



A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.116/2021/5.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter tanácselnök

Dr. Demjén Péter előadó bíró

Dr. Drávecz Margit bíró

A felperes: felperes.

(cím1.)

A felperes képviselője: dr. Albert Zoltán ügyvéd

(cím27.)

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3.)

Az alperes képviselője: dr. Schäffer Móric kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Veszprémi Törvényszék 2020. december 08. napján kelt 10.K.701.273/2020/5/II. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Veszprémi Törvényszék 10.K.701.273/2020/5/II. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 50.000 (azaz ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak külön felhívásra 70.000 (azaz hetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Az elsőfokú adóhatóság a felperesi adózónál 2016. adóévre vonatkozóan általános forgalmi adó adónemre kiterjedően adóellenőrzést folytatott le. Az ellenőrzés eredményeként hozott 5311590508 számú határozatával összesen 45.125.000 Ft adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére és adóbírságot szabott ki. Megállapította, hogy a felperes által az O. Zrt. felé 120 db automata értékesítéséről kiállított számla – melynek áfa tartalma 49.986.979 Ft volt – nem hiteles, a gazdasági esemény nem a számla szerinti felek között valósult meg. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 55. § (2) bekezdése alapján az elsőfokú adóhatóság nem a végbement gazdasági esemény miatt, hanem a számla kiállítás tényére tekintettel elfogadta a bevételt terhelő fizetendő áfa-t.

[2] A beszerzést terhelő levonható áfa tekintetében azt állapította meg, hogy a hivatkozott automatákat a felperes az O.K. Kft.-től szerezte be, majd azok felújításáról a S. Kft. által gondoskodott. Ezekhez kapcsolódóan a vizsgált időszakban egy-egy számlát fogadott be, melyek áfa tartalma 31.241.700 Ft és 13.883.400 Ft volt. Megállapította, hogy a számlázási láncolatban való részvétel vonatkozásában az ügyletek célja jelentős

nagyságrendű adólevonás biztosítása volt, miközben csak formális átszámlázás történt. A felperes részvételével egy tudatosan felépített számlázási láncolatot hoztak létre, melynek célja jogosulatlan adóelőny biztosítása volt. Ezért az elsőfokú adóhatóság a felperes adólevonási jogát megtagadta és a számlák adótartalmának összegével a felperes 2016. április havi beszerzését terhelő, levonható áfa-t csökkentette. A felperes az elsőfokú határozattal szembeni fellebbezési jogáról lemondott, így az véglegessé vált.

[3] A felperes számlabefogadó partnerénél, az O. Zrt.-nél lefolytatott adóellenőrzés nyomán hozott adóhatósági határozat ellen benyújtott keresetet az illetékes Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 2020. február 6-án kelt ítéletével elutasította, mivel azt állapította meg, hogy a felperes által kiállított számla szerinti gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között valósult meg, a számla hiteltelen, azaz fiktív.

[4] A fellebbezésről való lemondását megelőzően a felperes a 2020. február 28-i keltezésű számlával érvénytelenítette az elsőfokú határozat megállapításaival érintett, az O. Zrt. felé 2016. április 14-én kiállított számlát. Az ahhoz tartozó kísérőlevél szerint az érvénytelenítésre az elsőfokú határozat miatt került sor. A felperes az elsőfokú adóhatósághoz 2020. március 17-én érkezett, a 2020.02.01. és 2020.02.29-i időszakra vonatkozó bevallásában ezért 46.459.000 Ft visszaigényelhető adót szerepeltetett, mely összeg kiutalását nem kérte.

[5] 2020. áprilisi 22-én jogkövetési vizsgálat indult felperesnél nyilvántartásra, bizonylat kiállításra, megőrzésre, könyvvezetésre vonatkozó előírások megtartásának ellenőrzésére, melynek megállapításairól készült 2020. június 18-ai jegyzőkönyv szerint a számlakorrekció téves elszámolásával kapcsolatos egyedi hibaként tárta fel az adóhatóság az érvénytelenítő számla kiállítását. Megállapította, hogy az Áfa tv. 153/B. § (2) bekezdése szerint erre az adózónak nem lett volna lehetősége, mivel az adóalap és a fizetendő adó utólagos csökkenésének elszámolásánál kivételt képez az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése alapján kibocsátott érvénytelenítő számla elszámolása, azt adózó nem állíthatja be az éppen esedékes áfa bevallási időszakban, jelen esetben 2020. februárban.

[6] A felperes az eljáró adóhatóság felhívására önkéntes jogkövetés útján rendezte a feltárt hibát, önellenőrizte a vizsgált időszaki áfa bevallását, azt javította, melynek következtében 49.987.000 Ft kötelezettség-növekedés keletkezett.

[7] Ezek után 2020. június 8-án a felperes kérelmet nyújtott be az elsőfokú adóhatósághoz, amelyben kérte a 2016. évi adóhatósági határozattal lezárt időszak ismételt ellenőrzését. Kérelmét az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 92. § b) pontjára, valamint az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 54. § (1) és (5) bekezdésére alapította. A jóhiszeműség, mint jogszabályi feltétel kapcsán utalt az elsőfokú határozat meghozatala előzményeire, előadta, hogy a revizoroktól személyesen és telefonon is kapott tájékoztatást a többszöri kiegészítő

ellenőrzés elrendelésére és az azok nyomán készült kiegészítő jegyzőkönyvek tartalmára, az ez által okozott adózói bizonytalanságra utalt. Kifejtette, hogy a számla érvénytelenítésére és az elsőfokú határozat elleni fellebbezési jogról való lemondásra, az ismételt vizsgálat kérésére csakis azért került sor a részéről, mert az érintett revizorok őt erről a lehetőségről tájékoztatták, javasolták. Kifejtette, hogy a számla érvénytelenítése során nincs annak jelentősége, hogy a teljesítés hiányát az adóhatóság tárta fel a vizsgálat során, a jogorvoslati lehetőségek igénybevétele pedig nem szolgálhat senkinek a hátrányára, így a haladéktalanság követelménye sem sérül, amennyiben az adózó a jogorvoslati eljárás befejezését követően gondoskodott a számla érvénytelenítéséről. Nemzetközi joggyakorlatra is hivatkozott (C-566/07. számú, C-138/11. számú és C-81/17. számú ítéletek), melyek szerint, ha a számla kiállítója időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel kiesés veszélyét, a semlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul felszámított adót anélkül helyesbíteni lehessen, hogy a tagállamok a helyesbítést a számla kiállítójának jóhiszeműségétől tessenék függővé.

[8] Az elsőfokú adóhatóság a 5311590508 ügyszámú végzésével a felperes ismételt ellenőrzés elrendelésére irányuló kérelmét elutasította. Indokolásában leszögezte, hogy az Art. 54. § (5) bekezdése miatt az önellenőrzés lehetősége kizárt. Ismertette az Air. 92. § b) pontja szerinti ismételt ellenőrzés jogszabályi feltételeit és megállapította, hogy azok közül a perbeli ügyben csak egy adott, az adózói kérelem, az adózó által feltárt új tényről nem beszélhetünk az érvénytelenítő számla kiállítása kapcsán, mivel arra az ellenőrzést követően és éppen az ellenőrzésre hivatkozással került sor. Másrészt az érvénytelenítő számla alkalmatlan a korábbi ellenőrzés megállapításainak megváltoztatására, mivel a kijavított számla fiktív voltáról, a gazdasági esemény valótlanágáról az adózó tudomással bírt. Az erre utaló körülmények a kiegészítő jegyzőkönyvben, illetve az elsőfokú határozatban részletesen ismertetésre kerültek, így az adózónak a számlázási láncolatban betöltött „csatornatársaság” szerepe, amely részéről a jóhiszemű eljárást eleve kizárja. Összességében az Air. 92. § b) pont szerinti jogszabályi követelmények nem állnak fenn.

[9] Az adózó által az adóhatósági dolgozókkal folytatott egyeztetések kapcsán leszögezte, hogy azok nem úgy hangzottak el, ahogyan azt a felperes állítja. Nem hangzott el, hogy a kérdéses számlát érvénytelenítenie kellene az adózónak, az érvénytelenítés lehetősége még az adóellenőrzést megelőző jogkövetési vizsgálat során merült fel. Akkor még lehetősége lett volna a jogkövetési vizsgálat során a számla érvénytelenítésére, amennyiben tényleges teljesítés nem történt a részéről. Felperes arról sem tájékoztatta az elsőfokú adóhatóságot, hogy a fellebbezési jogról történő lemondásával egyidejűleg az adókülönbözet „megfizetését” a benyújtott bevallásában az általa kibocsátott számla érvénytelenítésével és ezáltal a fizetendő áfa csökkentésével kívánja teljesíteni. A fellebbezési jogról a szükséges tájékoztatást követően mondott le, az adóhatósági dolgozók nem befolyásolták döntését. Kifejtette, hogy ellentmondásos az adózó kérelme, mivel a számla érvénytelenítése ellenére is azt állítja, hogy „a teljesítés megvalósult” és az intézkedéseket kizárólag az elsőfokú határozatban rögzítettek miatt teszi. Ugyanis amennyiben a teljesítés valóban megvalósult, úgy a számla érvénytelenítése nem lehet szabályos az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése erre csak a nem teljesítés, illetve más által történő teljesítés esetére ad lehetőséget. Sem a jegyzőkönyvekben, sem az elsőfokú határozatban nem írt olyat az adóhatóság, hogy a számla érvénytelenítésével ellentételezheti az adózó az ellenőrzés során tett megállapításokat.

[10] A felperesi fellebbezése folytán eljár alperes a 4329446656 iktatószámú végzésével az elsőfokú végzést helybenhagyta.

[11] Indokolásában leszögezte, hogy az adózás eljárási szabályaiban főszabályként érvényesül az, hogy az adóhatóság által vizsgált időszakot újból vizsgálni nem lehet, ettől eltérően azonban bizonyos esetekben szükségessé válik, a már egyszer levizsgált időszak ismételt ellenőrzése. Ezt szabályozza az Air. 92. § b) pontja, amely szerint az ismételt ellenőrzés az adóellenőrzés egy speciális fajtája, amikor a már vizsgált időszak, illetve adónemek ismételt vizsgálatára kerülhet sor, a törvény által meghatározott feltételek fennállása esetében. Kiemelte, hogy az ismételt ellenőrzés elrendeléséről szóló döntés meghozatalakor az adóhatóságnak kizárólag a konjunktív törvényi feltételek meglétét kell vizsgálnia. Egyetértett az elsőfokú adóhatósággal és az elsőfokú végzéssel egyezően rögzítette és ismertette ezeket. Egyetértett abban is az elsőfokú szervvel, hogy önmagában a kérdéses számla érvénytelenítése nem minősül új ténynek a lefolytatott adóellenőrzéshez képest, mivel az érvénytelenítésre éppen az elsőfokú határozat miatt került sor. Ez alkalmatlan arra is, hogy megváltoztassa a korábbi ellenőrzés megállapításait, mivel aszerint az adózó tudott a számla fiktív voltáról, a gazdasági esemény valótlanágáról, ezért esetében a jóhiszeműség eleve kizárt.

[12] A korábbi jogkövetési vizsgálat során merült fel a számla érvénytelenítésének lehetősége, azonban ragaszkodott hozzá a felperes, hogy a gazdasági esemény valós. A fellebbezési jogáról pedig akkor mondott le, amikor ismertté vált számára az üzleti partnerénél, a számlabefogadó társaságnál folytatott adóellenőrzés nyomán hozott adóhatósági határozat ügyében a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete.

[13] Ellentmondásos a felperesi kérelem, mivel felperes szerint nincsen szó fiktív számláról, ennek ellenére mégis érvénytelenítette azt, ez nem minősül jóhiszemű eljárásnak. Felperes pedig nem bizonyította, hogy az elsőfokú adóhatóság tájékoztatta volna ezen eljárás megindításának lehetőségéről, ilyen utalás a 2020. júniusban készült jogkövetési vizsgálati jegyzőkönyvben sem szerepel. Az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) C-81/17. számú ügyben hozott döntéssel kapcsolatban kiemelte, hogy az ottani tényállás szerint az ellenőrzést a bevallás benyújtását követően azonnal, vagy rövid időn belül megindították, ezáltal megfosztották az adózót a HÉA bevallás helyesbítésének lehetőségétől. Jelen esetben a vizsgált időszak 2016. év volt, tehát az adózónak az adóellenőrzés megindulásáig közel három év állt a rendelkezésére, hogy a számlahelyesbítést elvégezze, amennyiben annak feltételei fennálltak. Leszögezte, hogy a kiegészítő vizsgálatok elrendelését, azok eredményét utóbb a fellebbezési jogáról történt lemondása okán nem sérelmezheti.

A kereseti kérelem és a védirat

[14] A felperes keresetében elsődlegesen a jogerős határozat hatályon kívül helyezését és alperes új eljárás lefolytatására kötelezését kérte azzal, hogy a bíróság állapítsa meg, a

felperes a számla érvénytelenítése okán jogosult a felszámított áfa összegének csökkentésére, másodlagosan a vizsgálattal lezárt időszak tekintetében a számla érvénytelenítése miatt kérte az önellenőrzés lehetőségének biztosítását. Keresetét az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésére, 77-78. §-ra, 153/B. §-ra, az Air. 92. § b) pontjára, 100. §-ára, valamint az EUB C-81/17. számú ítéletére alapozta.

[15] Az alperes a védiratában a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

[16] Az elsőfokú bíróság ítéletével a keresetet elutasította.

[17] Indokolásában leszögezte, hogy kizárólag az ismételt ellenőrzés iránti kérelem beadásának jogszabályi feltételei fennálltát vizsgálta. Hangsúlyozta, hogy a per eldöntése szempontjából irreleváns, hogy a felperes az elsőfokú határozattal szembeni fellebbezés jogáról, miért, milyen okból mondott le, miért állított ki érvénytelenítő számlát, majd szerepeltette azt a 2020. február havi bevallásában, mint ahogy a korábban zajlott adóellenőrzési eljárás, az abban hozott jegyzőkönyv és kiegészítő jegyzőkönyv és a kiegészítő vizsgálatok elrendelésének oka is. Az e vonatkozású jogsérelmeit az elsőfokú határozat elleni fellebbezés benyújtásával érvényesíthette volna a felperes.

[18] Helytállóan rögzítette az adóhatóság, hogy a jogszabályi feltételek közül az első, vagyis az adózó részéről előterjesztett kérelem nem vitásan teljesült. Az adózó által feltárt új tény, körülmény, mint következő feltétel tekintetében a felperes az érvénytelenítő számla kiállítására hivatkozott, amelyre azért került sor, mert az elsőfokú határozat megállapítása szerint nem történt tényleges teljesítés. Ezt a tényt ugyanakkor az elsőfokú határozat rögzítette az addigi következetes felperesi állítással szemben, valamint azt a számlabefogadó partner adóhatósági ügyében meghozott Miskolci KMB ítélete szintén igazolta. Arra is hivatkozott a felperes, hogy a számlában foglalt gazdasági esemény teljesítése hiányában az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése alapján helye volt a korábban kibocsátott számla érvénytelenítésének. Az elsőfokú bíróság megállapította, hogy az Air. 92. § b) pontjában írt konjunktív feltételek nem álltak fenn a felperes kérelme tekintetében, vagyis nem volt oly új tény, illetve körülmény, amiről az adózó korábban ne tudott volna. A felperes volt, az aki következetesen állította a megelőző eljárásban, hogy valós teljesítés történt a kérdéses számla tekintetében. Ez nem bizonyult helytállónak, mivel az elsőfokú határozat megállapította a számlázási láncolat fennálltát, abban a felperes aktív szerepét, ezért nem igaz, hogy a felperes ne tudott volna, illetve jóhiszemű eljárás esetén ne tudhatott volna az egyébként nem is új ténynek minősülő fiktív számláról, azaz a teljesítés hiányáról. Ellenkezőleg a felperes mindvégig tudta a számla fiktív voltát, azonban nem tanúsította az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése által megkívánt magatartást, vagyis nem gondoskodott haladéktalanul a kibocsátott számla érvénytelenítéséről. Az érvénytelenítő számla kiállítása azért sem tekinthető ténynek, körülménynek, mivel arra éppen az elsőfokú határozat ismeretében került sor, erre maga a

felperes az ahhoz tartozó kísérlévlben kifejezetten utalt. Ezáltal az elsőfokú határozat megállapításai sem változnának meg, hiszen éppen azt mondta ki az elsőfokú határozat, hogy a számla fiktív volt.

[19] Az Airt. 92. § b) pontja szerinti jogintézmény, azaz az ismételt ellenőrzés lehetősége nem az ilyen esetekre szolgál. Valóban előfordulhat olyan eset, amikor valamely új tény, körülmény merül fel egy ellenőrzéssel lezárt ügyben, amely korábban méltányolható okból, vagyis jóhiszemű eljárás mellett sem állhatott az adózó rendelkezésére. Márpedig, ha az adott tény, vagy körülmény ismert lett volna, úgy adott esetben eltérő adóhatósági megállapítások születhettek volna. A perbeli esetben azonban ilyen tény, körülmény nem állt fenn.

[20] Alaptalanul hivatkozott az felperes az Áfa tv. 55. § (2) bekezdés megsértésére is. E jogszabályhely szerint a teljesítés hiánya esetén akkor nem áll be a számlakiállításához fűződő joghatás, ha az adózó kétséget kizáróan bizonyítja, hogy a számlakibocsátás ellenére nem történt teljesítés, vagy igen, de azt más valaki teljesítette. Ezzel szemben a felperes jelen ügyben végig állította, hogy történt teljesítés, mindössze a miskolci KMB ítélete ismeretében végül az érvénytelenítő számla kiállítása mellett döntött. Nem sértette meg a jogerős határozat az Áfa tv. 153/B. §-át sem, mivel a jogkövetési vizsgálat éppen ezen jogszabályi rendelkezésre hivatkozással állapított meg hibát, melyet felperes elfogadott és önellenőrzéssel javított. Az Air. 100. § megsértésére történő hivatkozás is alaptalan, mert éppen ugyanazon jogviszony több alanyára tettek azonos megállapítást az eljáró adóhatóságok, a jogviszonyt ugyanúgy minősítették a számlabefogadó partner és a felperes esetében, a kiegészítő vizsgálat elrendelésére és a kiegészítő jegyzőkönyv elkészültére éppen a miskolci ügy miatt került sor.

[21] Mivel a fellebbezési jogáról lemondott a felperes, így a megelőző eljárásban tett hivatkozásait nem lehetett figyelembe venni, azok alapján ismételt ellenőrzés elrendelésének nem volt helye. A fellebbezésében hivatkozhatott volna eredménnyel az általa megjelölt kúriai ítéletre és EUB döntésekre. Azzal kapcsolatban, hogy a számla érvénytelenítése okán jogosult a felszámított áfa összegének csökkentésére, illetve a bíróság biztosítsa számára az önellenőrzés lehetőségét, kifejtette, hogy mindez a jelen peres eljárás keretein túlmutat. A felek által hivatkozott Kfv.35.248/2018/6. számú kúriai ítéletben kapcsolatban hangsúlyozta, hogy az Áfa tv. 55. § (2) bekezdés alkalmazhatósága nem képezte a jogvita tárgyát, hanem az Air. 92. § b) pontjára alapított felperesi kérelem mikénti elbírálása.

A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem

[22] A felperes a felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős ítélet megváltoztatását kérte akként, hogy az ismételt ellenőrzés iránti felperesi kérelemnek adjon helyt, és az alperes végzését semmisítse meg, az alperest új eljárás lefolytatására kötelezze a Kúria, vagy ha az ismételt ellenőrzésnek nincs helye, úgy kérte a vizsgálattal lezárt időszak tekintetében a számla érvénytelenítése miatt az önellenőrzés lehetőségének biztosítását. Másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás

lefolytatására, új határozat hozatalára utasítását kérte. A felperes szerint a jogerős ítélet jogszabálysértő, mert a felperes jogosult a számla érvénytelenítése okán a felszámított általános forgalmi adó csökkentésére. Amennyiben az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 55. § (2) bekezdése nem alkalmazható az adott ügyben, akkor az Áfa tv. 153/B. § (1) bekezdése alkalmazásának van helye.

[23] Az alperes 5589408679 iktatószámú határozatának 17. oldalán rögzítésre került, hogy a revízió a kiegészítő ellenőrzés során minden rendelkezésre álló tényt, körülményt, bizonylatot, adatot figyelembe véve, kétséget kizáróan nem tudja bizonyítani, hogy az automaták vétele és értékesítése tekintetében a társaság adókijátszásban vett részt, ezért megállapítást nem tesz. Az is, hogy nem tudta kétséget kizáróan bizonyítani az alperes, hogy az automaták felújítása során a két cég között gazdasági esemény nem történt, ezért megállapítást nem tesz. Az adóhatóság 2019. szeptember 23-án teljes egészében tisztában volt a NAV Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Igazgatósága által az O. Zrt.-nél lefolytatott másodfokú adóhatóság által lezárt megállapítással, ezért az alperes azon állítása, hogy a tényállás további tisztázása érdekében további vizsgálódás vált szükségessé (5311590508 számú kiegészítő jegyzőkönyv) nem helytálló.

[24] A semlegesség elvének érvényesülése azzal jár, hogy ha az O. Zrt. számlabefogadó oldalán az áfalevonási jog nem biztosított, akkor a számlakibocsátó oldalán lehetővé kell tenni a fizetendő adó csökkentését. Ha a belföldi joggyakorlat alapján az önellenőrzés lehetősége kizárt, akkor a felperesnek az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésében rögzített érvénytelenítő számla benyújtása és ismételt ellenőrzés kérése a lehetősége, illetve az Áfa tv. 153/B. § (1) bekezdésének alkalmazása. Az érvénytelenítő számla hatásának érvényesítésével megvalósulna az adókiesés veszélyének elhárítása. Ellenkező esetben az Áfa tv.-el ellentétes állapot áll elő, mert a költségvetés javára kétszeres áfaösszeg kerül jóváírása, ha az O. Zrt.-nél nincs lehetőség a felszámított áfa levonására, a számlakibocsátónál pedig nincs lehetőség a befizetett áfa csökkentésére.

[25] A felperes nem tudja azt elfogadni, hogy az önellenőrzés lehetőségének hiánya miatt nem tudja a felperes az érvénytelenítést joghatályosan megtenni, mert így nem az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésében meghatározott haladéktalanság követelménye elmulasztása miatt, hanem az érvénytelenítő számla alkalmatlansága következtében nem teljesül az adókiesés veszélyének elhárítása feltétel. A felperesnek kizárólag az ismételt ellenőrzés kérelmezése áll rendelkezésre, mint igényérvényesítési intézmény.

[26] Az Air. 6. § és 8. § alapján a jóhiszemű eljárás és az együttműködési kötelezettség elve alapján amennyiben az adóhatóság az adott ügylet érvénytelenségét állapította meg, fel kellett volna hívnia a figyelmet a számla érvénytelenítésére, s annak adójogi következményeire, mely esetben az eredeti időszakban felszámított általános forgalmi adót nem kell megfizetni. Ezért nem alapos az az alperesi hivatkozás, hogy az elsőfokú határozat elleni fellebbezésben kellett volna előadnia felperesnek a kifogásait, ráadásul a védiratban felhozott adói mulasztások már teljes körűen rendelkezésre álltak, tehát ez nem lehet kifogás a bírósági eljárásban.

[27] Hivatkozott a Kúria Kfv.III.35.821/2015/6. számú ítéletére és az EUB C-81/17. számú Zabrus ügyben hozott ítéletére. Az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése esetében pedig két feltételt kell vizsgálnia az adóhatóságnak. Egyrészt, hogy a felperes gondoskodott-e a kibocsátott számla érvényességéről, amit felperes esetében az adóhatóság sem vitatott, másrészt bizonyított, hogy a számlakibocsátás ellenére teljesítés nem történt. Ezért jogszabálysértő, hogy e kúriai döntés ellenére az alperes más álláspontot foglal el. Az EUB ítélete szerint annak megválaszolása, hogy a konkrét ügyben a tényleges rendelkezésre álló idő elegendő-e a levonási jog gyakorlására, illetve mi tekinthető elegendő időnek, a magyar bírósági gyakorlat hiányában minden esetben mérlegelést igényel. A felperes szerint a jogorvoslattal élés azonban nem tekinthető olyan késedelemnek, amely az áfalevonási jog alapelvének sérelmét jelenthetné.

[28] A számla érvénytelenítése szemben az elsőfokú bíróság ítéletével jóhiszeműséget bizonyító körülmény. Ezt támasztja alá az EUB gyakorlata is. A C-566/07. számú Stadeco ügyben hozott döntés szerint „a hozzáadott-adó semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok belső jogrendjükben előírhatják, hogy kiigazítható a jogtalanul felszámított adó, ha jóhiszeműen járt el a számla kiállítója (36. pont).” Mindazon által, ha a számla kiállítója időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel kiesés veszélyét a semlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul felszámított adót anélkül helyesbíteni lehessen, hogy a tagállamok az ilyen helyesbítést a szóban forgó számla kiállítójának jóhiszeműségétől tehessék függővé (Schmeink&Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 58. pontja, valamint Karageorgou és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 50. pont). Ez a helyesbítés továbbá nem függhet az adóhatóság diszkrecionális jogkörétől (Schmeink&Cofreth és Stobel ügyben hozott ítélet 68. pont). Az adózó rosszhiszeműségét pedig az adóhatóságnak kell bizonyítani, de erre nem merült fel adat.

[29] Az pedig, hogy az adóügyi határozattal szemben nem élt jogorvoslattal, nem zárja ki az ismételt önellenőrzésről szóló Air. 92. § b) pontjának alkalmazását, ezt a rendelkezést a törvényszék tévesen minősítette. Tévesen alkalmazta az Áfa tv. 55. § (2) bekezdés b) pontját is, mivel a kérelmezett számla alapján fogadta el az adóhatóság a fizetendő adót a számlában foglaltakkal egyezően, ugyanakkor az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésére történt felperesi hivatkozást az elsőfokú bíróság nem fogadta el. Tévedett az elsőfokú bíróság abban is, hogy nem tekintette új ténynek a Miskolci KMB ítéletének megismerésére történő felperesi hivatkozást annak ellenére, hogy ez a körülmény alapul szolgált volna az érvénytelenítő számla kibocsátásának. Attól függetlenül, hogy nem nyújtott be fellebbezést a felperes, a felhívott kúriai és EUB döntéseket az ítélet meghozatala során figyelembe kell venni. Abban a tudatban volt a felperes, hogy az érvénytelenítő számla kapcsán az általános forgalmi adó levonását az érvénytelenítő számla kibocsátásának az időpontjában érvényesítheti, mivel az adóhatóság telefonon ezt erősítette meg. A Kfv.35.248/2008/6. számú ítélettel kapcsolatban tévedett az elsőfokú bíróság, amikor az Áfa tv. 55. § (2) bekezdés b) pontjára hivatkozott és figyelmen kívül hagyta az Air. 92. § b) pontját.

[30] Az alperes érdemi ellenkérelmében az elsőfokú bíróság ítéletének hatályban tartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[31] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.

[32] A Kp. 120. § (5) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[33] A felülvizsgálati kérelemben hivatkozott EUB, illetve kúriai ítéletek az alperes állítása szerint a keresettel támadott végzés jogi keretein túlmutatnak. Tény, hogy a hivatkozott döntések a számlakibocsátás tényére tekintettel fennálló adófizetés alóli mentesülésre vonatkozó feltételek érvényesítése, illetve adózói eljárás kapcsán értelmezik az uniós és a nemzeti jogot, azonban az Air. 92. § b) pontja szerinti konjunktív feltételek vizsgálata szempontjából is jelentőséggel bírnak.

[34] A Kúria a Kfv.I.35.369/2020/6. számú végzésében leszögezte, hogy ugyan a Kúria e jogkérdéseket a Kfv.I.35.248/2018/6., Kfv.I.35.338/2018/9. számú ítéleteiben vizsgálta, az azokban kifejtetteket irányadónak tekintette, de kiemelte, hogy a 2019. március 7-i Kfv.I.35.248/2018/6. számú ítéletét követően az EUB 2019. május 8-án meghozta a C-712/17.(EN.SA.) ügyben a döntését, amelyben – immár a C-566/07. számú (Stadeco) és C-138/12. számú (Rusedespred) ügyek tényállásától eltérően, melyekben az érvénytelenített számlákon szereplő gazdasági események megvalósulása nem volt vitatott – a fiktív, ténylegesen nem teljesített ügyletekről kiállított számlák helyesbítésére vonatkozó jogelveket rögzítette a Héta irányelv 203. cikkét értelmezve az adócsalás elleni küzdelem iránti cél és a Héta semlegesség elvének tükrében. A Kúria az EUB ezen döntésében foglaltak alkalmazásával hozta meg 2019. május 16-án a Kfv.I.35.338/2018/9. számú ítéletét is.

[35] A Kúria a hivatkozott döntéseiben kifejtette, hogy a C-712/17. (EN.SA.) ítélet 26.) pontja szerint a számlán feltüntetett héa-t bármely valós adóköteles ügylet hiányában is – e számla kibocsátójának kell megfizetnie. A C-643/11. (LVK OOD) ítélet 33-37.) pontja értelmében a felszámított héa-levonásához való jog gyakorlása nem terjed ki arra a héa-ra, amelyet kizárólag a számlán történt feltüntetése miatt kell megfizetni. Az adóbevétel kiesés veszélye – főszabály szerint – mind addig nem hárul el teljesen, amíg a héa-t jogtalanul feltüntető számla címzettje adólevonás céljából még felhasználhatja a számlát, ezért a Héta irányelv 203. cikkében előírt kötelezettség az adólevonási jogból esetlegesen következő adóbevétel kiesés veszélyét kívánja elhárítani. Hasonlóan érvel az EUB a C-48/20. (UAB „P.”) ítélet 23-32. pontjaiban is. Az EUB a C-712/17. (EN.SA.) ítélet 33. pontjában kifejtette azt is, hogy a Héta irányelv 203. cikke szerinti, a számlakiállítás tényén alapuló adófizetési

kötelezettség az arányosság elve alapján nem lépheti túl az adóbevétel kiesés veszélyének elhárításához, mint cél eléréséhez szükséges mértéket, és különösen nem sértheti túlzottan a héra semlegesség elvét, így – erre irányuló közösségi szabály hiánya miatt a tagállamoknak szabályozniuk kell, hogy minden jogosulatlanul felszámított adó helyesbíthető legyen, amennyiben a számla kibocsátója bizonyítja jóhiszeműségét, vagy ha kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel kiesés veszélyét. Utóbbi ítélet 34-35. pontjában az EUB kimondta azt is, hogy az EN.SA. szándékosan olyan számlákat bocsátott ki, amelyek semmiféle valós ügyleteknek nem feleltek meg, így nem hivatkozhat a jóhiszeműségére. Ez történt a perbeli esetben is: a felperes a kijavított számla fiktív voltáról a gazdasági esemény valótlanságáról tudomással bírt, a felperes által érvénytelenített, az elsőfokú határozat megállapításaival érintett számla alapját képező számla nem hiteles, az alapul szolgáló gazdasági esemény nem a számla szerinti felek között valósult meg, tudatosan felépített számlázási láncolatot hoztak létre a felperesi adózó részvételével, amelynek célja a jogosulatlan adóelőny biztosítása volt, ezért a felperes jóhiszeműsége kizárt.

[36] Az ítélet szerint ugyanakkor az EN.SA. fiktív ügyletei nem jártak adóbevétel kieséssel és ilyen esetben a héra semlegesség és az arányosság elve arra kötelezi a tagállamokat, hogy a fiktív ügyletre vonatkozó számla kibocsátója számára tegyék lehetővé azt, hogy az e számlán szereplő általa megfizetett adó visszatérítését kérje, amennyiben kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel kiesés veszélyét.

[37] A felperes azonban nyilvánvalóan tisztában volt azzal, hogy a számlán szereplő szolgáltatásokat nem teljesítette, erre figyelemmel az adóbevétel kiesés veszélyét kellő időben kellett volna elhárítania az érvénytelenítő számlák kiállításával. Jelen ügyben a vizsgált időszak 2016. év volt, tehát a felperesnek az adóellenőrzés megindulásáig közel három év állt rendelkezésére, hogy a számlahelyesbítést elvégezze, amennyiben annak feltételei fennálltak. Ehhez képest a felperes nem vitatta sem a megelőző eljárásban, sem a perben, hogy a 2016-2019. közötti időszakban a perbeli 2016. áprilisi számlát, annak nemteljesítése miatt nem érvénytelenítette. Épp ellenkezőleg az adóellenőrzés során a felperes mindvégig a számla szerinti gazdasági esemény valós voltára hivatkozott, kitartott amellett, hogy az létrejött, a számla nem fiktív. Csupán az elsőfokú határozat felperesi adózó aktív adókijátszásban tevőleges magatartásának megállapítását követően, a fellebbezés visszavonása után állított ki érvénytelenítő számlát az adóhatóság által fiktívnek minősített perbeli számla tekintetében. Az érvénytelenítés időpontjának a számlabefogadó adóeljárásának befejeződését követő időpontban való megválasztása a felperes döntése volt. Így a Kúria megítélése szerint a felperes ezen eljárása nem felelt meg az EUB által támasztott követelménynek, azaz a számlák kellő időben történő érvénytelenítésének sem.

[38] Tény, hogy a fiktív számlák után az adólevonás megakadályozása nem a felperes érvénytelenítő számláinak, hanem az adóhatóság fellépésének az eredménye, jogkövetkezménye volt. Az adóbevétel kiesés veszélyét, tehát nem a felperes cselekvése hárította el. Az EUB C-48/20. (UAB-”P.”) ítéletében vizsgálta az adóellenőrzés megindításának hatását az érvénytelenítés lehetőségére és kimondta, hogy a Héra irányelv 203. cikkét, valamint a arányosság és a héra semlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal az olyan nemzeti szabályozás ellentétes, amely nem teszi lehetővé a jóhiszemű adóalany számára, hogy az adóellenőrzési eljárás megindítását követően az adót jogalap nélkül

feltüntető számlákat helyesbítse. Figyelemmel arra tehát, hogy a felperes jóhiszeműnek nem tekinthető, a felperes számláinak érvénytelenítése nem állt a közösségi joggal sem összhangban, ezért a közösségi jogra, illetve a nemzeti jogra történő felperesi hivatkozás megalapozatlan volt.

[39] Itt utal a Kúria a C-81/17. Zabrus Siret ügyben hozott ítéletre is, amely ugyancsak az adósemlegesség, a hatékony érvényesülés és az arányosság érvényesülésével kapcsolatos döntésében az EUB jelentőséget tulajdonított annak a ténynek, hogy az ellenőrzést a bevallás benyújtását követően azonnal, vagy rövid időn belül megindították, ezáltal megfosztották az adózót a héa bevallás helyesbítésének lehetőségétől. Ítéletében ugyanis rögzítette, hogy amennyiben az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között az adóellenőrzést az adóbevallás benyújtásának időpontját követően azonnal, vagy rövid időn belül megindítják, az említett szabályozás alapján az adóalanyokat megfosztják a héa bevallásaik helyesbítésének a lehetőségétől, ily módon a héa levonási jog adóalanyok általi gyakorlása gyakorlatilag lehetetlenné, vagy legalábbis túlzottan nehézé válik. Jelen esetben azonban a 2016-os vizsgált időszakhoz képest közel három év állt rendelkezésre az adóellenőrzés megindulásáig a felperesnek a számlahelyesbítés elvégzésére.

[40] Az uniós és kúriai bírói gyakorlat alapján kijelenthető, hogy a fenti döntések a számlakibocsátás tényére tekintettel fennálló adófizetés alóli mentesülésre vonatkozó feltételek érvényesítése, illetve adózói eljárás kapcsán értelmezik az uniós és a nemzeti jogot, az anyagi jog alapján is, azonban az ismételt ellenőrzés elrendelésének eljárásjogi kritériumai Air. 92. § b) pontja szerinti konjunktív feltételeinek vizsgálata szempontjából is jelentőséggel bírnak. Az uniós jog szerint az adófizetés alól való mentesülés feltétele tehát a jóhiszeműség és az adóbevétel kiesés veszélyének kellő időben történő elhárítása. Utóbbit a felperes előbb az érvénytelenítő számlák kiállításával, majd az ismételt ellenőrzés iránti kérelem előterjesztésével kívánt elérni.

[41] Az uniós bírósági gyakorlat alapján kialakult kúriai gyakorlat szerinti jogértelmezés alapján azonban a jelen ügyben sem jóhiszeműség feltétele, sem az adóbevétel kiesés veszélyének kellő időben történő elhárítása nem állapítható meg a felperes vonatkozásában.

[42] Az ismételt ellenőrzés iránti kérelem magyar nemzeti jog szerinti szabályozása szerint az adóellenőrzéssel lezárt bevallási időszak tekintetében az adó, költségvetési támogatás ismételt vizsgálatára kerülhet sor az adózó kérelmére, ha az adózó által feltárt új tény, körülmény tisztázása a korábbi ellenőrzés megállapításainak megváltoztatását eredményezné, feltéve, hogy az új tény, körülmény korábban nem állt és jóhiszemű eljárás esetén nem állhatott az adózó rendelkezésére, illetve arról az adózó nem tudott és jóhiszemű eljárás esetén nem is tudhatott [Air. 92. § b) pontja].

[43] Az elsőfokú bíróság az Air. 92. § b) pontjában foglalt konjunktív feltételek fennállása körében helytállóan értelmezte a rendelkezésre álló tényeket és azok kronológiai

sorrendjét. Okszerűen állapította meg, hogy a P0002748 számú számlának az adózó általi javítása a 2020. február 28-án kelt P0004212 számú számlának nem minősül a lefolytatott adóellenőrzéshez képest adózó által feltárt új ténynek, mivel a számla érvénytelenítése a hivatkozott ellenőrzést követően arra hivatkozással történt. A kijavított számla fiktív voltáról, az igazolni kívánt gazdasági esemény valótlanágáról az adózó tudomással bírt, mindez a jogerős határozatban részletesen ismertetésre került, a Miskolci KMB ítélete ezért sem jelenthetett olyan új tény, amely az Air. 92. § b) pontjában rögzített feltételek fennálltát alátámasztaná. Nyilvánvaló tény ugyanis, hogy mivel annak ellenére, hogy a 2016. évre vonatkozó adóhatósági vizsgálat ideje alatt is lehetősége lett volna a felperesnek érvénytelenítő számla kiállítására, illetve becsatolására, az érvénytelenítő számlát 2020. február 28-án állította ki, ugyanakkor az adóhatóság döntésével szemben 2020. március 11. napjáig lehetősége volt fellebbezés benyújtására. Erre tekintettel nem állapítható meg olyan új tény vagy körülmény, amely jóhiszemű eljárás mellett ne állt volna a felperes rendelkezésére az adóhatósági döntés véglegessé válásáig. Ezért állapította meg helytállóan az elsőfokú bíróság, hogy a konjunktív feltételek közül sem az új tény, körülmény, sem pedig az adózó jóhiszeműsége nem állt fenn, mert lényegében az érvénytelenítő számla kiállítására az elsőfokú határozat ismeretében került sor, amire maga a felperes az ahhoz tartozó kísérő levélben kifejezetten utalt.

[44] A felülvizsgálat tárgya a jogerős ítélet, ezért a felülvizsgálati kérelemnek kizárólag a közigazgatási hatóság által elkövetett jogszabálysértésekre vonatkozó hivatkozásai nem voltak érdemben elbírálhatók. Alaptalanul hivatkozott az Air. szabályainak megsértésére a felperes, mivel az elsőfokú bíróság eljárása során ezen jogszabályhelyeket nem alkalmazta. A felülvizsgálati kérelemben szereplő – a kiegészítő ellenőrzésre, a kiegészítő jegyzőkönyvnek a tényállás további tisztázása érdekében szükséges további vizsgálódás előírására vonatkozó, valamint az Air. 6. és 8. §-a alapján a jóhiszemű eljárás követelményét és az együttműködési kötelezettség elvét számon kérő, mint ahogy az a hivatkozás is, hogy miért nem hívta fel a számla érvénytelenítésére az adóhatóság a felperest, illetve az adóhatóság adózói visszaélésre hivatkozott a felperes vonatkozásában – ez okból sem megalapozottak. Az elsőfokú bíróság arra is helyesen utalt ítéletében, hogy az elsőfokú határozat elleni fellebbezés jogáról lemondott a felperes, ezért a határozat ellen a továbbiakban jogorvoslattal nem élhet. Az elsőfokú bíróságnak tekintettel kellett lennie a Kp. 4. § (2) bekezdésére vagyis, hogy a felperes a vitatott tevékenységgel szemben jogszabály által biztosított közigazgatási jogorvoslatot nem merítette ki.

[45] Helytállóan mutatott rá az elsőfokú bíróság, hogy a felperes azon egyébként felülvizsgálati eljárásban is megismételt igénye, hogy a számla érvénytelenítése okán jogosult a felszámított áfa összegének csökkentésére, illetve biztosítsa számára a bíróság az önellenőrzés lehetőségét, túlmutat a peres eljárás keretein. Mindezen okból nem hivatkozhat arra sem alappal a felülvizsgálati kérelmében a felperes, hogy az érvénytelenítő számla alkalmatlanságának megállapítása számára értelmezhetetlen. Kétség kívül az, hogy a felperes az adóügyi határozattal szemben jogorvoslattal nem élt, nem zárja ki az ismételt ellenőrzésről szóló Air. 92. § b) pontjának alkalmazását, az elsőfokú bíróság, azonban az ismételt ellenőrzés konjunktív feltételek hiányát állapította meg.

[46] Az Áfa tv. 55. § (2) bekezdés b) pontját sem értelmezte tévesen az elsőfokú bíróság. Okszerűen állapította meg, hogy a jogszabályhely szerint teljesítés hiánya esetén akkor nem áll be a számla kiállításához fűződő joghatás, ha az adózó kétséget kizáróan bizonyítja, hogy a számlakibocsátás ellenére nem történt teljesítés, vagy igen, de azt más valaki teljesítette. Ezzel szemben az elsőfokú bíróság helytálló következtetése szerint a perbeli ügyben az adózó mindvégig azt állította, hogy történt teljesítés és ezen álláspontját nem is változtatta meg, mindössze a Miskolci KMB ítélete ismeretében döntött végül az érvénytelenítő számla kiállítása mellett.

[47] Mindezek alapján a Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[48] *A héra semlegesség és az arányosság elve arra kötelezi a tagállamokat, hogy a fiktív ügyletre vonatkozó számla kibocsátója számára tegyék lehetővé azt, hogy az e számlán szereplő általa megfizetett adó visszatérítését kérje, amennyiben kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel kiesés veszélyét.*

[49] *Az uniós jog szerint az adófizetés alól való mentesülés feltétele a jóhiszeműség és az adóbevétel kiesés veszélyének kellő időben történő elhárítása, s ezek vizsgálata adott tényállás mellett, az ismételt ellenőrzés iránti kérelem elbírálása Air. 92. § b) pontja szerinti konjunktív feltételeinek vizsgálata szempontjából is jelentőséggel bírnak. Jelen ügyben a konjunktív feltételek közül sem az új tény, körülmény, sem pedig az adózó jóhiszeműsége nem állt fenn, mert lényegében az érvénytelenítő számla kiállítására az elsőfokú határozat ismeretében került sor, amire maga a felperes az ahhoz tartozó kísérő levélben kifejezetten utalt.*

Záró rész

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

[51] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 39. § (3) bekezdés d) pontja és 50. § (1) bekezdése és a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 83. § (1) bekezdése alapján a perveztes felperes köteles viselni.

[52] Ugyancsak a felperes köteles az alperesnek felülvizsgálati perköltséget fizetni a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdésére tekintettel, melynek összegét a Kúria az alperes által csatolt költségjegyzék szerinti összegben állapította meg.

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

Budapest, 2021. október 21.

Dr.Darák Péter s.k.

a tanács elnöke

Dr. Demjén Péter s.k.

előadó bíró

Dr. Drávecz Margit s.k.

bíró