



## **A KÚRIA**

**mint felülvizsgálati bíróság**

### **í t é l e t e**

**Az ügy száma:** Kfv.I.35.221/2020/6.

**A tanács tagjai:** dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke

dr. Demjén Péter előadó bíró

dr. Stefancsik Márta bíró

**A felperes:** felperes1

(Cím2)

**A felperes képviselője:** dr. Kiss Elemér ügyvéd

(1065 Budapest, Podmaniczky u. 16. II/14 .)

**Az alperes:** Alperes1

(cím1)

**Az alperes képviselője:** dr. Takács Dániel András kamarai jogtanácsos

**A per tárgya:** adóügyben hozott közigazgatási határozat

**A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:** alperes 2. sorszám alatt

**Az elsőfokú bíróság határozatának száma:** Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság  
2020. március 05. napján hozott 10.K.33.946/2019/17. számú ítélete

### **Rendelkező rész**

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.33.946/2019/17.számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 162.675 (azaz egyszázhatvankettőezer-hatszázhetvenöt) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 650.700 (azaz hatszázötvenezer-hétszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

### **I n d o k o l á s**

#### **A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás**

[1] A felperes saját tőkéje 2015-2017. években negatív volt. 2017. évben közzétett beszámolója szerint a felperes 168.050.000 Ft rövid lejáratú kötelezettséggel rendelkezett, kötelezettségei döntő hányadát váltókötelezettségek alkották 167.954.286 Ft értékben, a K. Kft, a D.Zrt., a D. Kft. (a továbbiakban: D.Kft.), a C. Kft, az É. Zrt jogosultak felé.

[2] A 2018. január 1 – 2018. július 31. közötti időszakra vonatkozó beszámoló szerint a jegyzett tőke összege a 2017. adóév végi 3.100.000 Ft összegről 2018. július 31. napjára 148.000.000 Ft összegre nőtt. A jegyzett tőke növekedésével párhuzamosan csökkent a kötelezettség állománya, az adóév végén már csak 25.000 Ft rövid lejáratú kötelezettség szerepelt a beszámolóban.

[3] A felperes 2018. április 23. napján 83.000.000 Ft, 2018. május 24. napján 61.900.000 Ft összegben bocsátott ki törzsbetétet, melyeket a D.Kft. szerzett meg. A felperes a tőkeemelés teljesítéseként befolyt összegeket váltókötelezettség törlesztésére fordította

akként, hogy a D.Kft. részére 2018. április 25. napján 83.000.000 Ft-ot, 2018. május 25. napján beérkezett összegből 13.000.000 Ft-ot utalt vissza, míg 21.780.000 Ft-ot az A. Kft., 26.278.125 Ft-ot a D.Zrt.. részére teljesített. A felperesnél a saját tőke összege a 2018. évi tőkeemelésekkel sem érte el a törvényi minimumot.

[4] 2018. évben a felperes tulajdonosi szerkezete átalakult. A felperes korábbi tulajdonosai (K. Kft., V. Kft.) mellett 2018. évtől az É. Zrt., és a D.Kft. is tulajdonosa volt. S.T. a felperes ügyvezetője volt a végelszámolási eljárás megindításáig, azt követően annak végelszámolója lett, illetve az É. Zrt. vezérigazgatója is S.T. volt. A felperes, az É. Zrt. és a D.Kft. egymás kapcsolt vállalkozási voltak. A D.Kft. a felperesben minősített többségi befolyással bírt.

[5] A felperes 2018. július 9. napján elhatározta végelszámolással történő jogutód nélküli megszűnését, és 2018. augusztus 1. napjától végelszámolás alatt állt, melynek befejező időpontja 2018. november 30. napja volt. A felperes a végelszámolás időszakában nem végzett gazdasági tevékenységet, nem realizált árbevételt. A felperessel kapcsolatos adatváltozásokat a cégbíróság átvezette.

[6] A elsőfokú adóhatóság a felperesnél végelszámolás miatti tevékenységet lezáró adóellenőrzést végzett, melynek eredményeként társasági adó adónemben a felperes terhére 6.507.000 Ft teljes egészében adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, jogkövetkezményként 1.627.000 Ft adóbírságot szabott ki és 81.000 Ft késedelmi pótlékot írt elő, valamint megállapította, hogy az adózás előtti eredményét 144.900.000 Ft-tal, társasági adóalapját 72.598.000 Ft-tal alacsonyabb összegben mutatta ki a ténylegeshez képest.

[7] Az adóhatóság határozatát egyebek mellett az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 8. § (1) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. §-ára, 2. §-ára, 3. § (1) bekezdésére, 5. §-ára, a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 3:9. § (1) bekezdésre, 3:10. § (1)-(2) bekezdéseire, 3:99. §-ra, 3:161. §-ra, 3:188. §-ra, 3:189. § (1), (2) bekezdésére, a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény (a továbbiakban: Ctv.) 94. § (1) bekezdésére, 108. § (1) bekezdésére, 112. § (5) bekezdésére, a végelszámolás számviteli feladatairól szóló 72/2006. (IV.3.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Vszer.) 7. § (1), (7) bekezdéseire, 8. § (3)-(4) bekezdéseire, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 4. § (1), (2) bekezdésére, 15. § (2)-(3) bekezdéseire, 77. § (1)-(2) bekezdéseire és 77. § (3) bekezdés m) pontjára alapította. A felperes a 2234850230. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú adóhatóság határozatát.

[8] Az adóhatóság álláspontja szerint a felperes jegyzett tőkéje már 2015-2017. években is negatív volt, a tárgyévi és megelőző évi tevékenysége veszteséges volt. A tőkeemelés S.T. nyilatkozata szerint a Ptk 3:189. § (2) bekezdésében foglalt kötelezettség teljesítése miatt vált szükségessé, de nem jelölte meg a tőkeemelés céljaként a vállalkozás további működtetését,

az erre a kérdésre adott válaszában szintén csak a Ptk. 3:189. § (2) bekezdésére hivatkozott. A D.Kft-nél folytatott kapcsolódó vizsgálat során A.A. ügyvezető a tőkeemelés céljaként a Ptk. 3:189. § (2) bekezdését jelölte meg, valamint előadta, hogy a végelszámolási eljárás megindításával a Ptk. 3:48. § (1) bekezdés c) pontjában foglalt jogukat gyakorolták.

[9] Az adóhatóság álláspontja szerint a számviteli műveletek indoka az volt, hogy a felperes tartozásai olyan módon kerüljenek kiegyenlítésre, amely nem jár adójogi vonzattal, és ezért a végelszámolással történő megszűnés törvényi feltételeit megteremtse. A tőkeemelés célja és rendeltetése egy működő cég további gazdaságos tevékenysége anyagi háttérének megteremtése, mely feltételezi, hogy a cég a jövőben is folytatni kívánja működését. A felperes taggyűlése azonban már a tőkeemelés elhatározásának időpontjában tisztában volt azzal, hogy a társaság a továbbiakban nem fog működni. A megszüntetés módjaként a végelszámolást választotta annak ellenére, hogy a társaság vagyonnal nem rendelkezett, ellenben jelentős nagyságú tartozása állt fenn kapcsolt vállalkozásaival, illetve tagjaival szemben. A tőke megemlése a felperes gazdasági tevékenységével nem állt összefüggésben, a felperes ekkor tevékenységet már nem végzett, ezért a tőkeemelés indoka nem magyarázható. A felperes az eljárás során nem igazolta, hogy lépéseket tett volna a tevékenység folytatása érdekében, és nem bocsátott a revízió rendelkezésére azt alátámasztó dokumentumokat sem, hogy esetleges lépéseket tett volna ezen cél elérése érdekében.

[10] A végrehajtott tőkeemelések célja a Ptk. 3:189. § (2) bekezdésében foglalt kötelezettség teljesítése volt a végelszámoló és a többségi tulajdonos ügyvezetőjének nyilatkozata szerint, ez az indok az ellenőrzés során azonban nem nyert igazolást. A számviteli műveletekről való döntéshozatalt követően rövid időn belül a megszűnésről, végelszámolásról döntött, a tőkeemelés azonban a gazdasági tevékenységével nem állt összefüggésben. A változásbejegyzési eljárás során a cégbíróság nem vizsgálja adójogi szempontból az ügylet valódi tartalmát. Hangsúlyozta, hogy nem a tőkeemelésre vonatkozóan állapított meg adófizetési kötelezettséget, a tőkeemelés érvényességét nem vitatta, hanem csak annak célját. Hivatkozott a Kúria Kfv.III.35.771/2014/4. számú ítéletére.

### **A kereseti kérelem és az alperes védekezése**

[11] A felperes keresetében kérte az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezését. Indítványozta az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (EUMSZ) 267. cikk (3) bekezdése alapján előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését az Európai Unió Bíróságánál (a továbbiakban: EUB). A felperes által az EUB elé terjesztett kérdés arra irányult, hogy a Tanács a tőkeemelést terhelő közvetett adókról szóló 2008/7/EK irányelve (a továbbiakban: EK Irányelv) preambuluma (9) bekezdése alapján értelmezhető-e az irányelv úgy, hogy egy általános adóellenőrzés keretei között az illetékes magyar bíróság által jogerősen bejegyzett tőkeemelés minősülhet-e az adóhivatal döntése alapján úgy, hogy bár nem támadja a tőkeemelés tényét, a tőkeemelésként befizetett összeget átengedett pénzeszköznek minősítve adófizetési kötelezettséget állapít meg. Ütközik-e ez az átminősítés és az adófizetési kötelezettség a tőkeemelés adóztatásának tilalmával.

[12] Nézete szerint Magyarországon a tőkeemelésnek nem lehet adózási következménye. Alperes jogszerű és jogsértő tőkeemelést különböztet meg, erre viszont nincs törvényes lehetőség. A Ptk. rendelkezései nem határozzák meg a tőkeemelés célját. Minden tőkeemelés jogszerű, amit a bíróság jóváhagy, az átminősítés joga pedig nem korlátlan, az a dologi jogi aktusokra nem vonatkozik.

[13] Hivatkozott az EK Irányelv preambuluma (9) bekezdésében, az Alaptörvény B. cikk (1) bekezdésében, C. cikk (1) bekezdésében, az Art. 1-3. §-aiban, a Ptk. 3:198-3:201. §-aiban, a Ptk.3:207. § (3) bekezdésében, továbbá az Sztv. 77. § (1)-(2) bekezdésében foglaltakra.

[14] Az alperes védiratában a felperes keresetének elutasítását indítványozta.

### **Az elsőfokú ítélet**

[15] Az elsőfokú bíróság ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolása szerint jogkérdésben, méghozzá abban kellett állást foglalnia, hogy az alperes megalapozottan állapította-e meg, hogy a felperesi tőkeemelésnek a célja az adójogszabályok megkerülése volt valós gazdasági cél nélkül, azaz a cégbíróság által elfogadott tőkeemelés eltérő minősítésére van-e lehetőség. Kifejtette, hogy az adóhatóság más ügyben folytatott gyakorlata a jogvita elbírálására nem hat ki. Leszögezte, hogy adójogi tárgyú jogvitáról van szó, így az egyéb jogági szabályok másodlagosak. Ezért a felperes által hivatkozott Ptk.-beli szabályok az adójogi minősítést nem befolyásolják. A rendeltetésszerű joggyakorlást kizárólag adójogi szempontból kell értékelnie az adóhatóságnak, a felek magatartását vizsgálva azt kell bizonyítania, hogy az ügylet a gazdasági észszerűség alapján nem magyarázható, az adóelőnyön kívül a felek egyikénél sem mutatható ki gazdasági előny. Amennyiben egy ügylet célja bizonyítottan az adójogszabályok megkerülése és az ügyletnek nincs gazdasági indítéka, akkor az adóhatóságnak joga a szerződés átminősítése, mely nem sérti a szerződéses szabadságot, sem más alapjogot.

[16] Hivatkozott az Alkotmánybíróság 724/B/1994. AB határozatára, valamint a Kúria Kfv.I.35.570/2017/13. számú ítéletére. Ezek alapján jogszerűen vizsgálta az adóhatóság a felek kapcsolatát, a szerződés valóságtartalmát. Amennyiben az adóhatóság kötve lenne a polgári jogi szerződések menetéhez és láncolatához, úgy nem lenne lehetősége a visszaélésszerű magatartások vizsgálatára. Ezen döntések ugyan szerződéses viszonyokra vonatkoznak, de nem zárható ki az egyéb jogviszonyokra kiterjedő értelmezésük. A minősítés megalapozottsága az adott jogügylet alapját képező másodlagos jogszabályok (Ptk., Ctv.) előírásainak, jogpolitikai céljainak értelmezése és a konkrét ügy egyedi körülményei alapján ítéltető meg.

[17] A tőkeemelés alapvetően a gazdasági tevékenység folytatását célozza, ezzel fogalmilag ellentétes a társaság megszüntetésére irányuló eljárás. A felperes vesztéségesen működött, saját tőke pótlására a tulajdonosoknak nem volt módja. A tőkeemelés célja S.T. nyilatkozata szerint az volt, hogy a társaságra előírt vonatkozó jogszabályok szerinti pozitív saját vagyonnal végelszámolási eljárásra alkalmassá váljon. Vagyis a felperes tevékenységének megszüntetése érdekében döntött a tőkeemelésről. Az adójogszabályok megkerülését célzó ügyletek lényegi ismérvei többek közt, hogy az ügylet egymással személyi összefonódásban lévő társaságok között történik, a folyamatok időbelisége közeli. A tőkeemelés és a végelszámolás időbeli közelsége alapján ez megállapítható jelen ügyben. A tőkeemelés körülményei és a végelszámolással kapcsolatos nyilatkozatok azt támasztják alá, hogy a jogalkotói szándékkal ellentétes adóelkerülés valósult meg.

[18] A tőkeemelés alapvetően adójogi vonzattal jár, az azt terhelő közvetett adó kivetése nem az ügylet dologi jogi jellege folytán tilalmazott, hanem mert az EK Irányelv így rendelkezik, azt a jogalkotó a magyar szabályozásba is átültette. A Kúria Kfv.III.35.771/2014/4. számú ítélete álláspontja szerint bár eltérő tényállású, de a rendeltetésszerű joggyakorlás körében alkalmazandó. Megalapozottan állapította meg az adóhatóság, hogy a tőkeemelés rendeltetésellenes joggyakorlást valósít meg, saját minősítésének megfelelően azonosította azt a szabályt, melynek megkerülését célozta az ügylettel a felperes. Bemutatta, hogy a váltókövetelés kiegyenlítése az egyéb bevételt, az pedig az eredményt növelné, mely adóköteles adóalapot eredményezett volna, amit a tőkeemeléssel és a beszámítással el kívánt kerülni a felperes.

[19] Leszögezte, hogy az adóhatósági jogértelmezés kapcsán nem merült fel a közösségi jog értelmezésének szükségessége, anélkül is eldönthető volt a vitássá tett jogkérdés, ezért az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére irányuló indítványt elutasította. Kiemelte, hogy az EK irányelv a tőkeemelést terhelő közvetett adók tilalmáról rendelkezik, azonban jelen esetben nem a tőkeemelés lett megadóztatva. Másrészt az átminősítést a tagállami szabályozás (Art.) a rendeltetésszerű joggyakorlás függvényében biztosítja, mely jogelv az EUB ítélkezési gyakorlatában is megjelenik (C-255/02.).

### **A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem**

[20] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet első-, és másodfokú határozatokra kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 121. § (1) bekezdését, az Art. 1. §-át, 2. §-át, 3. § (1) bekezdését és 5. §-át, az adóigazgatási eljárásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 1. §-át. Szerinte az elsőfokú fokú bíróság jogszabálysértő módon utasította el indítványát, hogy kérdést intézzon az Európai Unió Bíróságához. Álláspontja szerint az általa a keresetben hivatkozott EU irányelv rendelkezésének az az értelme, hogy tőkeemeléskor még közvetett adót sem lehet kivetni. Amennyiben a Kúria álláspontja a támadott ítéletnek megfelelő lenne, kérte a keresete szerinti kérdés intézését az Európai Unió Bíróságához az ítélet meghozatala előtt, mivel a C.I.L.F.I.T. ítéletben szereplő egyetlen eset sem áll fenn. Hivatkozott az Európai Unió Bíróságának C-

620/17-es számú ügyben hozott ítéletére és a C-362/18. számú ügyben hozott végzésére és Bobek főtanácsnok 2019. április 30-i indítványára.

[21] Előadta, hogy a keresetében foglalt érveket továbbra is fenntartja. Nézete szerint az Art. alapelvi rendelkezései a rendeltetésellenesség jogalapjának megállapítása nélkül nem alkalmazhatók. Az Art. eljárási szabályok gyűjteménye, rendelkezéseinek alkalmazására akkor kerülhet sor, ha egy adott ügylet más szabályok alapján értékelve rendeltetésellenesnek minősül. A tőkeemelés rendeltetésellenessége a Ptk. szabályaiból következne, de a Ptk.-ból következően minden tőkeemelés rendeltetésszerű. Az Art. szabályait adójogviszonyokban kell alkalmazni, a tőkeemelés nem keletkeztet adójogviszonyt. A felperesi gazdasági társaság tagjai kifejezetten jogszabályban (Ptk.) előírt tőke rendezési kötelezettségük teljesítése érdekében határoztak el és hajtottak végre tőkeemeléseket, pénzbeli betétek rendelkezésre bocsátásával. Felperes valós gazdasági célból jogszerűen hajtotta végre a tőkeemelést, ezért a rendeltetésellenes joggyakorlásra hivatkozó ítélet jogszabálysértő.

[22] Az adóhatóság jogerős bírói ítélet ellenére változtatta meg a tőkeemelést átengedett pénzeszközzé, vagyis egy dologi jogviszonyból törvényi felhatalmazás hiányában kötelmi jogviszonyt alakított. Ez sem dogmatikai szempontból, sem anyagi, sem eljárásjogi szabályok alapján nem lehetséges. Alperes erre önkényesen nem jogosult. Az alperes által hivatkozott kúriai döntés kötelmi jogviszonyokról beszél, de egyértelművé teszi, hogy a tőkeemelés nem adóelkerülésre irányuló lépés. A jelen ügyre az ítéletben hivatkozott AB határozat és kúriai ítéletek nem vonatkoztathatók, mivel a tőkeemelés nem szerződés.

[23] Az ítélet iratellenes is, miszerint az alperes bemutatta volna, hogy a váltókövetelés kiegyenlítése egyéb bevételt, ezen keresztül eredménynövekedést és adóköteles adóalapot eredményezett volna. Az alperes határozatában saját, jogszabályok által alá nem támasztott elképzeléséről vezette le annak eredményre gyakorolt elméleti hatását és egy cégbíróság által bejegyzett társasági jogi tőkeműveletet minősített át jogellenesen adójogi konzekvenciákkal járó szerződéses ügyletté, mely társasági jogi tőkeműveletnek sem a végrehajtása, sem az esetleges végre nem hajtása nem keletkeztet a hatályos jogszabályok alapján adójogviszonyt. Jogszabálysértő az ítélet, mert elvitatja a felperes legitim, a jogszabályi kötelezés teljesítésére irányuló, a jogszabályban felsorolt lehetőségek közül okszerűen és célirányosan választott módszerek alkalmazásával végrehajtott társasági jogi műveleteinek jogkövető jellegét. Egyetlen jogszabályi hivatkozását, a számviteli törvényre vonatkozó hivatkozást az alperesi minősítés jogalapjából az ítélet indokolásában kiemeli, ezért mindenfajta jogszabályi hivatkozást nélkülöző alperesi elméletet legitimál ítéletével.

[24] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta. Kiemelte, hogy a felperes által az előzetes döntéshozatali eljárás megindításához előterjesztett kérdés ténylegesen nem az uniós jog értelmezésére, hanem a konkrét döntésre irányul, olyan egyedi, speciálisan jelen ügyre vonatkozó, a felek között fennálló nézetkülönbségre, melynek eldöntése a feltárt körülmények és bizonyítékok alapján a nemzeti bíróság feladata. Hivatkozott az EUB C- 251/06. számú ítéletére.

## **A Kúria döntése és jogi indokai**

[25] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.

[26] A jogerős ítélettel szemben a Kp. 115. § (1) bekezdése alapján jogszabálysértésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdése szerint a Kúria az ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem, csatlakozó felülvizsgálati kérelem és felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül. A Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[27] A Kúria hangsúlyozza, hogy jelen ítéletében is fenntartja a Kfv.I.35.308/2020/9., Kfv.I.35.091/2020/9. számú döntéseiben foglaltakat, azoktól eltérni nem kíván.

[28] Eszerint a gazdasági társaságok saját döntésén alapuló jogutód nélküli megszűnésére vagy végelszámolással kerül sor, amikor a fizetőképes gazdálkodó szervezet ki tudja elégíteni hitelezőit, vagy felszámolással, abban az esetben, ha a gazdasági társaság fizetéseképtelen, és a hitelezők csak törvényben meghatározott mértékben, módon nyerhetnek kielégítést. A végelszámolás folytán történő megszűnés a volt tagok, vezető tisztségviselők újabb gazdasági tevékenységét, személyes felelősségét nem érinti, míg felszámolás esetén speciális korlátozó-, és helytállási szabályok érvényesülhetnek.

[29] Felperes a végelszámolással történő jogutód nélküli megszűnés esetét választotta, melynek érdekében a D.Kft. javára történő üzletresz értékesítéssel járó tőkeemeléssel kívánta megteremteni a hitelezők kielégítésének fedezetét. Végelszámolás, azaz a gazdasági tevékenység megszüntetése érdekében a Ptk. szabályai alapján nem kerülhet sor tőkeemelésre, ugyanakkor a Ctv. jogszerű lehetőséget biztosít arra, hogy a gazdálkodók a végelszámolási eljárás kereti között állapotodjanak meg a hitelezőkkel a kötelezettségek elengedéséről, a tartozásnak a vagyonfelosztási tervben ily módon való megjelenítéséről: a Ctv. 112.§ (5) bekezdése szerint a végelszámolást nem lehet addig befejezni, amíg a cégnek olyan ismert követelése vagy tartozása áll fenn, amelyről a vagyonfelosztási határozatban nem rendelkeztek.

[30] Amennyiben azonban a végelszámolás során a hitelezői igényeket nem a tartozások visszafizetésével rendezik, hanem a hitelezők engedik el a vagyonfelosztási javaslatban, úgy azokat az Sztv. 77.§ (2) bekezdés d) és (3) bekezdés m) pontjainak megfelelően egyéb bevételként kell kimutatni: 77.§ (2) bekezdés d) pontja szerint a költségek (a ráfordítások)

ellentételezésére - visszafizetési kötelezettség nélkül - belföldi vagy külföldi gazdálkodótól, illetve természetes személytől, valamint államközi szerződés vagy egyéb szerződés alapján külföldi szervezettől kapott támogatás, juttatás összegét, a (3) bekezdés m) pontja alapján a visszafizetési kötelezettség nélkül kapott, a (2) bekezdés d) pontja alá nem tartozó, illetve nem fejlesztési célra kapott támogatás, véglegesen átvett pénzeszközök összegét. Míg azonban, mint láttuk, a Ptk. céljával egyező tőkeemelés esetén a gazdasági társaságnak nincs tao fizetési kötelezettsége, a hitelezői követelés elengedése esetén keletkező egyéb jövedelem után a Tao tv. 5.§ (1) és 6.§ (1)-(2) bekezdések alapján fennáll az adózási kötelezettség.

[31] Gazdasági társaságok esetében a tőke emelése nem keletkeztet tao fizetési kötelezettséget, mivel a saját tőke emelésének - rendeltetésének megfelelően - valódi célja a jövőbeni eredmény növelése. A tevékenység bővítését célzó, önkéntes döntés mellett a tőkeemelés törvényi kötelezettsége is lehet egy veszteséges gazdasági társaságnak, de célja ekkor sem vitathatóan a gazdasági tevékenység jövőbeni növelése, de legalábbis szinten tartása, így ebben az esetben sem következik be tao fizetési kötelezettség.

[32] A Ptk. 3:189.§ (1) bekezdése szerint az ügyvezető késedelem nélkül köteles összehívni a taggyűlést vagy annak ülés tartása nélküli döntéshozatalát kezdeményezni a szükséges intézkedések megtétele céljából, ha tudomására jut, hogy a) a társaság saját tőkéje veszteség folytán a törzstőke felére csökkent; b) a társaság saját tőkéje a törzstőke törvényben meghatározott minimális összege alá csökkent; c) a társaságot fizetéseképtelenség fenyegeti vagy fizetéseit megszüntette; vagy d) ha vagyona tartozásait nem fedezi. A Ptk. 3:189. § (2) bekezdése értelmében az (1) bekezdésben megjelölt esetekben a tagoknak határozniuk kell pótbefizetés előírásáról, a törzstőke mértékét elérő saját tőke más módon való biztosításáról vagy a törzstőke leszállításáról; mindezek hiányában a társaság átalakulását, egyesülését, szétválását vagy jogutód nélküli megszüntetését kell elhatározni. A taggyűlés ezzel kapcsolatos határozatait három hónapon belül végre kell hajtani.

[33] A felperes saját tőkéje 2015-2017. években negatív volt, így nem csak a Ptk. alapján, de már a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény 143.§ (2) és (3) bekezdései szerint is intézkedni kellett volna annak érdekében, hogy a gazdasági tevékenység jövőbeni növelése, de legalábbis szinten tartása megvalósulhasson.

[34] A rendezésre csak a 2018. évben, már a Ptk. hatálya alatt került sor, de a tőkeemelés célja a végelszámoló, továbbá A.A. ügyvezető nyilatkozata és valamennyi bizonyíték, körülmény értékelése alapján nem a tőkeemelés céljának megvalósulása, a gazdasági tevékenység jövőbeli folytatása érdekében, hanem a végelszámolás útján történő megszűnéshez kapcsolódóan, hitelezővédelmi okból. Ennek az oknak a figyelembevételére azonban a Ptk. szabályai nem engednek lehetőséget. Ebben az esetben ugyanis a tőke bevonására a társaság jogutód nélküli megszűnése érdekében kerül sor, míg az intézmény valódi, Ptk. által engedett célja éppen a társaság további működésének biztosítása: a két cél kizárja egymást.

[35] Mindezek alapján annak vizsgálata szükséges, hogy a felperesi tőkeemelés következtében megállapítható-e adójogi szempontból a rendeltetésszerű joggyakorlás

követelményének sérelme. Ennek első lépése a felperesi döntés adójogi szempontból való tartalmának meghatározása.

[36] Az Art. 1.§ értelmében az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények, önkormányzati rendeletek alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben, önkormányzati rendeletben foglalt rendelkezések megkerülése. Az Art. 2.§ szerinti valódisági klauzula értelmében az adóhatóság eljárásában a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményt valódi tartalma szerint minősíti. A 3.§ (1) bekezdés első mondata alapján az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van

jelentősége, amennyiben annak gazdasági eredménye kimutatható.

[37] Az Alkotmánybíróság a régi Art-nak a perbeli időszakban hatályos Art. rendelkezéssel azonos tartalmú 1.§-ának (7) bekezdése kapcsán vizsgálta a kérdést. A 724/B/1994. számú határozatában megállapította, hogy az adóügyi és a polgári jogi jogviszony egymástól eltérő lehet. Az adóhatóság megállapítása nem hat ki a felek polgári jogi jogviszonyára, minősítése kizárólag adóügyi szempontból releváns, és az a közjogi jogviszonyban nem álló harmadik személyre kihatással nincs. Az Alkotmánybíróság döntése folytán a jelen perben nem a tőkeemelés esetleges cégjogi minősítése, hanem annak adóügyi szempontból releváns tartalma az irányadó. Az AB határozatra tekintettel rögzítette a Kúria az EBH 2010/2202. szám alatti döntésében, hogy a szerződő felek polgári jogi jogviszonyának lehet közjogi kihatása, például adófizetés, és a szerződés, ügylet, más hasonló cselekmény valódi tartalma alapján állapítható meg az adózó kötelezettsége vagy jogosultsága.

[38] A Kúria megállapította, hogy a 2018. április és májusi tőkeemelés célja nem a gazdasági tevékenységének újraindítása, hanem a végelszámolással történő jogutód nélküli megszűnés előidézése volt. Továbbá nincs hatással a tőkeemelés cégbírósi bejegyzése sem az ügylet adójogilag értékelendő valódi céljára.

[39] Az Art. 1.§-ában megfogalmazott rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye általános jogelv. Sérelme több a jogsértés konkrét megállapíthatóságánál, felismerhetően meg kell nyilvánulnia annak a szándéknak, amely a formális jogkövetés égisze alatt a jogintézményben rejlő tartalom kihasználására irányul. Ezt a formalitást rögzítette a Kúria Kfv.I.35.720/2015/8. számú ítéletének [47] pontjában, visszautalva a Kfv.VI.35.575/2012/8. számú ítéletére. Elvi szinten emelte ki, hogy rendeltetésszerű joggyakorlásnak az az eset minősül, amikor a szerződés vagy más jogügylet célja kizárólag, vagy döntően a kölcsönös, vagy egyoldalú adómegettartás, közvetve az államháztartás valamely alrendszerének okozott kár.

[40] A Kúria a perbelitől eltérő tényállás mellett, de szintén tőkeemelés/végelszámolás kérdését érintő, felülvizsgálati eljárásban fejtette ki, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás nem jelentheti azt, hogy az adózó köteles mindig a legnagyobb adófizetési kötelezettséggel járó megoldást választani. Azonban az adózó adóoptimalizálásra irányuló magatartása csak akkor jogszerű, ha nem valósít meg a jogalkotói szándékkal ellentétes adóelkerülést, vagyis nem ütközik a rendeltetésellenes joggyakorlás követelményébe (Kfv.III.35.771/2014/4. ítélet).

[41] Az elsőfokú bíróság okszerűen mérlegelte a releváns tényállási elemeket a rendeltetésellenes joggyakorlással összefüggésben, úgymint a folyamatok időbeliségének közelségét, az ügylet egymással személyi összefonódásban lévő társaságok közötti megvalósulását, S.T., A.A. nyilatkozatát a tőkeemelések céljáról, azt, hogy a felperes hosszú időn keresztül veszteségesen működött, a saját tőke pótlására a tulajdonosoknak nem volt módja. Jogszerűen állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy mindezen körülmények a jogalkotói szándékkal ellentétes adóelkerülést támasztják alá. A gazdaságilag észszerűnek minősített tőkeemelésre vonatkozó felperesi előadásokkal szemben tehát tényként az állapítható meg, hogy a felperesnek valóban érdekében állt ugyan a végelszámolással történő megszűnés, de kifejezetten olyan megoldást alkalmazott, mely révén elkerülhette az adófizetési kötelezettséget. Adózói jogait nem rendeltetésszerűen gyakorolta.

[42] A felperes keresetében előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett, melyet az elsőfokú bíróság elutasított. A Kúria hangsúlyozza, hogy az EK irányelv a tőkeemelést terhelő közvetett adók tilalmáról rendelkezik, jelen esetben azonban nem a tőkeemelés lett megadóztatva, hanem a nem rendeltetésszerű joggyakorlás jogkövetkezményeit alkalmazta az adóhatóság. Márpedig az EUB ítélezési gyakorlata is lehetővé teszi az adóhatóság számára az ügyletek átminősítését, amire helytállóan utalt az elsőfokú bíróság konkrét döntés megjelölésével (C-255/02.). A Kúria szerint nem volt olyan közösségi jogkérdés, amely az Európai Unió Bíróságának előzetes döntéshozatali eljárás keretében történő értelmezését indokolta volna.

[43] A Kúria a kifejtett indokok alapján a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (2) bekezdését alkalmazva hatályában fenntartotta.

## **A döntés elvi tartalma**

[44] *A tőkeemelés cégjogi rendeltetésének meg nem felelő, végelszámolás lebonyolíthatóságát célzó adózói döntés egyéb jövedelmet eredményez, utána tao fizetési kötelezettség áll fenn.*

## **Záró rész**

[45] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az illetékről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény 83. § (1) bekezdése alapján a pervesztes felperes köteles viselni.

[46] A pervesztes felperes köteles az alperesnek az általa előterjesztett költségjegyzékben megjelölt mértékű felülvizsgálati perköltséget fizetni a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdésére tekintettel.

[47] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

[48] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2021. március 18.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Demjén Péter sk. előadó bíró, Dr. Stefancsik Márta sk.bíró