



Az ügy száma: Kfv.I.35.518/2020/7.

A tanács tagjai: Dr. Hajnal Péter a tanács elnöke;

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró;

Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: Kft1.

(cím2.)

A felperes képviselője: Jalsovszky Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Fehér Tamás ügyvéd)

(cím3.)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Helység3,)

Az alperes képviselője: kamarai jogtanácsos

(Helység1/4,)

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél, a felülvizsgálati kérelem sorszáma: alperes, 9.szám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Győri Törvényszék 1 K.701.134/2020/8. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Győri Törvényszék 1 K.701.134/2020/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 100.000 (egyszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2019. december 23-án az EUB C-292/19. számú végzésére hivatkozással az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 196. §-a alapján behajthatatlan követeléshez kapcsolódó áfa visszatérítésre irányuló kérelmet nyújtott be az elsőfokú adóhatósághoz. Kft2.-vel szemben fennálló tejértékesítésből származó 2016. január – május hónapok között teljesített 40.422.922, -Ft összegű lejárt követelésére alapította. A visszatéríteni kívánt adó összegét 6.166.754, -Ft-ban határozta meg, továbbá az Art. 196. § (6) bekezdésében rögzített kamat megállapítását és kiutalását is kérte.

[2] Az elsőfokú hatóság a 4326983842 számú határozatával a felperes kérelmét elutasította. Azt nem vitatta, hogy a követelés véglegesen behajthatatlanná vált, és a felperes az adós felszámolási eljárásának megindítását követően kísérletet tett a fennálló tartozás behajtására, fizetési felszólításokat adott ki, melyek eredménytelenek maradtak. A felszámolói nyilatkozat igazolta, hogy a felperes igényének teljesítésére az adós vagyona várhatóan nem nyújt fedezetet. Álláspontja az volt, hogy a felperes és adós tulajdonosi viszonya, összefonódása révén, a felperesnek rálátása volt az adós működésére, ezért tudomással bírt fizetési nehézségeiről. A felperesnek már 2014-2015. évben kintlévőségei voltak az adóssal szemben, ennek ellenére tovább értékesítette a tejtermékeket, nem élt a szerződések felmondási jogával. A tej beszállítását csak azt követően állították le, amikor az adós eladásra került egy másik gazdasági társaság részére. Ilyen körülmények alapján a felperes kérelme akkor lett volna teljesíthető, ha a behajthatatlanná válás elkerülése, megelőzése érdekében minden szükséges intézkedést megtett volna a szerződés megkötése, az ügyletek teljesítése során, valamint a tartozás behajtása érdekében. Az elutasítás jogalapját az Art. 1. §-ban jelölte meg.

[3] A felperes fellebbezése alapján eljár alperes a 4327708785 számú határozatával az elsőfokú határozatot helyben hagyta. Megállapította, hogy a felperes követelésének behajthatatlansága igazolást nyert, de az elsőfokú adóhatóság jogszerűen és helyesen vizsgálta az áfa visszatérítési kérelem elbírálásakor az Art. 1. §-a szerinti rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének érvényesülését. Okszerűen jutott arra a következtetésre az elsőfokú adóhatóság, hogy a felperes a 2016. január -május közötti időszakban teljesített számlák vonatkozásában nem igazolta azt, hogy minden szükséges intézkedést megtett követelései behajthatatlanná válásának elkerülése érdekében. A felperes előre láthatta partnere kockázatoságát, fizetéseképtelenségét, számíthatott arra, hogy partnere nem teljesít, magatartása nem volt kellően gondos, körültekintő és működése gazdasági kockázatát, gondatlan magatartásának következményeit nem háríthatja át a költségvetésre.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[4] A felperes kereseti kérelmében az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő megváltoztatását kérte akként, hogy a bíróság adjon helyt adó visszatérítési kérelmének, kamatigényét az Art. 196. § (6) bekezdésére alapította. Másodlagosan alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő megsemmisítését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[5] Kifogásolta, hogy az alperes kérelme elbírálásakor nem vette figyelembe az adósemlegesség elvét, figyelmen kívül hagyta a közösségi gyakorlatot, többletfeltételt támasztott a behajthatatlan követeléshez kapcsolódó adóalap csökkentés iránti kérelem teljesítéséhez. Szerinte a követelés véglegesen behajthatatlanná válásán túlmenően további bizonyítás nem terhelte. A jogi előírás nem teszi lehetővé az adóhatóság számára az adózó magatartásának gazdasági észszerűség szempontú vizsgálatát. Csak adócsalás esetén merülhetne fel az adóalap csökkentés megtagadása, ilyen körülményt viszont az alperes nem tárt fel. Alperes eljárása a visszamenőleges jogalkalmazás tilalmát is sérti, hiszen csak 2020. január 1. napjától állította fel a jogalkotó azt a követelmény rendszert, amelyet most felperesen az adóhatóság számonkér. Vitatta, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye alkalmazható lenne, de ha mégis, úgy annak téves tartalmat tulajdonít az alperes. Ezzel összefüggésben a közösségi joggyakorlatra, és az alapelvi rendelkezéshez fűzött kommentárra hivatkozott.

[6] Indítványozta az Európai Unió Bíróságának előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését, a rendeltetés ellenes joggyakorlásra alapozott adóalap csökkentés elutasítása vonatkozásában.

[7] Az alperes védiratában a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

[8] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét megalapozottnak találta és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megváltoztatta és megállapította, hogy a felperes 6.166.754,-Ft adó-visszatérítésre jogosult. Kötelezte az alperest a visszatérítendő adó összegének és ezen összeg után az adó megfizetésének napjától az ítélet jogerőre emelkedéséig a jegybanki alapkamat azonos mértékű kamat megfizetésére is.

[9] A bíróság nem osztotta azt a felperesi érvelést, hogy a behajthatatlan követeléshez kapcsolódó adó-visszatérítés iránti kérelem elbírálása során a közösségi jog ne engedne többletfeltétel meghatározását. Hangsúlyozta, hogy a HÉA-irányelv 90. cikk (1) bekezdése az adó-visszatérítés feltételének meghatározását a tagállamok feladatává tette. Nincs olyan közösségi jogi rendelkezés, illetve EUB döntés, amely alapján ne lehetne vizsgálni az adó-visszatérítés iránti kérelem kapcsán a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének érvényesülését.

[10] Rögzítette azt is, hogy alperes eljárása nem sérti a visszamenőleges jogalkalmazás követelményét, mert már a szerződés teljesítésének időpontjában is alapveti rendelkezés volt a rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye. Ekként az adóhatóság jogszerűen vizsgálta az Art. 1. §-ban megfogalmazott követelményt és a felperes állításával ellentétben nem alkalmazta a 2020. január 1. napjától hatályos, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) 77. §-ban megfogalmazott feltételeket.

[11] A rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye teljesülése körében hangsúlyozta, hogy az adóhatóságnak nem feladata a polgári jogi jogviszonyok tartalmának minősítése, a szerződéskötő felek egymással szembeni magatartásának észszerűségi vizsgálata. A gazdasági észszerűség hiányát kizárólag akkor állapíthatja meg, ha annak közvetlen adójogi vonzata is van. Ehhez viszont a közösségi joggyakorlatban kimunkált hármas feltétel fennállta szükséges, de a felperes esetében ezek nem álltak fenn. A felperes részéről a gazdasági esemény végbement, a kibocsátott számlák alapján az adót bevallotta és befizette, s az adóhatóság nem állapított meg olyan körülményt, amelyből arra lehetne következtetni, hogy a gazdasági ügyletek kifejezett, vagy elsődleges célja adókijátszás volt.

[12] Nem osztotta azt az alperesi érvelést sem, hogy az Art. 1. §-nak első és második mondatát egymástól elkülönítetten kellene értelmezni. Álláspontja szerint az első mondatban megfogalmazott alapveti követelményt a második mondat tölti meg tartalommal, a két mondat egységet képez. A rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye is konkrét ügylethez kapcsolódóan, annak adójogi hatásait tekintve vizsgálható. Az alperes értelmezése ezen felül sértené az adósemlegesség elvét is, és a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének céljával lenne ellentétes, ha az adóhatóság az ügylet teljesítésével kapcsolatosan feltárt, egyes gazdaságilag ésszerűtlen döntésekre hivatkozva tagadná meg, úgy az adó-visszatérítését, hogy az adójogszabályokban foglalt rendelkezések megkerülésére, kijátszására való szándékot nem állapít meg. Jelen esetben a felperes oldalán adókijátszás, adóelkerülés nem volt megállapítható, hiszen olyan ügylettel kapcsolatosan fizette meg az általános forgalmi adót, amelynek ellenértékét ténylegesen nem kapta meg. Költségvetést kár sem érte, mivel a felperes az ügyletet saját részéről teljesítette, részére azt az áfa összeget kell visszafizetni, amelyet a felperes úgy fizetett meg, hogy ahhoz kapcsolódóan ellenértéket soha nem fogja megkapni.

[13] A bíróság az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését szükségtelennek tartotta, mivel a per a tételes közösségi jogi és magyar jogi rendelkezések értelmezésével eldönthető volt, így nem merült fel ténylegesen értelmezést igénylő kérdés.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[14] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és kereset elutasítását, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozathozatalára történő utasítását kérte.

[15] Álláspontja szerint az ítéletben foglaltakkal ellentétben az alperes nem „gazdaságilag ésszerűtlen döntésekre hivatkozva” tagadta meg az adó-visszatérítését, ezért a bíróság alaptalanul állapította meg erre alapozva, hogy az alperes értelmezése sértené az

adósemlegesség elvét. Az alperes által a felperes terhére értékelt körülményeket a bíróság ténszerűen nem értékelte.

[16] Hangsúlyozta, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás alapelvi követelményét nem lehet akként értelmezni, hogy a jogalkotó e rendelkezéssel kizárólag valamely felek között létrejött ügylettel kapcsolatban tanúsított visszaélésszerű adózói magatartásokat tilalmazná. Ha ugyanis kizárólag ezen adózói magatartások lennének tiltottak, kiüresedne a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének az Art. 1. § első mondata szerinti általános meghatározása. A perbeli esetben a felperes által kötött jogügylet célzata tekintetében visszaélésszerű magatartást az adóhatóság nem állapított meg, a joggyakorlás, azaz az adó-visszatérítési jog gyakorlása tekintetében azonban egyértelműen megállapítható volt a rendeltetésellenesség.

[17] Az adóhatóság az Art. 1. §-ban megfogalmazott elvárás teljesülésének megállapítása érdekében vizsgálta a felperes magatartását. Vizsgálnia kellett, hogy a felperes az adóbeszedése és az adóbevétel kiesés veszélyének elhárítása érdekében a behajthatatlanná válás érdekében a partnerkiválasztás, a szerződés megkötése és az ügyletteljesítése során megtett-e minden szükséges intézkedést, másrészt pedig azt, hogy megtett-e minden szükséges intézkedést a tartozás behajtása érdekében. A feltárt körülmények alapján azt a következtetést kellett levonni, hogy a felperes a visszatérítési igénnyel visszaélésszerűen kívánt élni, ugyanis olyan behajthatatlan követelés visszatérítésére irányult kérelme, mely állomány keletkezéséhez és halmozódásához saját magatartásával hozzájárult, a felperes magatartásának következményeit pedig nem lehet a költségvetésre áthárítani. Nemfizetés esetén az adó teljes beszedését és az adóbevétel kiesés veszélyének az időben történő elhárítását célzó aktív cselekmények, intézkedések elvárása adózótól ésszerű és arányos követelmény, amely nem ellentétes az uniós elvárásokkal, s nem teszi lehetetlenné az adóalap csökkentés jogának az érvényesítését, éppen ellenkezőleg, felgyorsítja az adóalap csökkentés folyamatát.

[18] Az Art. 1. §-a nem csak a bírósági ítéletekben kifejtettek szerinti jogügyletekkel kapcsolatos tartalmat, hanem az adójogviszonyokban érvényesülő általános alapelvi követelményként azt a jelentést is hordozza, hogy az adójogviszonyok alanyai az egyes törvényi rendelkezések adta lehetőségekkel csak azok céljának, funkciójának megfelelően élhetnek. Az, hogy az alapügylet tekintetében adócsalás, vagy visszaélésszerű magatartás nem került megállapításra, nem alapozza meg a felperes visszatérítési igényét, ugyanis az adóalap csökkentésre okot adó körülmény, azaz a behajthatatlanná válás elkerülése és a behajtás iránt tett intézkedések vonatkozásában kifejtett felperesi magatartást is értékelni kell. A bíróság azonban ezt az alperes által hivatkozott körülményeket nem értékelte, ezért az ítélet sérti a Pp. 279. § (1) és 346. § (5) bekezdésének rendelkezéseit.

[19] Hangsúlyozta, hogy a felperes nem vitathatóan tudomással bírt partnere pénzügyi kockázatosságáról, ennek ellenére értékesítéseit tovább folytatta, a behajtás iránt intézkedéseket pedig csak jelentős késedelemmel tette meg. Nem tekinthető rendeltetésszerűnek adó visszatérítési igénnyel élni olyan követelések vonatkozásában, amelyek a felperes nem megfelelő eljárása következtében váltak behajthatatlanná.

[20] Az ítéleti megállapítással szemben kár éri a költségvetést a visszatérítési kérelem teljesítésével, ugyanis az adóhatóságnak már nincs lehetősége az adóstól visszaszerezni a

levont adó összegét. Felperes viszont olyan áthárított adót nem kapott meg vevőjétől, amely halmozódásához és beszédésének elmaradásához saját magatartásával hozzájárult.

[21] Kifogásolta a kamatfizetés kezdő időpontjának téves megállapítását is, ugyanis álláspontja szerint a felperes a behajthatatlanság igazolását megelőzően nem kérhette volna vissza a befizetett áfa összegét, ezt megelőző időszakra kamat pedig nem illeti meg.

[22] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte, egyben előzetes döntéshozatali eljárás iránti kérelmet is előterjesztett.

A Kúria döntése és jogi indokai

[23] Az alperes felülvizsgálati kérelme alaptalan.

[24] A Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 108. § (1) bekezdése által meghatározott keretek között vizsgálta felül. Ennek eredményeként megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a felperes kereseti kérelmének teljesítéséről helytállóan, a felülvizsgálati kérelemben felhívott jogszabályok lényeges megsértése nélkül döntött, döntése indokaival a Kúria teljes mértékben egyetért.

[25] Az alperes felülvizsgálati kérelmében elsőként az Art. 1. §-a bírósági értelmezését kifogásolta. Álláspontja szerint annak két mondatát egymástól függetlenül kell értelmezni, az első mondat az adójogviszonyokban általánosan érvényesülő elvet tartalmazza, míg második mondat ennek az elvnek egy másik aspektusát fejti ki, tölti meg tartalommal. Azonban a két mondatot nem lehet összemosni, és csak egymásra tekintettel értelmezni.

[26] Ezzel a megközelítéssel a Kúria nem ért egyet. Az értelmezés során a bíróságok mozgásterének korlátait a 23/2018. (XII.28.) AB határozat [25] pontja a következőképpen határozta meg: „Az Alaptörvény 28. cikke szerint a bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. Az Alaptörvénynek ez a rendelkezése a bíróságok számára alkotmányos kötelezettségként írja elő, hogy ítélező tevékenységük során a jogszabályokat elsősorban azok céljával összhangban értelmezzék. Ebből a kötelezettségből következik, hogy a bíróságnak a jogszabályok adta értelmezési mozgástér keretein belül azonosítania kell a jogszabály céljának érvényesülését, és a bírói döntésben alkalmazott jogszabályokat elsősorban arra tekintettel kell értelmeznie.”

[27] A 3179/2018 (VI.8.) AB határozat azt is leszögezte, hogy „az adott ügyben alkalmazandó jogszabályoknak pusztán a nyelvtani értelmezése nem felel meg az indokolt bírói döntéssel szemben támasztott alkotmányos követelményeknek. Ennek oka, hogy az Alaptörvény 28. cikke azt a kötelezettséget rója a bíróságokra, hogy a jogszabályokat azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban kell értelmezniük. A bírói jogalkalmazás folyamatában a jogszabályok értelmezése egy olyan komplex indokolást igényel, amely a szintaktikai mellett a teleologikus és a rendszertani értelmezés szempontjait is felismeri, értékeli és egymásra tekintettel ütközteti. A jogértelmezés ezen bíró által érvényesített, komplex folyamatában az irányadó jogi normákat a rendszertani értelmezés keretében

nemcsak egymásra tekintettel, hanem a jogalkotó céljára és az Alaptörvényre figyelemmel is értékelni kell a konkrét ügyben.” [81. pont]

[28] A perbeli ügyben az Art. 1. §-a értelmezése, annak tartalmának meghatározása kiemelkedő jelentőséggel bírt. Az Alkotmánybíróság által lefektetett elveket követve a Kúria egyrészt vizsgálta, hogy az Art.-be a rendeltetésszerű joggyakorlás szabálya mikor került beemelésre és mi volt a szabályozás célja. Másfelől áttekintette, hogy annak milyen tartalmat tulajdonít a bírói gyakorlat. Ezek mentén foglalt állást az elsőfokú bíróság ítéletének jogszerűségéről.

[29] A rendeltetésszerű joggyakorlás intézményét az adózás rendjéről szóló 1990. XCI. törvénybe 1999. január 1- hatállyal az 1998. évi LXVII. törvény 2. §-a iktatta be. A törvény módosításhoz fűzött kapcsolódó miniszteri indokolás szerint annak oka az volt, hogy „A kilencvenes években egyre gyakoribbá váltak azok a nyilvánvalóan adórövidítési vagy adómegkerülési célból létrehozott szerződési konstrukciók, amelyek működésének egyetlen ésszerű magyarázata az elérhető adónyereség. Előfordultak olyan esetek is, amikor a létrehozott ügyletek az egyes adótörvények vélt vagy valódi szabályozási hézagainak kihasználásával a befizetések ellenében annak többszörösét kínálták adóelőnyként. Ezeknek az akcióknak a kárvallottja a költségvetés volt, és az elszenvedett veszteségek nagyságrendje pedig több milliárd forint. Az egyes adótörvények a kiskapukat saját szabályozási tárgykörükre szűkítve igyekeznek különböző alapelvek megállapításával bezárni. Más országok kodifikációs gyakorlatát követve elvi élel mondja ki ezért a törvény a rendeltetésszerű joggyakorlás kötelezettségét az adójogviszonyokban is.” Hangsúlyozta az indokolás, hogy „A törvény az adójogban is intézményesíti a nem rendeltetésszerű joggyakorlás tilalmát, de ahhoz a polgári jogi érvénytelenségtől eltérő jogkövetkezményt fűz. Ez a rendelkezés nem tiltja meg általánosságban a legális eszközökre szorítkozó adókikerülést. Annak speciális esetét tekinti ellentétesnek a jog társadalmi rendeltetésével. Rendeltetésellenes joggyakorlásnak azt az esetet minősíti a törvény, amikor a szerződés vagy más jogügylet létrehozásának célja nem a piacon elérhető gazdasági előny, hanem kizárólag vagy döntően a kölcsönös vagy egyoldalú adómegetakarítás, közvetve az államháztartás valamely alrendszerének okozott kár. „Arra is kitért az indokolás, hogy „nincsen helye a beavatkozásnak, ha a jogügyletnek kapcsolódó adóelőny a jogügyletnek csak egyik célja, s amellet más gazdasági indokok is szerepet kapnak.,,

[30] Ugyan ezzel a szövegezéssel került be a jogelv az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 2. § (1) bekezdésébe, majd a 2018. január 1. hatállyal hatályba lépő jelenlegi Art. 1. §-ba: „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.” Kiemelendő, hogy a jelenlegi szabályozást címe így fogalmaz: „1. § [A rendeltetésszerű (célhoz kötött) joggyakorlás követelménye (joggal való visszaélés tilalma)]”, mely azt mutatja, hogy nem általános joggyakorlási elvként került szabályozásra, hanem egy speciális az adóelkerülést, adókijátszást tiltó elv, mely arra a célra irányul, hogy az adó illegális megkerülését kizárják, rászorítva az adózókat az Alaptörvényben írt kötelezettség teljesítésére.

[31] Téves tehát az alperesnek az a felülvizsgálati érvelése, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás az adójogviszonyokat átható, általános, azokat mintegy „körülölelő” jogelv

lenne. Ilyen általános magatartási normát a korábbi Art 1. § (2) bekezdése és a jelenlegi 2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról 1. §-a nevesíti.

[32] Másodjára a Kúria azt vizsgálta, hogy az elsőfokú bíróság a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének érvényesülését az adóalap csökkentés, az adó-visszatérítés jogszerűségének elbírálásakor a kialakult bírói gyakorlatnak megfelelően értékelte-e. A Kúria már több döntésében utalt arra, hogy Art. szabályozása általánosságban határozza meg a rendeltetésellenes joggyakorlást, pontos elhatárolást, hogy az milyen magatartással valósul meg és mely körülmények fennállása esetén állapítható meg, nem ad, a jogalkalmazóra bízva a konkrét eset releváns tényállási elemeinek értékelése alapján annak meghatározását. A törvényi rendelkezés értelmezése során a Kúria nemcsak annak nyelvtani tartalmát, hanem a szöveggörnyezetét és célkitűzéseit figyelembe vette és tekintettel volt az Európai Unió Bíróságának áfa ügyekben hozott visszaélésszerű magatartás és az adókikerülés kapcsán kifejtett tételeire is. Erre figyelemmel vette át és alkalmazza azt a három lépcsős tesztet, melyet az EUB a Halifax ügy kapcsán kidolgozott és tekinti azóta is ezt irányadónak a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapításakor. Ugyan az EUB az áfalevonási jog alapfeltételeként dolgozta ki a háromlépcsős tesztet, azonban analógia útján a visszatérítési jog elbírálásakor is ugyanúgy alkalmazandó. Rögzíthető, hogy mind az EUB, mind a magyar bíróságok által felállított mérce súlyos, rosszhiszemű adókijátszásra irányuló magatartást minősít nem rendeltetésszerű magatartásnak.

[33] Helytállóan járt el az elsőfokú bíróság mikor e szempontból elemezte a szerződés létrejöttét, a gazdasági események megvalósulását és a felperesnek behajthatatlanság kapcsán tett intézkedéseit és jogszerű következtetésre jutott, amikor azt rögzítette, hogy a felperes és adósa között létrejött szerződésből, a felek közötti jogviszonyból hiányoznak azok az elemek, amelyek a rendeltetésellenes joggyakorlásra jellemzőek. Mindazok, amiket az alperes a szerződéses kapcsolat, a szerződés teljesítése, fizetése képtelenség felismerhetősége, felperes gazdasági döntéseinek ésszerűsége kapcsán a felperes terhére rótt nem tartoznak a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének tartalmi elemei közé, ezek sem egyenként, sem összességükben nem valószínűsíthetők meg rendeltetésellenes joggyakorlást, ezért a rendeltetésellenes, visszaélésszerű magatartás megállapítására jogellenesen került sor.

[34] Hangsúlyozza a Kúria azt is, hogy bár a Héa-irányelv erre lehetőséget biztosított, 2020. január 1-ig a magyar áfa törvényi szabályozás nem rendelkezett a behajthatatlan követelés esetében az adó alapszűkítési lehetőségről. Ezt a hiányosságot kívánta az alperes az Art. 1. §-ra hivatkozással támasztott többletfeltételekkel pótolni. Törvényi előírás hiányában az adózók az irányelv közvetlen hatályára hivatkozva, majd az EUB-nek a C-292/19. számú döntését követően élhettek ezzel a lehetőséggel. A PORR végzés egyértelműsítette, hogy az irányelv 90.cikkének (2) bekezdésében „említett eltérési lehetőség csak arra irányul, hogy lehetővé tegye a tagállamok számára, hogy küzdjenek a fizetendő összegek behajtásával kapcsolatos bizonytalansággal szemben, és nem azt a kérdést szabályozza, hogy nemfizetés esetén el lehet-e tekinteni az adóalap-csökkentéstől.” „Ugyanis azon lehetőség elismerése, hogy a tagállamok ilyen esetben bármely héa-alap-csökkentést kizárjanak, ellentétes lenne a héa-semlegesség elvével, amelyből többek között az következik, hogy az államkincstár érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást teljes egészében mentesíteni kell azon gazdasági tevékenysége során fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, amely maga is héa-köteles.” [22-23. pont] Azt is kifejtette, hogy „az a helyzet, amelyet az adósnak a hitelezőivel szemben fennálló kötelezettségei végleges csökkentése jellemez, nem

minősíthető a héairányelv 90. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „nemfizetésnek”. [25. pont]

[35] Ami az alperesnek azt az érvelését illeti, hogy a költségvetést kár érte, mert az adós felszámolása következtében esik el a lehetőség, hogy visszakövetelje azt, – melyet egyébként a perben az alperes nem is igazolt, – azért nem állja meg a helyét, mert az EUB álláspontja szerint az irányelvből következően az állam nem szedhet be több adót, mint amennyit „az állam javára adóbeszedőként eljáró vállalkozás” beszedett. Másrészt az adóhatósági álláspont és jogszabály értelmezés sérti az áfa semlegesség és arányosság elvét is, mert azon intézkedések, amelyeket a tagállamok az adó pontos beszedése és az adócsalás megakadályozása érdekében elfogadhatnak, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Márpedig az az értelmezés, amit az alperes az Art. 1. §-nak tulajdonít éppen ezt valószínűsít meg, továbbá olyan feltételrendszert támaszt az adózókkal szemben, amelyek jogszabály alkotás hiányában normatív előírásként nem jelennek meg, emiatt ez a jogbiztonság alapelvei követelményével is ellentétes.

[36] A felülvizsgálati kérelem kamatfizetés kezdő időpontjára vonatkozó előadásának elbírálása során a Kúria a következőkre volt tekintettel. Az EUB a C-387/16. sz. ügy 25. pontjában általános jelleggel fogalmazta meg, hogy ha a héa-különbözet adóalany számára történő visszatérítése észszerű határidőn túl történik, a közös héa-rendszer semlegességének elve megköveteli, hogy az adóalany terhére a szóban forgó összegek rendelkezésre nem állása okán így keletkezett pénzügyi veszteség késedelmi kamat fizetésével ellentételezésre kerüljön. Uniós héa-szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata meghatározni a késedelmi kamatok fizetésének feltételeit, különösen e kamatok mértékét és számításának módját, mindazonáltal tiszteletben tartva az adósemlegesség elvét.

[37] Az Art. 65.§-ának a késedelmi kamatra vonatkozó visszaigénylés időpontjához rendelt általános előírásai az EUB által megfogalmazottak mentén keletkeztek. Azonban az Art. az Európai Unió Bírósága döntése alapján keletkezett visszatérítési igény esetében az általános szabályoktól eltérő speciális rendelkezést tartalmaz. A 196.§ (6) bekezdésében azt mondja ki, hogy az adóhatóság kamat fizetési kötelezettsége az adó megfizetésének napjától a visszatérítés teljesítéséről szóló határozat véglegessé válásának napjáig áll fenn. Az Art. ezen rendelkezésének tehát nem tulajdonítható az az alperesi értelmezés, miszerint kizárólag a behajthatatlanság megállapításától terhelne alperest a kamatfizetés kötelezettsége.

[38] A Kúria a mindenben helytálló jogerős ítéletet a Kp.121. § (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta. A Kúria álláspontjára figyelemmel nem tartotta szükségesnek előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését, miután a perben felvetett jogkérdés az irányadó magyar jogi előírás értelmezésével megválaszolható volt.

Az döntés elvi tartalma

[39] *Az Art. 1. §-ának rendelkezéseit, első és második mondatát nem lehet egymástól elkülönülten értelmezni, a két mondat egységet képez, együtt határozzák meg a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményét. Tényleges tartalmát áfa ügyben történő visszatérítési igény elbírálása során a bírói gyakorlat által a levonási jog kapcsán kimunkált hármas teszt analóg alkalmazásával lehet megállapítani.*

Záró rész

[40] A Kúria a Kp. 35.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 83.§ (1) bekezdése alapján kötelezte az alperest a felperes felülvizsgálati perköltségének viselésére.

[41] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték a pervesztes alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5.§ (1) bekezdés c/ pontja alapján megillető személyes illetékmentességre figyelemmel a Kp. 35.§ (1) bekezdés folytán alkalmazandó Pp. 102.§ (6) bekezdése alapján az állam terhén marad.

[42] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a felperes kérelme folytán tárgyaláson bírálta el.

[43] Az ítélet ellen a felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116.§ d) pontja zárja ki.

Budapest, 2021. február 25.

Dr. Hajnal Péter s.k. a tanács elnöke; Dr. Heinemann Csilla s.k. előadó bíró; Huszárné dr. Oláh Éva s.k. bíró