

Kfv.V.35.088/2009/4.szám

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága dr. Cserpák Judit ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Bakacsi Mónika jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Dél-alföldi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Bács-Kiskun Megyei Bíróság 2008. szeptember 18. napján kelt 5.K.20.863/2008/5. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 6. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

### **í t é l e t e t:**

A Legfelsőbb Bíróság a Bács-Kiskun Megyei Bíróság 5.K.20.863/2008/5. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 10.000 (azaz tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 83.000 (azaz nyolcvanháromezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

### **I n d o k o l á s**

A felperes 1997. április 3. napjától felszámolás alatt áll.

A felperes nevére három alkalommal, összesen bruttó 36.000 forint értékben feltöltő kártya került megvásárlásra. A felperes a 2007. április 1-től 2007. június 30-ig tartó felszámolás alatti időszakban ezek általános forgalmi adó (továbbiakban: áfa) tartalmát, a 4.200 forintot az áfa analitikájában levonható adóként szerepeltette, bevallásaiban levonásba helyezte.

A felperes befogadta a dr. ... ügyvéd által kibocsátott 5 számlát, ezeket szerepeltette a 2007. II. negyedéves analitikus nyilvántartásában, és a bizonylatok áfa tartalmát, a 37.000 forintot a bevallásában levonható adóként rögzítette.

A felperes a K.A.T. Kft. által kibocsátott számlákat befogadta és ezek áfa tartalmát, a 14.400 forintot 2007. II. negyedévében bevallásaiban levonható adóként szerepeltette.

A felperes az E. Kft. „va” által 2007. április 16-án gépjárművek értékesítéséről kibocsátott 4.922.000 forint + 984.400 forint áfát tartalmazó számlát befogadta, analitikus nyilvántartásában

szerepeltette, és az áfát bevallásaiba levonható adóként állította be. A számlán gazdasági eseményként 22 db gépjármű értékesítése szerepelt, 2007. április 4-i teljesítési időponttal.

Az adóhatóság a felperesnél áfa adónemben kiutalás előtti ellenőrzést végzett, 2007. április 1-től 2007. június 30-ig tartó felszámolás alatti időszakra nézve.

A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban az adóhatóság a felperes terhére 1.384.000 forint áfa adókülönbötet írt elő, amiből 1.382.000 forintot jogosulatlan igénylésnek, 2.000 forintot pedig adóhiánynak minősített, kötelezte a felperest a 2.000 forint adókülönbötet megfizetésére és 692.000 forint adóbírsággal sújtotta.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 1941515877. számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az alperes azt állapította meg, hogy a felperes a felszámolási időszakában gazdálkodási tevékenységet már nem végzett, ezért a telefonkártyák beszerzésére, illetve a szolgáltatások igénybevételére a felszámoló biztos feladatainak teljesítése érdekében került sor. Az áfa analitikába és bevallásba beállított számlákon feltüntetett termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás nem a számla szerinti felek között ment végbe. A számlák nem tekinthetők hiteles bizonylatnak, ezekre adólevonási jog nem alapítható. Az áfa levonására azért sem kerülhet sor, mivel a termékek, illetve a szolgáltatások nem az adózó, hanem a felszámoló adóalanyiságát eredményező gazdasági tevékenységéhez kerültek felhasználásra.

Az alperes határozatának indokolása szerint a felperes az E. Kft. „va” által kibocsátott számlában szereplő gépjárműveket 2000. évtől kezdve folyamatosan értékesítette és az új tulajdonosoknak birtokba is adta. Ezért a gazdasági esemény nem a számlán feltüntetett módon és nem az azon szereplő teljesítési időpontban valósult meg, így a bizonylat hiteltelen. Rögzítette azt is, hogy a számlán feltüntetett teljesítési időpontban a gépjárművek már nem voltak az E. Kft. „va” birtokában, ezért e társaság ezeket nem is tudta a felperes részére birtokba adni és értékesíteni.

Az alperes érdemi döntését az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1.§ (7) bekezdésében, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv) 5.§ (1) bekezdésében. 32.§ (1) bekezdés a) pontjában, 33.§ (1) bekezdés b) pontjában, 35.§ (1) bekezdés a) pontjában foglaltakra alapította.

Az Adó- és Pénzügy Ellenőrzési Hivatal Elnöke a felügyeleti intézkedés során hozott 4007073724 számú határozatában a másodfokú határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően az indokolási rész tekintetében megváltoztatta az E. Kft. „va” számlája kapcsán,

egyebekben a korábbi határozatok rendelkezéseit és tartalmát hatályában fenntartotta.

A felügyeleti intézkedés tárgyában hozott határozat szerint az alperes jogszerű megállapítást tett az adólevonási jog tekintetében, de a jogügyletet tévesen minősítette adásvételnek, mivel a felek szándéka valójában kártérítés megfizetésére irányult. A felszámolóbiztos ugyanis olyan járműveket értékesített, amelyek tulajdonjogával az adózó nem rendelkezett, és a járművek jogalap nélküli értékesítésével elvonta az E. Kft. „va”-nak, mint tulajdonosnak a rendelkezési jogát, és megfosztotta attól, hogy a járművek hasznosítása, bérbeadása, értékesítése révén bevételhez jusson. A kár mértéke a felek megállapodása alapján 4.922.000 forint. Mivel a kártérítés nem minősül ellenértéknek a felperest a számla után az adólevonási jog nem illette meg.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését vagy hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte, vitatta a terhére előírt fizetési kötelezettség jogalapját. Az E. Kft. „va” számlájával kapcsolatban azzal érvelt, hogy bonyolult jogi helyzet alakult ki, amely során a gépjárművek az ő birtokába kerültek, de tulajdonjoguk az E. Kft. „va” illette meg, és csak bírósági ítélek meghozatalát követően jutottak a felek abba a helyzetbe, hogy teljes körűen rendezni tudják a helyzetet. Azért került sor az adásvételi szerződés megkötésére, mivel a jogvita lezárása előtt már értékesítette sajátjaként az autókat és az eredeti állapot visszaállítására nem volt lehetőség.

A megyei bíróság a felperes keresetét elutasította. Ítéletében megállapította, hogy az alperes határozata megalapozott és jogszerű döntést tartalmaz, nincs jelentősége annak, hogy az igénybe vett termékértékesítés, illetve szolgáltatás a felszámolási költségek közé tartozik-e vagy sem, vagy hogy azt a felszámolónak a díjából kell-e fedeznie. A számlákon feltüntetett gazdasági események nem a számlakibocsátó és a számla befogadó, azaz a felszámolás alatt álló felperes között jöttek létre, ezeket ugyanis a felszámoló vásárolta, illetve a felszámoló vette igénybe. A számlák ezért nem tekinthetők az Áfa.tv. 35.§ (1) bekezdése szerinti hiteles bizonylatnak, így nem szolgálhatnak adólevonási jog alapjául. Az alperes helyesen minősítette a felperes és az E. Kft. „va” közötti szerződést is, és jogszerűen állapította meg, hogy a kártérítés nem minősül ellenértéknek, ezért a felperest e számla alapján az adólevonási jog - az Áfa tv. 6.§.(1) bekezdése, 32.§.(1) bekezdése, és 35.§ (1) bekezdése értelmében - nem illette meg.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, elsődleges vagy másodlagos kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. Azzal

érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg a csődeljárásról és a felszámolási eljárásról szóló 1991. évi XLIX. törvény (továbbiakban Cstv.) 27/A.§ (9) és (10) bekezdéseiben, 57.§ (2) bekezdés d) és g) pontjában, illetve a módosított b) és g) pontjaiban, és az Áfa tv. 32.§-ában, 35.§ (1) bekezdésében foglaltaknak. Elismerte, hogy az ellenőrzéssel érintett időszakban már nem végzett konkrét gazdasági tevékenységet, de arra hivatkozott, hogy a perben vitatott tételek felszámolási költségnek minősülő, az adós vagyont terhelő költségként merültek fel, ezért az ezekről kiállított számlák csak az adós nevére szólhattak. Kifejtette, hogy az adóhatóságnak „nem volt alapja” az E. Kft. „va”-val kötött ügylet átminősítésére.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Az Art. 1.§ (7) bekezdése értelmében szerződéseket, ügyleteket és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható. E törvényi rendelkezésre figyelemmel a felperes tévesen hivatkozott arra, hogy az adóhatóság túllépett a számára biztosított jogi kereteken. Rámutat egyben a Legfelsőbb Bíróság arra, hogy az adóhatóság és az adóügyi perekben eljáró bíróság minősítése csak az adójogi jogviszonyban releváns, és nem érinti a felek közötti polgári jogviszonyt. (724/B/1994. AB határozat).

A megyei bíróság ítéletében megállapított tényállás - a felperes által sem vitatottan - jogszerű, az ítélet megfelel a Pp. 206.§ (1) bekezdésében, 221.§ (1) bekezdésében foglaltaknak.

Nem vitásan „nem ütközik semmiféle jogszabályba”, hogy a felek megállapodásuknak megfelelően rendezzék a gépjárművek sorsát, de e „rendezés” adójogi konzekvenciát az adóhatóság köteles levonni, és ezt a perbeli esetben jogszerűen tette meg a az E. Kft. „va”-val kötött ügylet kapcsán is. A Legfelsőbb Bíróság - annak megisméltése nélkül - utal arra, hogy teljes körűen osztja a megyei bíróság ítéletében e körben kifejtett jogi álláspontot.

A perbeli esetben az alperesnek és a megyei bíróságnak azt kellett megvizsgálnia, hogy a beszerzett feltöltő kártya, az ügyvédi és számviteli szolgáltatás ténylegesen kinek a részére került megvásárlásra, azt ki vette igénybe, a valóságban ezek mely személy adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenységét szolgálták. Mivel a jogvita adójogi jogviszonyból ered, és adólevonási jogról kell döntenie az ügy érdemi eldöntésére irányadó rendelkezéseket az Áfa.tv. 5.§ (1) bekezdése, 32.§ (1) bekezdés a) pontja, 33.§ (1) bekezdés b) pontja, valamint 35.§ (1) bekezdés a) pontja tartalmazza. Kizárólag az előzőekben megjelölt törvényhelyek alapján hozható döntés abban a kérdésben, hogy a felperes az adólevonási

jogát jogszerűen gyakorolta-e vagy sem, a Cstv. szabályai e körben nem alkalmazhatók, erre nézve szabályozást nem is rögzítenek.

Rámutat ugyanakkor e körben a Legfelsőbb Bíróság arra, hogy a felperes által hivatkozott módosított Cstv. rendelkezéseket kizárólag a 2007. január 1-jét követően indult felszámolási eljárásokban lehet alkalmazni, a felperes felszámolási eljárása pedig ezt megelőzően, 1997. április 3-án indult. A felperes által hivatkozott 2006. július 1. előtt hatályos, illetőleg az ezt követően hatályba lépett rendelkezésekből sem vonható le olyan jogi következtetés, hogy ha és amennyiben az ügyvéd, illetve a könyvelő díja felszámolási költségnek minősül, akkor a jogviszony nem a felszámoló és a teljesítési segéd, hanem a teljesítési segéd és a felszámolás alatt lévő gazdasági társaság között jönne létre. A felperes felülvizsgálati kérelmében hivatkozott Cstv.-beli jogszabályi rendelkezések erre nézve iránymutatást nem adnak, jelen pénzügyi jogi jogviszonyban egyébként sem lehetnének irányadóak.

A rendelkezésre álló iratokból megállapítható, hogy a telefonfeltöltő kártyák, valamint az ügyvédi és számviteli szolgáltatás egyértelműen és kifejezetten a felszámoló feladatainak teljesítését szolgálta. A felperes által sem vitatottan maga a gazdasági társaság az adóhatósági határozatokkal érintett időszakban már nem végzett gazdasági tevékenységet, ezért a perben vitatott termék, illetve szolgáltatás nem a felszámolás alatt álló felperes, hanem a felszámoló adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenységéhez került felhasználásra. Az alperes és a megyei bíróság helytállóan állapította meg, hogy mivel a számlák a felszámoló felé teljesített szolgáltatásokról, illetve termékértékesítésről szólnak, a felperes nevére való kiállítás folytán nem hitelesek, ezekre adólevonási jog nem alapítható (Áfa.tv. 5.§ (1) bekezdése, 32.§ (1) bekezdés a) pontja, 33.§ (1) bekezdés b) pontja, 35.§ (1) bekezdés a) pontja).

Megjegyzi egyben a Legfelsőbb Bíróság, hogy a felperes felülvizsgálati kérelemben kifejtett - teljesítési segédi minőséget vitató - érvelése ellentétes az általa hivatkozott bírósági végzésekkel. Az Fpk. határozat ugyanis a felszámoló részére teljesítési segéd igénybevételét engedélyezte. A Végzés is az alperes és a megyei bíróság jogi álláspontját támasztja alá, mivel egyértelműen rögzíti, hogy ha a felszámoló tevékenységét megkönnyítő segítséget vesz igénybe, akkor ennek ellenértéke „formailag felszámolással kapcsolatos költség”, de külön elszámolására nincs lehetőség, mivel a felszámoló díja tartalmazza a felszámoló által igénybe vett teljesítési segéd közreműködésével összefüggésben felmerült kiadásokat is.

A felperes által hivatkozott források, és az ezekre alapított felperesi érvelés figyelmen kívül hagyja az Áfa.tv. és az Art.

*rendelkezéseit, pénzügyi jogviszonyban kötelezően alkalmazandó szabályait, amelyeknek a megyei bíróság jogerős ítélete teljes körűen megfelel.*

*A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.*

*A pervesztes felperes a Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.*

*A felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére vonatkozó ítéleti rendelkezés az 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésében foglaltakon alapul.*

*Budapest, 2009. december 10.*

***Dr. Lomnici Zoltán sk. elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó  
bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró***