31. közötti időszakban a térítés nélkül kapott eszközök átvételének adóévében az átadó társaságnál - nyilatkozata szerint - kimutatott teljes könyv szerinti értéket vehette figyelembe adózás előtti eredményt csökkentő tételként, abban az esetben is, ha ezekre az eszközökre passzív időbeli elhatárolást alkalmazott, azaz a 2007. 01.

01 - 2009. 12. 31. közötti időszakban térítésmentesen kapott eszközök - átadónál kimutatott - könyv szerinti értékének egészével csökkenthette az átvétel adóéve szerinti adózás előtti eredményét, függetlenül az időbeli elhatárolás alkalmazásától.

[31] A 2018. január 1-től 2019. december 31-ig hatályos ly) pontot a Módtv.1.) 38. § (3) bekezdése állapította meg, amelyhez kapcsolódó törvényi indokolás szerint „az ellenérték nélkül kapott szolgáltatás átadónál kimutatott bekerülési értéke – a 2007. adóévre is alkalmazhatóan – csökkenti az adózás előtti eredményt, tekintettel arra, hogy azt a számviteli előírások szerint 2007-től ki kell mutatni bevételként, továbbá, hogy ennek alapján a szolgáltatás nyújtónak növelnie kell az adóalapot”.

[32] A Módtv. 1. a 469. § (2) bekezdése ugyanakkor átmeneti rendelkezésként kimondta, hogy „(a) Tao tv. 7. § (1) bekezdés ly) pontja alkalmazásában az adózó által 2007. január 1. napja előtt térítés nélkül átvett eszközre tekintettel passzív időbeli elhatárolásként kimutatott összegből az időbeli elhatárolás megszüntetésének adóévében a visszavezetett összeg csökkenti – 2007. január 1-től – az adózás előtti eredményt. A 469. §-hoz kapcsolódó indokolás szerint: „2007. előtt a térítés nélkül kapott eszköz bevételként elszámolt összegével lehetett csökkenteni az adóalapot, ezt a szabályt – a számviteli előírásokkal összhangban - időbeli elhatárolás esetén az el nem határolt részre, illetve az időbeli elhatárolásból visszavezetett összegre lehetett alkalmazni. A 2007-től megváltozott számviteli előírás szerint a térítés nélkül átvett eszközt piaci értéken kell az átvevőnek nyilvántartásba vennie. Ez az érték jellemzően különbözik az átadónál kimutatott könyv szerinti értéktől (eltérően a 2007. előtti előírástól, amikor jellemzően könyv szerinti értéken vette fel az átvevő az eszközt a nyilvántartásába), ezért a Tao tv. 2007-től úgy változott, hogy az átadónál kimutatott könyv szerinti értéket lehet levonásba helyezni az átvétel évében, függetlenül az időbeli elhatárolástól, ehhez az adózás előtti eredmény csökkentéséhez kapcsolódó átmeneti rendelkezést tartalmaz a törvény, amely továbbra is az időbeli elhatárolásból visszavezetett összeg levonását teszi lehetővé, ha az eszközátvétel 2007. előtt történt”.

[33] A Tao tv. 3.számú melléklet A fejezet 13. pontja szintén 2010. január 1-től úgy változott, hogy a 2010. adóévtől az adózó nem mentesülhetett az adóalap növelési kötelezettsége alól.

[34] A felülvizsgálati tárgyaláson kifejtett felperesi magyarázó nyilatkozat a számviteli változásokat közérthetően szemléltette: 2010. előtt a jogalkotó a számviteli elszámolást úgy neutralizálta, hogy az átadónál az elszámolt áfaösszeggel vissza kell növelni az adóalapot, az átvevőnél az elszámolt bevétellel lehetett csökkenteni az adóalapot, 2010 óta pedig nem neutralizál semmit, hanem a számviteli elszámolást követi, az átadónál beszámítja az érvényesíthető adóalapba.

[35] A felperes a felülvizsgálati kérelemben helyesen mutatott rá, hogy a Módtv. 1. 469. § (2) bekezdése a 2006-ban kapott eszközök kapcsán a passzív időbeli elhatárolásból

visszavezetett összeg levonását a 2006. december 31-ig hatályos (az eszközátvételnél hatályos) Tao tv. 7. § (1) bekezdés ly) pontjának megfelelően továbbra is lehetővé tette, ezért irreleváns, hogy a Tao tv. 2018. január 1-től - 2009. december 31-ig hatályos 7. § (1) bekezdés ly) pontját 2010. január 1-jével hatályon kívül helyezte a jogalkotó. Mivel a Módtv. 1. 469. § (2) bekezdése 2014. december 31-ig hatályban volt, ily módon biztosította a jogalkotó a 2007. előtt ingyenesen átvett eszközök időben elhatárolt bevételeinek kifutását.

[36] 2010. január 1-jével a 7. § (1) bekezdés ly) pontját a Módtv.2.) 188. § (1) bekezdése hatályon kívül helyezte, egyidejűleg a 44. §-ában átmeneti előírásokat fogalmazott meg annak érdekében, hogy az adózókat a változás előtt meghozott döntések miatt ne érje hátrány; 2010. január 1-jével ennek keretében beiktatta a Tao tv. új 29/I. § (1), (2) és (4) bekezdéseit, eszerint az adózó 2009. december 31-éig elengedett kötelezettség, átvállalt tartozás miatt (az időbeli elhatárolás következtében) az adóévben elszámolt bevételre, illetve a kapott támogatás, juttatás miatt az adóévben elszámolt bevételre a 2009. december 31-én hatályos rendelkezéseket alkalmazhatja, utoljára azon adóévi adóalap utáni adó megállapításánál, amelynek utolsó napja 2012. évben van. A törvény az adózás előtti eredményt növelő és csökkentő tételek változásához fogalmazott meg átmeneti előírásokat, annak érdekében, hogy az adózókat a változás előtt meghozott döntések miatt ne érje hátrány, amennyiben gazdasági döntéseket hoztak a már ismert szabályban bízva, akkor egy bizalomvédelmi elvet érvényesített a jogalkotó az átmeneti előírással, az adózó a 2009. december 31-éig elengedett kötelezettség, átvállalt tartozás miatt az adóévben elszámolt bevételre, illetve a kapott támogatás, juttatás miatt az adóévben elszámolt bevételre a 2009. december 31-én hatályos rendelkezéseket alkalmazhatja, utoljára azon adóévi adóalap utáni adó megállapításánál, amelynek utolsó napja 2012. évben van.

[37] A módosító rendelkezés normaszövege 2010. január 1-jével [29/I. § (2) bekezdés a)-b) pontok] valóban figyelmen kívül hagyta a 2007. előtt térítés nélkül átvett eszköz esetét, arra ugyanis önálló átmeneti szabály, a Módtv.1. 469. § (2) bekezdése vonatkozott, és csak a többi bevételként elszámolt összegre (kizárólag az elengedett kötelezettség, átvállalt tartozás, kapott támogatás, juttatás miatt) rendelte alkalmazni az új szabályt. A Módtv.1 -et a jogalkotó csak a 2014. évi XCIC. törvény 315. §-ával 2015. január 1-től helyezte hatályon kívül. Ezzel pedig egy olyan sajátos helyzet alakult ki a szabályozásban, hogy a perbeli 2011. és 2012. években a Tao tv.-nek nem volt a 7. § (1) bekezdés ly) pontjában hatályos rendelkezése, hiszen a Módtv.2 188. § (1) bekezdésének hatályon kívül helyező rendelkezése miatt az ly) pont 2010. január 1-től hatálytalan volt, 2014. december 31-ig azonban hatályos, és alkalmazható volt a Módtv.1 469. § (2) bekezdése, a 2007. előtt ingyenesen átvett eszközök időben elhatárolt bevételeinek kifutását biztosító átmeneti szabály, amely valójában a 2007. előtti eszközátvételnél hatályos ly) pontnak megfelelő kedvezményt biztosította továbbra is a 2007. előtt térítés nélkül átvett eszközre. Téves jogértelmezéssel fejtette ki ezért az elsőfokú bíróság és az alperes is, hogy nem volt törvényi lehetőség arra, hogy a felperes a társasági adó alapját a 2007. előtt térítés nélkül átvett eszköz tekintetében, a 2011. és 2012. években történő feloldás során a Módtv. 1. 469. § (2) bekezdése alapján csökkentse, hiszen a Módtv. 1. átmeneti norma, mint önálló átmeneti szabály tovább élt. Ennek alapján a 2007. január 1. napja előtt térítés nélkül átvett eszközre tekintettel passzív időbeli elhatárolásként kimutatott összegből az időbeli elhatárolás megszüntetésének adóévében a visszavezetett összeg csökkenti – 2007. január 1-től – az adózás előtti eredményt, ennek megfelelően a hatályban tartott átmeneti szabály az időbeli

elhatárolásból visszavezetett összeg levonását a felperes számára biztosította a 2011. és 2012. adóévekben is, mivel az eszközátvétel 2007. előtt történt. A felperes az átmeneti szabály szabályozási tartalmát helyesen azonosította és alkalmazta.

[38] Az elsőfokú bíróság, helye álláspontra helyezkedett, amikor nem fogadta el a felperesnek a Tao tv. 29/I. § (2) bekezdésével kapcsolatos okfejtését, mely szerint a térítés nélkül átvett eszköz a 29/I. § (2) bekezdésben használt „juttatásnak” minősülne. A Módtv.2. 44. §-ához kapcsolódó magyarázatból nem következik olyan kiterjesztő értelmezés, amely a 29/I. § (2) bekezdésében használt „juttatás” kitételt olyan gyűjtőfogalomnak értené, amelybe valamennyi vagyoni előny beletartozna, akár eszköz, akár szolgáltatás formájában.

[39] Miként a felperes kifejtette, a 2009. előtti jogalkotási gyakorlatra jellemző volt, hogy az átmeneti rendelkezéseket a jogalkotó nem „inkorporálta” az alapjogszabályba, ennek megfelelően a 2007. évi CXXVI. törvény (Módtv.1) 469. § (2) bekezdése 2007. január 1-2014. december 31. között önálló átmeneti szabályként élhetett tovább, és önálló normatív tartalommal bírt. Ennek alapján a 2007. január 1. napja előtt térítés nélkül átvett eszközre tekintettel passzív időbeli elhatárolásként kimutatott összegből az időbeli elhatárolás megszüntetésének adóévében a visszavezetett összeg csökkenti – 2007. január 1-től – az adózás előtti eredményt. A hatályos átmeneti szabály az időbeli elhatárolásból visszavezetett összeg levonását lehetővé tette a 2011. és 2012. adóévekben, ha az eszközátvétel 2007. előtt történt. A felperes által hivatkozott „jogelvonás”, és tulajdona háborítatlan élvezetéhez fűződő alapjoga sérelme ennek megfelelően nem értelmezhető.

[40] A 3062/2012. (VII.26.) AB határozat [115]-[116] [118] pontjaiban az Alkotmánybíróság rámutatott, hogy a szerzett jogok védelme nem változtathatatlan (abszolút) érvényű, ám a kivételek – a kivételes jogalkotói beavatkozások – alkotmányosságának elbírálása esetről-esetre lehetséges. A szerzett jogok védelme szempontjából nem közömbös a szerzett jogok tárgyát képező jogalkotói ígéret érvényesülésének időtartama. A rövid időre szóló ígéretek fokozott védelmet élveznek, azok idő előtti (lejárati előtti) megszüntetése szerzett jogokat sérthet. A hosszú távú ígéretek esetében azonban a gazdasági helyzet változása megalapozott és alkotmányosként elfogadható indoka lehet az állam, a jogalkotó által végrehajtott – a szerzett jogokat érintő – változtatásoknak. Hosszabb időtartamra szóló adókedvezmények fenntartása esetén – az időtartam hosszabbodásával egyenes arányban – kivételesen lehetőséget kell a jogalkotónak biztosítani arra, hogy a kedvezmények biztosításakor fennálló helyzetben beállott jelentős, alapvető változások esetén a kedvezményt csökkentse, adott esetben meg is vonja. Ez a helyzet különösen akkor, ha a változások a kedvezmények fenntartását az állam számára a kedvezmények megadásakor fennálló körülményekhez képest (amelyek fennállásában viszont a jogalkotó bízott – aránytalanul terhessé vagy kifejezetten lehetetlenné teszik.) A hosszú időtartamra biztosított kedvezmények ilyen körülmények miatt történő megvonásának, az adórendszer adóalanyokra nézve terhesebb módosításának a jogbiztonság követelménye önmagában véve elvi jelleggel nem állja útját. A módosítás indokaként fogadta el az Alkotmánybíróság, hogy a határozott időre, több évre, abból a célból megállapított adókedvezményeket, hogy a gazdasági élet szereplői számára hosszú távra eleve előre meghatározott időtartamra szóló garanciákat nyújtson az állam, akkor lehet csökkenteni vagy megvonni, ha a kedvezmények megadásakor helyzet

megváltozása az állam számára aránytalanul terhessé teszi a kedvezmények változatlan fenntartását.

[41] A Módtv.2. általános indokolása az adórendszer módosítása igénye kapcsán az adórendszer egyszerűsítését, a kedvezmények, mentességek jelentős visszaszorítását, egyes adó és járulékfajták megszüntetését a világgazdasági válság teremtette kedvezőtlen körülmények közepette tűzte ki célul, azonban a társasági adó kapcsán a Módtv. 2. 44 §-ához kapcsolódó részletes indokolás a Tao tv. 29/I.§-ával összefüggésben kifejezetten azt a jogalkotói célt fogalmazta meg, hogy az adózókat a változás előtt meghozott döntések miatt ne érje hátrány, a Módtv.1. 499.§ (2) bekezdés átmeneti rendelkezése pedig 2015-ig tovább élt. A felperesre hátrányos alapjogi sérelem ezért nem merülhetett fel.

[42] Mindezek alapján a Kúria a rPp. 275. § (1) bekezdése alapján az elsőfokú bíróság ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében a távközlési adónemet érintően hatályában fenntartotta, a társasági adónemet érintően, valamint a perköltségre és illetékviselésre vonatkozó rendelkezései vonatkozásában hatályon kívül helyezte, az alperes 2188031385 iktatószámú határozatát e körben hatályon kívül helyezte és azt alperest e körben új eljárásra kötelezte. Az alperesnek az új eljárásban a térítés nélküli eszközátvétel körében felperes javára társasági adónemben a 2011. adóévre 4.108.151.858 Ft, a 2012. adóévre 332.922.834 Ft adóalap-csökkentésről kell határoznia.

A döntés elvi tartalma

[43] *A jogalkotó az egyes adótörvények módosításáról szóló 2007. évi CXXVI. törvény (Módtv.1.) 469. § (2) bekezdésének, mint önálló átmeneti szabálynak a hatályban tartásával biztosította a 2007. előtt ingyenesen átvett eszközök időben elhatárolt bevételeinek kifutását, ezzel lehetőséget teremtett arra, hogy a felperes társasági adó alapját a 2007. előtt térítés nélkül átvett eszköz tekintetében, a 2011. és 2012. években történő feloldás során is csökkentse.*

Záró rész

[44] A felperes pernyertességének-pervesztességének arányára tekintettel a feljegyzett, tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati illetéket a 6/1986./VI.26.) IM. rendelet 14.§-a alapján az állam viseli.

[45] A Kúria a felperes együttes elsőfokú - és felülvizsgálati perköltségéről a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.21.) IM rendelet 3. § (2),

(5) és (6) bekezdése, a rPp.78.§ (1) bekezdése, 79.§ (1) bekezdése alapján határozott, ennek során figyelembe vette, hogy a felülvizsgálati kérelem társasági adónemben a 2011. adóévre 4.108.151.858 Ft, a 2012. adóévre 332.922.834 Ft adóalap-csökkentés tekintetében sikerre vezetett, ezzel szemben távközlési adónemben 9.467.172 Ft tekintetében volt sikertelen, így a felperes túlnyomórésztben vált pernyertessé.

[46] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2021. november 04.

dr. Darák Péter sk.

dr. Drávecz Margit Gyöngyvér s.k.

dr. Márton Gizella s.k.

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

dr. Stefancsik Márta s.k.

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

bíró

bíró