

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Budai Béla ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Fürst Krisztina jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatala Hatósági Főosztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 4.K.31.019/2006. számon indított és ugyanezen bíróság 2007. január 26-án kelt 4.K.31.019/2006/8. számú jogerős ítéletével befejezett perében az alperes részéről 9. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelme és a felperes 4. sorszámú csatlakozó felülvizsgálati kérelme folytán, az alulírott napon megtartott - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

### **í t é l e t e t**

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 4.K.31.019/2006/8. számú ítéletét részben eltérő indokolással hatályában fenntartja.

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

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

### **I n d o k o l á s**

A felperesnél az adóhatóság 2001-2002. évekre általános forgalmi adó és társasági adónemben vizsgálatot tartott.

Az ellenőrzés megállapításai közül jelen eljárás tárgyát a jegyzőkönyv III.2. pontban rögzített megállapítások képezik. E szerint a felperes 2001-2004. években áruházainak építése során a közmű-szolgáltatóknak térítésmentesen adott át különböző, általa 2001. és 2002. évek során épített közműveket.

Az ellenőrzés megállapította, hogy a felperes a közművekhez kapcsolódó bejövő számlákról tanúsítványt állított ki. E tanúsítványok tartalmazták a közvetlen közműépítéssel kapcsolatos beszerzések általános forgalmi adótartalmát. Így külön kigyűjtésre kerültek táblázatokban azok a szállítói számlák, amelynek általános forgalmi adótartalmát a felperes a közmű létesítésével kapcsolatosan teljes egészében visszaigényelt.

Az ellenőrzés megállapította, hogy ezzel az eljárásával a felperes megsértette az általános forgalmi adóról szóló 1992. LXXIV. törvény (Áfa tv.) törvény 33. § /1/ bekezdés a) pontjában írtakat. A felperes ugyanis azzal, hogy a közműveket átadta a

közműszolgáltatóknak, kivonta ezeket gazdasági tevékenysége köréből, tehát nem az adóalanyiságát eredményező gazdasági tevékenységhez használta fel. Ezzel kapcsolatos használat, hasznosítás sem történt meg. Kétségtelen tény, hogy a megvalósított közmű az adózó érdekeit is szolgálta, de az ingyenesen átadott közmű már a közműszolgáltató érdekkörébe tartozik. E rendelkezések közül kivételt képez az az eset, amikor az ingyenes közmű-átadás jogszabályi kötelezettség alapján történik. Jelen esetben azonban gáz- villamosenergia- és távközlés közműberuházások történtek. Ezek esetében jogszabályi kötelező térítésmentes átadás nincs, viszont a térítésmentes átadás esetén általános forgalmi adó fizetési kötelezettség sincs.

Az ellenőrzés szerint a felperes a 2001-2002. évben történő közmű átadáskor általános forgalmi adót nem fizetett.

A 2003. évi átadásoknál előfordult általános forgalmi adó felszámítása, tekintettel arra, hogy ez az időszak már nem tartozott a vizsgált időszak közé, az adóhatóság felhívta a felperes figyelmét, hogy ezekben az esetekben önrevíziót alkalmazhat.

Az ellenőrzés eredményeképpen meghozott első fokú határozat a jegyzőkönyv III. 2. pontjában részletezett felperesi közműberuházásokkal kapcsolatban 2001. évre 17.058.000 Ft, 2002. évre pedig 67.161.000 Ft adókülönbötet állapított meg, a körülmények mérlegelésével az adókülönböt után 10 %-os mértékű adóbírságot 6.716.000 Ft kiszabását tartotta megfelelőnek. Ezen túl pedig kötelezte a felperest 84.129.000 Ft adókülönböt tekintetében késedelmi pótlék fizetésére is, melynek kezdő időpontját későbbi időpontban 2004. július 20. napjában határozta meg.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2005. december 19-én kelt másodfokú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta.

A felperes keresetében az alperesi határozat III.2. pontban meghatározott adóhiány és hozzá kapcsolódó bírság késedelmi pótlék hatályon kívül helyezését kérte.

A Fővárosi Bíróság 4.K.31.019/2006/8. számú ítéletével az alperes keresettel támadott határozatának az ellenőrzési jegyzőkönyv III.2. pontjában rögzített megállapításával kapcsolatos döntést és az ahhoz fűződő adóbírságot, valamint késedelmi pótlékot az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az első fokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Az első fokú bíróság ítéletében leszögezte, hogy mindig azt az időszakot kell figyelembe venni, amelyre az adózó a levonási jogosultságával élt. Az Áfa tv. 33. § /1/ bekezdés a) pontja jelen időben fogalmaz, ezért nem az volt a kérdés, hogy utólag hogyan történt a létre jött

közművek hasznosítása, hanem azt kellett vizsgálni, hogy a beszerzés adott időpontban milyen céllal történt, azaz milyen céllal kívánta azt az adózó felhasználni. Nem volt jelentősége a későbbi gazdasági eseménynek, azaz a közművek ingyenes átadásának. Az első fokú bíróság ítéletében megállapította, hogy az eszköz átadások nem vitásan 2003-2004. évben történtek. Ezért téves az az adóhatósági álláspont, hogy az ehhez kapcsolódó levonási jogot 2001-2002-ben ne lehetne alkalmazni. Az ingyenes átadás a vizsgált időszakot követően történt, ezért az első fokú bíróság megállapította, hogy nem foglal a felperes keresetében előadott azon kérdésben állást, miszerint a 2003-2004. eszköz-átadásnál alkalmazni kellett-e az Áfa tv. 7. § /1/ bekezdés a) pontját.

Az első fokú bíróság utalt arra, hogy a 2003. május 9-én kelt korábbi alperesi határozat, amely az 1998-2000. évekre vonatkozó vizsgálat eredményeképpen került meghozásra, a felperes terhére az ingyenes eszköz-átadás miatt az Áfa tv. 70. § /1/ bekezdését alkalmazva állapított meg általános forgalmi adókülönbözetet és szabott ki 50 %-os bírságot.

Tekintettel arra, hogy az első fokú bíróság álláspontja szerint az Áfa tv. 33. § /1/ bekezdés a) pontjában és a 7. § /1/ bekezdésében írt rendelkezések egymást kizárják, így az adóhiány esetleges fennállta esetén sem lehetett volna bírságot és késedelmi pótlékot kiszabni. A késedelmi pótlék a tekintetében is jogszabálysértő, miszerint a kezdő időpont az eredeti esedékességtől számított 3 évre számítható fel, a kivételes méltányosságból későbbi kezdő időponttól történő számítás nem érintheti az eredeti esedékességtől számított 3 éves korlátot.

Az első fokú bíróság az általa elrendelt új eljárásra előírta, hogy amennyiben a levonási jog gyakorlásakor bizonyíthatóan nem volt ismert és eldöntött a beszerzett termék szolgáltatás egészben vagy részbeni adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenységen kívüli felhasználása, hasznosítása, a levonás korlátozó rendelkezés nem alkalmazható.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet. Kérte az ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását.

Az alperes elsődlegesen sérelmezte, hogy a bíróság nem döntötte el azt a felperesi kereseti kérelmet, miszerint alkalmazni kellett-e az Áfa tv. 7. § /1/ bekezdés a) pontját. Ezen túl iratellenesnek találta azt a megállapítást, miszerint meghatározott közművek átadására a vizsgált időszakon túl került volna sor. Az alperes szerint a meghatározott közművek átadása az általa benyújtott táblázat szerint túlnyomó részben 2001-2002-ben történt.

Az alperes hangsúlyozta, hogy az Áfa tv. 33. § /1/ bekezdés a) pontja és 7. § /1/ bekezdés a) pontjában írt rendelkezések nem kizáróak, hanem éppen logikailag egymásra épültek. Amennyiben az

adóalany eleve tudja, hogy a beszerzései térítésmentesen tőle elkerülnek, akkor az általános forgalmi adó nem vonható le. Viszont ingyenes átadásnál általános forgalmi adó fizetési kötelezettség sem áll fenn. Az alperes kérelmében arra hivatkozott, hogy a közművek létesítésével kapcsolatosan a felperes számvitelileg sem vette használatba a közművet, hanem azt befejezetlen beruházásként adta át. Ezen túl sérelmezte, hogy az első fokú bíróság nem értékelte a mellékleteket képező bizonyítékokat. A bírsággal és a késedelmi pótlékkal kapcsolatban az volt az álláspontja, hogy az adóhatóság megfelelően mérlegelte a körülményeket és megindokolta, hogy miért rendelkezett a határozatában foglaltaknak szerint.

A felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmében az első fokú ítélet indokolásának részbeni megváltoztatását és kiegészítését kérte. Hangsúlyozta, nem közömbös az adott tényállás szempontjából, hogy a beszerzés tárgya nem azonos az ingyenes átadás tárgyával, hiszen az általa beszerzett termékekből, illetőleg szolgáltatásokból új terméket, a közműveket állította elő, és ezek ingyenes átadása történt.

A felperes az első fokú ítélet 8. oldal /1/ bekezdésében írt "beszerzés céljának" megfogalmazását helytelennek tartotta, álláspontja szerint ugyanis ilyen jogi megfogalmazás nem létezik. Az Áfa tv. 33. § /1/ bekezdés a) pontja alapján önmagában a "beszerzési cél, szándék" miatt nem lehet vitássá tenni a levonási jog alkalmazását. E rendelkezésnél ugyanis a törvény ilyen szabályozást nem ismer.

A felülvizsgálati és csatlakozó felülvizsgálati kérelem az ügy érdemét tekintve nem alapos. Az első fokú bíróság ítélete azonban a felülvizsgálatra nem volt alkalmas, az általa elrendelt új eljárásra a Legfelsőbb Bíróság eltérő útmutatást ad. E tekintetben a jogerős ítélet indokolását részben megváltoztatja az alábbiak szerint.

A Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésre álló iratok alapján azt állapította meg, hogy a per eldöntéséhez szükséges fontos tényállási elemek nem kerültek tisztázásra, illetve a felek állítása közötti ellentmondások nem kerültek feloldásra. Tekintettel arra, hogy a Pp. 275. § /1/ bekezdés alapján a felülvizsgálati eljárás során bizonyítási eljárás lefolytatására már nincs lehetőség, ezért a Legfelsőbb Bíróság úgy döntött, hogy a szükséges tényállás-tisztázást az első fokú bíróság által elrendelt új adóhatósági eljárás során kell megtenni.

Az első fokú bíróság ítéletében (8. oldal) azt állapította meg, hogy mivel az Áfa tv. 33. § /1/ bekezdés a) pontja jelen időben fogalmaz, ezért nem az a kérdés, hogy utólag hogyan történt a hasznosítás, hanem a beszerzés az adott időpontban milyen céllal történt, azaz milyen céllal kívánta azt az adózó felhasználni.

Az első fokú bíróság megállapította, hogy az ingyenes átadásnak a levonás tekintetben nincs adójogi relevanciája. Hiszen magának az ingyenes átadásnak nem a beszerzett termék a tárgya, hanem egy beszerzett termékkel, szolgáltatással előállított új termék.

Ezt követően az első fokú bíróság olyan tényállást állapított meg, miszerint az előállított közművek nem vitatottan, 2003-2004. évben kerültek ingyenes átadásra, és ezt tartalmazták az adóhatósági határozatok is.

Ez a megállapítás téves, mivel az adóhatóság és a vizsgálati jegyzőkönyvhöz tartozó táblázatok egyértelműen megállapították, hogy melyek voltak a 2001-2002-ben átadott közművek. Ezen időszakra történő általános forgalmi adólevonási jog gyakorlása a per tárgya. Éppen az adóhatóság volt az, aki felhívta a felperest arra, hogy a 2003-2004. évi átadások esetében - mivel ezen időszak nem volt az ellenőrzés tárgya - joga van önrevíziót végezni azokban az esetekben, amikor az ingyenes átadás alapján általános forgalmi adó fizetési kötelezettséget állapított meg.

Így az új eljárásra adott bírósági útmutatás helytelen ténymegállapításon alapult.

Ezen túl nem került tisztázásra a felek ellentétes nyilatkozata mellett, hogyan történt a megvalósított közmű beruházások könyvviteli nyilvántartása.

A felperes állította, hogy a megvalósult közmű beruházásokat aktiválta, könyveiben sajátjaként nyilvántartotta, ez is indokolta, hogy mivel az ingyenes átadásra csak ezt követően hosszabb idő után került sor, a két gazdasági esemény egymástól elkülönült, - volt olyan eset, amikor az ingyenes átadás el is maradt - tehát nem lehetett akadálya a beszerzések előzetesen felszámított általános forgalmi adója levonásának.

Az alperes hivatkozása szerint a felperes befejezetlen beruházásként tartotta nyilván könyveiben a megvalósított közműveket.

E két előadás ellentmondását az új eljárás során fel kell oldani, amennyiben szükséges igazságügyi könyvszakértő kirendelésével. Ez a tény ugyanis alátámaszthatja, vagy éppen cáfolja felperes azon előadását, mely szerint a közművek saját tulajdonban és gazdasági tevékenysége érdekében hasznosultak meghatározott időszakig, így a későbbi ingyenes átadásnak nincsen jelentősége a levonási jog gyakorlásával kapcsolatosan.

Egyebekben az első fokú bíróság által kifejtett új eljárás szempontjait a Legfelsőbb Bíróság nem érinti. Megjegyzi, hogy a késedelmi pótlék tekintetében az adóhatóság nem vitatta azt a megállapítást felülvizsgálati kérelmében, miszerint a 3 évre megállapítható késedelmi pótlék kiszabását nem befolyásolja a késedelmi pótlék kezdő időpontjának méltányosságból későbbi időpontra helyezése.

*Mindezekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet az előzőekben részletezett részbeni indokolás megváltoztatásával a Pp. 275. § /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.*

*A Pp. 81. § /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperest részbeni felülvizsgálati perköltség fizetésére.*

*A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.*

*Budapest, 2008. április 10.*

*Dr. Madarász Gabriella sk. a tanács elnöke, Dr. Danziger Éva sk. előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk. bíró*