



A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete

Az ügy száma: Kfv.I.35.024/2021/7.

A tanács tagjai: Dr. Hajnal Péter a tanács elnöke; Dr. Heinemann Csilla előadó bíró;
Huszárné dr. Oláh Éva bíró

A felperes: Felperes1
(cím)

A felperes képviselője: dr. Kovács Anikó Ügyvédi Iroda ügyvéd (ügyintéző: dr. Farkasné dr.

Kovács Anikó ügyvéd Cím2)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(cím3)

Az alperes képviselője: dr. Rafai Andrea kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél, a felülvizsgálati kérelem sorszáma: alperes, 16. szám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Fővárosi Törvényszék 35.K.704.853/2020/15. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 35.K. 704.853/2020/15. 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 2008 szeptemberétől könyvelési szolgáltatásokat nyújtott egy gazdasági társaság részére, melynek kapcsán rendszeresen számlákat bocsátott ki, azokat bevallásában szerepeltette és az általános forgalmi adó befizetését a költségvetés felé teljesítette. A havi könyvelési szolgáltatásokról a számlákat a gazdasági társaság 2014 decemberétől nem egyenlítette ki. A felperes 2015. május 15. napján email-en küldött fizetési felszólítást a gazdasági társaságnak, ezt követően 2016. július 04. napján ügyvédi fizetési felszólítás útján próbálta követelését behajtani.

[2] A felek közötti megbízási szerződés a gazdasági társaság kezdeményezésére 2016 januárjában került megszüntetésre. A gazdasági társaság 2017 áprilisában felszámolási eljárás alá került, a felszámoló nyilatkozata szerint a felperesi követelésre nem volt fedezet, ennek okán a felperes követelése véglegesen behajthatatlanná vált. A felperes 2019. december 19. napján az elsőfokú adóhatóságnál az Európai Unió Bírósága C–292/19. számú végzésére hivatkozással az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 196. §-a alapján behajthatatlan követeléshez kapcsolódó 2.246.703,-Ft általános forgalmi adó visszatérítésére irányuló kérelmet terjesztett elő.

[3] Az elsőfokú adóhatóság a felperes kérelmének részben helyt adott és az elsőként kibocsátott kiegyenlített számla utáni 1 hónapos felmondási időt megelőzően kiállított 3 db számla tekintetében-539.379 Ft összegben- helyt adott a felperes általános forgalmi adó visszatérítési kérelmének, a további 9 db számla áfa tartalma vonatkozásában a kérelmet elutasította, arra figyelemmel, hogy a felperes eljárása nem felelt meg a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének. Rendeltetésellenes joggyakorlással összefüggésben arra hivatkozott, hogy a felperesnek az első teljesítetlen számlát követően- a szerződésben foglalt egy hónapos felmondási határidőre tekintettel- meg kellett volna szakítania az üzleti kapcsolatát a gazdasági társasággal. Az első email-en küldött fizetési felszólítást követően a felismerhető kockázat ellenére a felperes tovább számlázott a társaság felé és a szerződés megszüntetésére is csupán a gazdasági társaság kezdeményezésére került sor.

[4] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2234992709. számú határozatával az elsőfokú hatóság határozatát helyben hagyta. Kifejtette, hogy az Alaptörvény XXX. cikkén alapuló legalitás elvéhez szorosan kapcsolódó Art. 1. §-ban rögzített rendeltetésszerű joggyakorlás elve alapján az elsőfokú adóhatóságnak vizsgálnia kellett, hogy a felperes a behajthatatlanná válás elkerülése érdekében a szerződés megkötése és az ügylet teljesítése során, illetve a tartozás behajtása érdekében megtett-e minden szükséges intézkedést. Álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy a felperes részéről felmerült a rendeltetésellenes joggyakorlás tanúsítása és visszatérítési kérelme csupán a 2015. évben kiállított első 3 db bizonylat vonatkozásában teljesíthető. Arra is utalt, hogy a felperes a követelések behajtásához rendelkezésre álló lehetőségeket nem merítette ki, nem kezdeményezett végrehajtási eljárást a megbízóval szemben. Rögzítette,

hogy az elsőfokú adóhatóság nem állította, hogy a felperes eljárása adóelőny elérésére irányult volna.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[5] A felperes keresetében az alperesi határozat megváltoztatását, illetve az elsőfokú határozatra kiterjedő hatályon kívül helyezést és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Megítélése szerint az alperes határozata sérti az Art. 196. §-t, illetve jogszabálysértő módon hivatkozott az Art. 1. §-ban foglalt rendeltetésellenes joggyakorlás fennállására. A rendeltetésellenes joggyakorlás tartalmát illetően hivatkozott a Kúria több iránymutató döntésére, valamint az Európai Unió Bíróságának a Halifax és Part Service ügyekben hozott döntéseire.

[6] Az alperes védiratában a határozatában foglaltakat fenntartva kérte a kereset elutasítását.

Az elsőfokú ítélet

[7] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét megalapozottnak találta.

[8] Utalt a visszatérítési igény benyújtására és annak elbírálására vonatkozó Art. 196. §-ban foglaltakra és arra, hogy a jogalkotó az előzetes döntéshozatali eljárás eredményeképpen született végzés miatt speciális eljárásrendet alkotott. Ezen szabályok alapvetően az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 77. § (7) bekezdésében, illetve a 259. § 3/A. pontjában kaptak helyet és 2020. január 1-én léptek hatályba.

[9] Rögzítette, hogy a jelen peres eljárásra azonban a 2019. évben hatályos Art. 196. §-a az irányadó. Álláspontja szerint a jogvita leszűkíthető arra a jogkérdésre, hogy jogszerűen állapította-e meg az alperes, hogy a felperes a behajthatatlanná válás elkerülése során rendeltetésellenes joggyakorlást valósított meg. Idézte a C-292/19. számú döntés 26-29. pontját, illetve a C-246/16. számú ítéletnek, valamint az ahhoz kapcsolódó főtanácsnoki indítvány megfelelő pontjait, végezetül utalt a C-146/19. számú döntésben kifejtettekre is. Erre figyelemmel értékelte az alperes Art. 1. §-ra alapozott döntését. Hangsúlyozta, hogy az Art. 1. §-a rendelkezésének értelmezése során figyelemmel kell lenni az Európai Unió Bíróságának több iránymutató döntésére, melyekben a visszaélésszerű magatartás és az adókikerülés kapcsán fejtette ki álláspontját.

[10] Nem vitatta azt az alperesi álláspontot, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás nem előre meghatározható, tanúsítandó magatartásformára korlátozódik és az az egész jogrendszert áthatja és alapelvi követelményként vizsgálható az Art. 196. §-nak kontextusában is. De megítélése szerint a felperesi magatartás megítélésakor a Halifax tesztre kell figyelemmel lenni. Rögzítette, hogy az alperes olyan követelmény és kritérium rendszert vezetett be az Art. 196. §-nak alkalmazása körében, melyet a jogszabályhely nem tartalmaz.

[11] Nyomatékosította, hogy a rendeltetésellenes magatartás körében előadott alperesi érvelés elbírálása kapcsán a bíróságnak az Áfa tv. 196. §-ban foglaltakat, mint nemzeti jogot, a közösségi joggal összhangban kellett értelmeznie és figyelemmel kellett lennie az e körben hozott Európai Uniósi döntésekben kifejtettekre is. Ezek a felperes keresetében előadott

értelmezés megalapozottságát támasztják alá, az esetjogból az alperes által megkövetelt többletfeltételek nem vezethetők le. Kiemelte azt is, hogy az alperesnek az Európai Unió Bírósága esetjoga alapján támasztott feltételek az összes hivatkozott eseti döntésben foglaltak szerint az érintett tagállamok belső nemzeti jogában törvényi szintre emelt korlátozások voltak, míg jelen esetben az Art. 196. §-a ilyen részletszabályokat nem állított fel. Az alperes ebből következően önmagában a rendeltetésszerű joggyakorlás alapvető sérelmére hivatkozott.

[12] A fentiek alapján vizsgálta, hogy megállapítható-e a felperesnél a rendeltetésellenes joggyakorlás, vagyis a felperes a behajthatatlanná válás elkerülése érdekében megtett-e minden olyan szükséges intézkedést, amelynek révén az Art. 196. §-ban biztosított visszatérítés intézményével élhetett. Rámutatott arra, hogy az alperes által hivatkozott többletfeltételek, - úgymint: a 30 nap utáni megbízási szerződés felmondásának kötelezettsége, az a körülmény, hogy a felperes az első 2015. január 30-i lejáratú megbízási nemfizetés után csak 3 hónap elteltével 2015. május 5-én hívta fel vevőjét a fizetési kötelezettség teljesítésére, az, hogy végrehajtási eljárást nem kezdeményezett, illetőleg 2015. végéig még 9 db számlát állított ki megbízója részére -, sem egyenként, sem összességében nem valósítanak meg rendeltetésellenes joggyakorlást.

[13] Felperes okszerűen hivatkozott arra, hogy a követelés behajthatatlanná válásához szükséges és arányos intézkedéseket megtette, az Európai Unió Bírósága hivatkozott döntéseiben részletezett közösségi jogi és az Art. 196. §-ban és 1. §-ban meghatározott belső jog által felállított feltételeket teljesítette.

[14] Nézete szerint az alperes a vonatkozó időszakban a jogalkotó által meghatározott normatív feltételeken túlmutató feltételrendszert támasztott, mely ügynként eltérően tetszés szerint bővíthető, ezáltal a jogbiztonság alapvető követelményével ellentétes.

[15] Mindezekre tekintettel a bíróság megállapította, hogy az alperes határozata a felperes keresetében hivatkozott jogszabályi rendelkezésekbe ütközött, ezért a felperes keresetének helyt adott, az alperes határozatát a Kp. 89. § (1) bekezdés a) pontja alapján megváltoztatta.

Felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[16] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, a jogszabálysértő ítélet hatályon kívül helyezése és a kereset elutasítása érdekében. Másodlagosan az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozathozatalára történő utasítását kérte, az alperesi állásponttal megegyező iránymutatás előírásával.

[17] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete az ügy érdemére kihatóan jogszabálysértő, ellentétes a Kp. 85. § (2) bekezdésében és a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. § (1), 346. § (5) bekezdésében foglaltakkal, az Art. 1. §-val és a hía irányelv 273. cikkében foglalt rendelkezésekkel, az Alaptörvény 28. cikkével, és sérti az arányosság és a tényleges érvényesülés, valamint az adósemlegesség uniós alapelveit is.

[18] Hangsúlyozta, hogy a bíróság a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményével összefüggésben az alperes álláspontjának megfelelően vizsgálandónak tartotta a felperesnek a behajthatatlanná válás elkerülése érdekében tett intézkedéseit. A bíróság azonban e vizsgálat eredményeként az alperes álláspontjával szemben azt állapította meg, hogy az alperes által figyelembe vett körülmények a jogszabályban meghatározott normatív feltételeken túlmutató, a jogbiztonság alapelvi követelményével ellentétes többletfeltételeket jelentenek. Nézete szerint az Art. 1. §-a szerinti rendeltetésszerű joggyakorlás alapelvi követelményét nem lehet akként értelmezni, hogy annak sérelme kizárólag valamely célzatos visszaélésszerű adóelkerülésre irányuló ügylet esetén lenne csak megállapítható. Az Art. 1. §-a ugyanis amellet, hogy meghatározza a rendeltetésellenes joggyakorlás tipikusan előforduló eseteit, általánosságban rendelkezik arról, hogy az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Ezáltal pedig az Art. 1. §-a nemcsak a bírósági ítéletben kifejtettek szerinti jogügyletekkel kapcsolatos tartalmat, hanem az adójogviszonyokban érvényesülő alapelvi követelményként azt a jelentést is hordozza, hogy „az adójogviszonyok alanyai az egyes törvényi rendelkezések adta lehetőségekkel csak azok céljának, funkciójának megfelelően élhetnek (210/B/1999. AB határozat).

[19] Rendeltetésszerű joggyakorlás alapelvi követelménye tehát nem értelmezhető akként, hogy a jogalkotó a rendelkezéssel kizárólag valamely felek között létrejött jogügylettel kapcsolatban tanúsított visszaélésszerű adózói magatartásokat tilalmazza. Ha ugyanis kizárólag ezen adózói magatartások lennének tiltottak, kiüresedne a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének az Art. 1. §-nak első mondata szerinti általános meghatározása. Ennek alapján a követelések behajthatatlanságára alapított adó-visszatérítési kérelmek elbírálásakor azt is vizsgálni kell, hogy a jog gyakorlása, figyelemmel a jogalkotói szándékra, megegyezik-e annak rendeltetésével.

[20] Álláspontja szerint e körben nem hagyható figyelmen kívül, hogy a visszatérítési igényt érvényesíteni kívánó adóalany az államkincstár érdekében adóbeszedőként jár el, ily módon a visszatérítési igényt szabályozó jogszabályi rendelkezések céljával nyilvánvalóan nem lenne összeegyeztethető az, hogy az adózók azokban az esetekben is élhetnek az adó visszatérítés lehetőségével, amikor a követelés behajthatatlanná válásának elkerülése és a követelések behajtása érdekében nem tették meg az adóbevételek biztosítása érdekében tőlük elvárható intézkedéseket, épp ellenkezőleg, saját magatartásukkal saját maguk is hozzájárultak a követelésállomány keletkezéséhez és halmozódásához.

[21] Erre figyelemmel szükségszerűen vizsgálni kellett egyrészt azt, hogy az adózó az adó beszedése és az adóbevétel kiesése veszélyének az elhárítása, illetve a behajthatatlanná válás elkerülése érdekében a partner kiválasztása, a szerződés megkötése és az ügylet teljesítése során megtett-e minden szükséges intézkedést, másrészt pedig azt, hogy megtett-e minden szükséges intézkedést a tartozás behajtása érdekében. Az értékelés során a felek közötti ügylet is vizsgálható, viszont önmagában az, hogy az alapügylet tekintetében adócsalás, vagy visszaélésszerű magatartás nem kerül megállapításra, még nem jelenti az adózó adó visszatérítési igényének teljesítését.

[22] A perbeli esetben az adóhatóság a felperes által kötött jogügylet célzata tekintetében nem állapított meg visszaélésszerű magatartást, a joggyakorlás, azaz az adó visszatérítési joggyakorlása tekintetében azonban egyértelműen megállapítható volt a rendeltetésellenesség.

Egyfelől a felperes az első számla fizetési határidejének lejártát követően a szerződés 1 hónapos felmondási határidejéig további két db számlát állított ki az adós felé, melynek kiegyenlítése szintén elmaradt. A felperes ekkor már az egyértelműen felismerhető kockázat ellenére is tovább számlázott adósa felé, és 2015. végéig még további 9 db számlát állított ki az elvégzett könyvelési szolgáltatásról. Másfelől a felperes első alkalommal csak 2015. május 5. napján hívta fel vevőjét az adott időpontig fennálló fizetési kötelezettségének teljesítésére, 2016. július 4-én intézett újabb fizetési felszólítást az adóshoz. A követelés behajtásához rendelkezésére álló további lehetőségeket már nem vette igénybe, nem kezdeményezett a partnere ellen végrehajtási eljárást. Az, hogy a felperes 2016 októberében felszámolási eljárást kezdeményezett az adóssal szemben, nem alapozza meg a felperes adó visszatérítési kérelmének teljesíthetőségét, ettől függetlenül ugyanis a behajthatatlanná válás elkerülése érdekében tett megfelelő intézkedések elmulasztása állapítható meg felperes terhére.

[23] Utalt arra is, hogy az EUB döntései alapján egyértelmű, hogy a nemfizetés miatti adóalap csökkentés során a tagállami szabályozásnak megfelelően értékelendő az adózó magatartása is. Az Art. 196. §-ra alapított adó visszatérítési kérelem teljesítéséhez az Art. 1. §-a alapján támasztott követelmények a héa pontos beszedésének biztosításához és az adócsalás megakadályozásához, valamint az adóbevételek kiesés veszélyének elkerüléséhez szükséges és arányos feltételek, így a tárgyi ügyben azok alkalmazására jogszerűen került sor.

[24] Megalapozatlanul hivatkozott a bíróság ítéletében arra is, hogy az alperes konkrét intézkedéseket várt volna el a felperestől, illetve tévesen azonosította az alperes által hivatkozott körülményeket a kérelem teljesítéséhez elvárt többlet kritériumként. Az elutasítás indoka az volt, hogy a felperes olyan követelésállomány tekintetében kívánt a nemfizetés miatti adóalap csökkentésre hivatkozással áfa visszatérítést igényelni, melynek keletkezését maga idézte elő. Nézete szerint az adóhatóság nem egy tetszés szerint bővíthető követelményrendszert alkalmazott, hanem az ügy egyedi körülményeit figyelembe véve kizárólagosan azt a tény vizsgálgatta, hogy a felperes a behajthatatlanná válás elkerülése, illetve a behajtás érdekében megtett-e a szükséges, a hazai jogszabályoknak és a közösségi jog alapján is általában elvárható intézkedéseket, ezáltal az adó visszatérítési igény gyakorlása megfelel-e a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének.

[25] Állította azt is, hogy a bírói álláspont az Alaptörvény 28. cikke szerinti jogértelmezési szabályt is sérti, mert míg a költségvetést ténylegesen kár éri az adó visszatérítés folytán, a felperes számára olyan áfa visszatérítést teszi lehetővé, amelynek behajthatatlanná válását maga idézte elő.

[26] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban való fenntartását kérte. A rendeltetésszerű joggyakorlást a jogbiztonság alapelveinek tükrében értelmezve kizárólag olyan értelmezése létezhet, amely a jogszabályi feltételrendszer minden elemére kiterjedő adózói tudattartalmat feltételez. Az alperes figyelmen kívül hagyta annak szükségét, hogy a rendeltetésellenesség keretében az adózónak tudatában kell lennie magatartása során annak lehetséges adójogi következményeivel. Ennek hiányában már csak a jogbiztonság követelményével is ellentétes lenne egy általános jövőbeli, még meg sem született adózási norma vonatkozásában rendeltetésellenességet róni a felperes terhére.

A Kúria döntése és jogi indokai

[27] Az alperes felülvizsgálati kérelme alaptalan.

[28] 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.

[29] 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.

[30] 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 mozgáster keretein belül azonosítania kell a jogszabály céljának érvényesülését, és a bírói döntésben alkalmazott jogszabályokat elsősorban arra tekintettel kell értelmeznie.”

[31] 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]

[32] 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.

[33] 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 éllal 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 szorító 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 adómegettakarítás, 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.”

[34] 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 adóelőkerülést, adókijátszást tiltó elv, mely arra a célra irányul, hogy az adó illegális megkerülését kizárják, rászorítva az adózókat az Alaptörvényben írt kötelezettség teljesítésére.

[35] 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.

[36] 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 szövegkörnyezetét 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.

[37] 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, fizetéseképtelenség 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.

[38] 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 HÉA-irányelv 90. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „nemfizetésnek”. [25. pont]

[39] Ami az alperesnek azt az érvelését illeti, hogy a költségvetést kár érte, mert az adós felszámolása következtében esik attól a lehetőségtől, 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 valószínűsíti meg, továbbá olyan feltételrendszert támaszt az adózókkal szemben, amelyek jogszabály alkotás hiányában normatív előírásként nem jelennek meg, emiatt ez a jogbiztonság alapvető követelményével is ellentétes.

[40] 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

[41] *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

[42] A Kúria a Kp. 35.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 83.§ (1) bekezdése alapján kötelezte az alperest a felperes felülvizsgálati perköltségének viselésére.

[43] 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.

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

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

Budapest, 2021. március 11.

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