



A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
v é g z é s e

Az ügy száma: Kfv.V.35.385/2022/8.

A tanács tagjai: dr. Darák Péter, a tanács elnöke

dr. Stefancsik Márta előadó bíró

dr. Márton Gizella bíró

dr. Demjén Péter bíró

Ságiné dr. Márkus Anett bíró

A felperes: felperes1 (cím1)

A felperes képviselője: Becher, Torma és Társai Ügyvédi Iroda

(eljáró ügyvéd: jogi képviselő1 ügyvéd, cím2)

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

Az alperes képviselője: dr. Takács Dániel András kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes, alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Törvényszék 2022. május 19. napján kelt 108.K.704.525/2021/14. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 108.K.704.525/2021/14. számú ítéletet hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

Az alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét 150.000 (százötvenezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedően 2016-2017. évre adóellenőrzést folytatott, amely keretében a felperes 2019. február 20-án a a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: HÉA-irányelv) 90. és 273. cikkeire, valamint az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) C-246/16. (Enzo di Maura) ítéletére hivatkozva kérelmet terjesztett elő a behajthatatlanná vált követelése után az általános forgalmi adó (ÁFA) alapjának csökkentése iránt. Az adóhatóság felhívásaira igényét e jogcímen 2.775.426.293 Ft-ban jelölte meg. A követelése behajthatatlanságát részben behajthatatlansági nyilatkozatra, elévülésre, kisértékű követelésre, a kötelezett halálára, a cégek törlésére (a továbbiakban: egyéb követelések), illetve értékesítésére (a továbbiakban: értékesített követelések) alapozta. Az ellenőrzött időszakra 1.274.496.536 Ft behajthatatlan követelésre jutó ÁFA figyelembe vételét kérte.

[2] Az elsőfokú adóhatóság a megismételt eljárásban meghozott 6990894802 számú határozatával az ellenőrzött időszakra előterjesztett felperesi kérelmet – 34.979.911 Ft adóalap-csökkentés elszámolásán túlmenően – elutasította.

[3] A fellebbezés alapján eljáró alperes a 6412844783/2021/NAV iktatószámú határozatával eltérő indokolás mellett az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[4] Határozatát a jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Jat.) 15.§ (1) bekezdésére, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: ÁFA tv.) 332. §-ára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 3. § (4) bekezdés 10. pont a) - g) alpontjaira, a csődeljárásról és a felszámolási eljárásról szóló 1991. évi XLIX. törvény (a továbbiakban: Csődtv.) 46. § (8) bekezdésére, a HÉA-irányelv 90. és 273. cikkére, a Kúria Kfv.I.35.466/2020/6. számú végzésében, 65. § (7) bekezdésére, az EUB 2019. október 24-i C-292/19. (Porr), C-146/19. (SCT) döntéseiben foglaltakra alapította.

[5] Az elsőfokú határozat a 2020. január 1-jét követően hatályos ÁFA tv. 77. § (7) - (10) bekezdéseire történő hivatkozásait mellőzte, és kizárólag a HÉA-irányelv 90. cikke, valamint az értelmezésére meghozott C-292/19. (Porr) végzésben foglalt körülmények – az adóssal szemben fennálló követelések behajthatatlansága, illetve azok végleges jellege – szempontjából értékelte a felperes kérelmét.

[6] Megállapította, hogy az értékesített követeléseket (ÁFA tartalom: 1.028.996.088 Ft) a felperes visszkereseti jog nélkül, nem faktoring szerződés alapján értékesítette, így a követelése ténylegesen megszűntek, azokat könyveiből kivezette. Az adóalap-csökkentésre nem kerülhet sor, ha az adóalany az adóssal szemben már nincs fennálló követelése, függetlenül attól, hogy esetleg csekély összeg fejében történt az értékesítés, illetve hogy egy követelés az értékesítése előtt is észszerű valószínűséggel behajthatatlanná válhat.

[7] Az egyéb követeléseket illetően a felperes terhére a rendeltetésellenes joggyakorlás követelményének megsértését nem állapította meg, viszont arra hivatkozott, hogy egy

követelés pénzügyi szempontból véglegesen behajthatatlanná kizárólag a követelés jogosultja nyilváníthatja az Sztv. 3. § (4) bekezdés 10. pont a) - g) alpontjai alapján. A speciális ágazati törvény szerint elévült (áfa tartalom: 104.981.112 Ft) és a kisértékű (áfa tartalom: 28.458.349 Ft) és a törölt cégekkel szemben fennállt (áfa tartalom: 28.785.297 Ft) követelések vonatkozásában a felperes fizetési felszólításokkal, szolgáltatás felfüggesztéssel, szolgáltatás felmondással, a saját rendszeréből kinyert képernyőfotókkal kívánta igazolni, hogy minden szükséges intézkedést megtett a tartozás behajtása érdekében. Ezek az intézkedések kizárólag a jogszabály által előírt szerződés felmondását megelőző felszólítások és intézkedések megtételét igazolták, azok kizárólag a felhalmozott tartozások további növekedését akadályozták meg, illetve a tartozások számviteli elszámolását segítették. A felperes néhány tételt illetően csatolta az adós felszámolási eljárásában tett igénybejelentését, azonban annak megküldését követően a követelés behajtása iránti cselekményt nem végzett, és nem csatolt dokumentációt arról, hogy mi lett az igénybejelentés eredménye. Az ügyfelei halálesetének tudomásra jutását követően a felperes a tartozást behajthatatlan követelésként kivezette, behajtási cselekményt nem végzett, az örökösökkel szemben követelését nem érvényesítette (áfa tartalom: 46.447.689 Ft). A behajthatatlansági nyilatkozattal érintett követelések (áfa tartalom: 36.828.001 Ft) egy részét (34.979.911 Ft) érintően a felperes több mint 600 partner vonatkozásában rendelkezik a felszámolók által kibocsátott, a Csöd.tv. 46. § (8) bekezdése alapján kiállított, az áfa összegét is tartalmazó igazolásokkal, melyek szerint a jogosult igényének kielégítésére, a követelés megtérülésére várhatóan nincs fedezet, azonban a felperes nem mutatott be semmilyen dokumentumot, mellyel igazolta volna, hogy követelése véglegesen behajthatatlanná vált. A felperes ezért egyik tétel vonatkozásában sem bizonyította az adóalap-csökkentés feltételeit.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[8] A felperes keresetében elsődlegesen az alperesi határozat megváltoztatását, 1.274.496.536 Ft összegű áfa és kamatai javára történő megállapítását, másodlagosan az alperes határozatának elsőfokú határozatára is kiterjedő megsemmisítését és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezését kérte.

[9] Álláspontja szerint az alperes határozata sérti a HÉA-irányelv 90. cikk (1) bekezdését, 273. cikkét, az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) 1. §-át, és az EUB joggyakorlatát [különösen C-335/19. (E. sp. z o.o. sp. k.), C-507/20. (FGSZ), C-146/19. (SCT), C-246/16. (Enzo Di Maura)].

[10] A speciális ágazati törvény szerint elévült, a kisértékű, az elhunyt személyekkel vagy a törölt/megszűnt cégekkel szemben fennállt követelések tekintetében a végleges behajthatatlanság ténye egyértelműen fennáll, azonban az adóhatóság az adóvisszatérítéssel kapcsolatban – rendeltetésellenes joggyakorlás vagy adócsalásra utaló körülmények felmerülése hiányában – további alaki követelményeket támasztott, amelyek ellentétesek a gazdasági racionalitással és az arányosság elvével. Az adóhatóság a visszatérítés utólagosan és önkényesen felállított feltételrendszere alapján a racionális, gazdasági működése körében felállított folyamatait, működési modelljeit elégtelennek állította be, ezáltal aránytalanul korlátozta az Alaptörvény által biztosított, a jogállamiság elvéhez kötődő visszaható hatályú jogalkotás és jogalkalmazás tilalmának elvét a tulajdonhoz való alapjoggal összefüggésben,

illetve a tisztességes eljáráshoz és tisztességes hatósági ügyintézéshez való jogát [B) cikk (1) bekezdés, XIII. cikk, XXVIII. cikk, XXIV. cikk], valamint az Alapjogi Charta [15., 16., 17., 66. cikk] által biztosított jogait.

[11] Az értékesített követelések tekintetében előadta, hogy visszatérítés iránti igényét a Héta-irányelv 90. cikke alapján kellett volna elbírálni. Az adóhatóság jogszabályi alap megjelölése nélkül, pusztán az értékesítés ténye alapján utasította el igényét, ezáltal döntése önkényes és jogalap nélküli, sérti az Air. 1. §-ában megfogalmazott legalitás (törvényesség) elvét. Álláspontja szerint jogosult az eredeti ellenérték és az értékesítés során megszerzett ellenérték különbözetére jutó áfa visszaigénylésére. Az EUB joggyakorlata alapján az arányosság elvéből következően nem szükséges a nemfizetés kétséget kizáró alátámasztása, azaz nem szükséges egy fizetéseképtelenségi eljárás eredménytelenségének bevétele, hanem elegendő a gazdasági észszerűség alapján fennálló behajthatatlanság megléte is [C-246/16. (Enzo di Maura) ítélet 27. pont]. A felperes az üzleti gondosság és az észszerű valószínűség gazdasági logikáját követve behajthatatlan követeléseit erre szakosodott követeléskezelőknek értékesítette piaci alapon számított ellenértéken. Az adóhatóság azonban elmulasztotta figyelembe venni az ügyletek mögötti gazdasági észszerűséget, az ezen alapuló gondos, körültekintő adózoí magatartását, amely során arra törekedett, hogy a nemfizetés negatív gazdasági következményeit mérsékelje, és ezáltal mind az ellenértékből, mind az arra jutó áfa összegéből a lehető legtöbbet beszedjen. Hangsúlyozta, hogy visszatérítési igénye kizárólag a számára meg nem térülő követelésrésze arányosan jutó áfára korlátozódott. Az adóhatóság jogértelmezése, mely általánosságban kizárja a faktorált követelések esetén az adóalap utólagos csökkentését, súlyosan sérti az áfa-semlegesség elvét és a Héta-irányelv 90. cikk (1) bekezdését.

[12] Kifejtette, hogy az alperes által támasztott alaki feltétel (ti. a behajthatatlan követelésnek fenn kell állnia az áfa visszaigénylés időpontjában is) nem igazolható a nemfizetés végleges jellegével kapcsolatban fennálló bizonytalanság figyelembevételének a szükségességével, mivel a követelés nemfizető jellege már nyilvánvalóvá vált az értékesítést megelőzően. Az adóhatóság gyakorlata lényegében megtiltja a követelés értékesítésének lehetőségét, ha az adóalany el kívánja kerülni, hogy az általa előfinanszírozott áfát ténylegesen is viselnie kelljen.

[13] Mindezek alapján az EUB előzetes döntéshozatali eljárásának indítványozását kérte a Héta-irányelv 90. cikke és 273. cikke értelmezésére.

[14] Az alperes a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokok alapján.

A jogerős ítélet

[15] Az elsőfokú bíróság a keresetet kisebbbész, az egyéb követelések vonatkozásában alaposnak találta, jogerős ítéletével azonban az alperes teljes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően megsemmisítette, az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

[16] A Kúria Kfv.I.35.069/2021/9. számú ítéletében foglaltak, valamint az Áfa tv. 5. § (1) bekezdése, az Air. 11-12. §-ai alapján kifejtette, hogy a követelések átruházása folytán az engedményes a követeléseit átruházó felperes helyébe lépett a követelés alapjául szolgáló polgári jogi jogviszonyokban, így a követelésekkel kapcsolatos minden jog és kötelezettség átszállt rá, ezen követelések tekintetében polgári jogilag általános jogutódlás történt, így a követelések behajthatatlanságával kapcsolatos jogok is az engedményest illetik meg. Az értékesített követelések tekintetében már nem a felperes az áfa alanya, eljárásjogi értelemben az igénye érvényesítésekor már nem volt adózónak tekintendő, ezért ezen követelések tekintetében nem alapíthat igényt az adóhatósággal szemben. Az értékesítés folytán a felperes a követelése ténylegesen megszűnt, az adóhatóság nincs abban a helyzetben, hogy a felperesnél vizsgálja a behajthatatlanság fennállásának feltételeit. A felperes előadásával szemben az alperes döntése normatív alapját megjelölte, nem sérült a legalitás elve, a határozat összhangban áll az EUB C-292/19. (Porr) és C-335/19. (E. sp. z o.o. sp. k.) számú döntéseiben foglaltakkal, a behajthatatlan követelésnek, mint a fizetendő adó alapját csökkentő tényezőnek az adófizetésre kötelezettnél fennálló követelésnek kell lennie.

[17] Az egyéb követelések tekintetében a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp) 85. § (3) bekezdése, a Jat. 15. §-a, az Áfa tv. 332. §-a alapján azt állapította meg, hogy mivel az alperes döntését nem az Áfa tv. 77. § (7) - (10) bekezdésében foglalt feltételek vizsgálatával folytatta le, mind az elsőfokú, mind az alperesi határozat az ügy érdemére kihatóan jogszabálysértő. A szükséges vizsgálat a perben nem orvosolható, ezért a felperes keresetében előadott egyéb jogszabálysértések, illetve az uniós jog értelmezésére vonatkozó hivatkozások érdemi vizsgálatát mellőzte.

[18] Megállapítása szerint mivel a behajthatatlan követelések alapjául szolgáló ügyletekkel érintett bevallási időszakokra vonatkozóan adóellenőrzés volt folyamatban, a felperesnek nem volt lehetősége sem 2020. január 1. napja előtt, sem azt követően önellenőrzés benyújtására [Art. 54. § (5) bekezdés], így igényét kizárólag az adóellenőrzés keretében érvényesíthette. Ezen okból tévesen kötötte az alperes a felperes igényérvényesítését azon beadvány 2019. február 20-án történő benyújtásához, melyben kérte a javára figyelembe venni a behajthatatlan követelésekhez kapcsolódó adóalap csökkentést, mert a felperes nem kérelmet [Air. 44. § (1) bekezdés] nyújtott be.

[19] A megismételt eljárásra szóló iránymutatása szerint az elsőfokú adóhatóságnak az Áfa tv. 77. § (7) - (10) bekezdéseiben foglalt feltételek fennállását kell vizsgálnia az értékesített és a felperes javára már megállapított követeléseken kívüli követelésekre azzal, hogy az értékesített követelések tekintetében a felperes adóalap csökkentésre vonatkozó igényt nem érvényesíthet, továbbá az egyéb követeléskategóriák esetén pedig csak a rosszhiszemű, adókijátszásra irányuló magatartás minősíthető nem rendeltetésszerű magatartásnak.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[20] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására történő utasítását kérte.

[21] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az Air. 11-12. §-ait, Kp. 4. § (1) bekezdését, 85. § (1) bekezdését, (3) bekezdés b) pontját, 92. § (1) bekezdésének c) pontját, a Kp. 84. § (2) bekezdése értelmében, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 346. § (5) bekezdését, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdéseiben foglalt tisztességes eljáráshoz és jogorvoslathoz való jogát, döntési ellentétet a Kúria KGD2017.4., Kfv.I.35.714/2019/9. és Kfv.III.35.425/2015. számon közzétett joggyakorlatával.

[22] Előadta, hogy az elsőfokú bíróság helytelenül alkalmazta a Kúria Kfv.I.35.069/2021/9. számú ítéletében foglaltakat, valamint jogszabálysértő módon értelmezte az "adózó" fogalmát, valamint a jogutódlást szabályozó Air. 11-12. §-okat azáltal, hogy a polgári jogi engedményezéshez igazította a közjogi (adózói) jogviszonyokban bekövetkező jogutódlást. Álláspontja szerint a már behajthatatlanná vált követelésekhez kapcsolódó áfa visszatérítése iránti igény szükségszerűen hozzá, mint adózóhoz kapcsolódik, az engedményezés alapján nem kerül sor jogutódlásra. A faktorálás jogcímén történő engedményezéssel csupán a polgári jogi követelés tekintetében következik be alanyváltozás, a közjogi jogviszonyban nem. A faktorálás jogcímén történő engedményezés különös jogutódlást eredményez, míg az Air. 12. §-ban szabályozott jogutódlási esetkör az általános/egyetemes jogutódlást szabályozza, amikor valamennyi jog és kötelezettség átszáll a jogelődről a jogutódra. Ha elfogadnánk azt, hogy egy követelés engedményezése a közjogi (adózási) jogviszonyban is – az időbeliség vizsgálata nélkül – alanyváltozást eredményezne az Air. 12. § alapján, akkor az adóhatóság meglehetősen nehéz helyzetben lenne annak megítélésakor, hogy egy adott pillanatban ki az adózói jogok és kötelezettségek alanya az adott követelés vonatkozásában. Hangsúlyozta, hogy az áfát a költségvetésbe a felperes fizette be, a közjogi jogviszony alanya a felperes volt. Az ellenőrzés során a felperes adókötelezettségeinek, így az adóalap-csökkentés lehetőségének vizsgálatára került sor, a magánjogi jogviszonyban bekövetkező alanyváltozás nem eredményezett a közjogi jogviszonyban is alanyváltozást. Ha a polgári jogi engedményezés minden esetben az adóalanyiságban is változást eredményezne az adott engedményezett követelés kapcsán megfizetett áfa vonatkozásában, akkor az engedményezést követően a faktorcégnek kellene egy olyan áfa összeget visszaigényelnie, amely a felperes áfa bevallásában szerepelt, másrészt az engedményezést követően felmerülő esetleges adózói kötelezettségek teljesítésére is kizárólag a faktor cég lenne köteles és az adóhatóságnak is a faktorcégtől kellene azokat számon kérnie. Mindez kaotikus eredményhez vezetne.

[23] Előadása szerint az elsőfokú bíróság az egyéb követelésekre helytelenül alkalmazta az Áfa tv. 2020. január 1. napjától hatályos 77. § (7) - (10) bekezdéseit, a 259. § 3/A. pontját, 332. §-ában foglalt átmeneti rendelkezést a Héa-irányelv közvetlen hatállyal rendelkező 90. cikke helyett, ugyanis igényét azok hatályba lépése előtt terjesztette elő. A jogerős ítélet indokolása következetlen és önellentmondó is, ugyanis részben megsemmisítette, részben eltérő indokolással hatályában fenntartotta az alperes másodfokú határozatát, holott az adóhatóság valamennyi követelés tekintetében ugyanazon jogszabályi rezsimet (ti. uniós jogot) alkalmazta. Ha elfogadnánk az elsőfokú bíróság álláspontját, akkor az alperes határozata teljes egészében semmis lenne, hiszen mind a faktorált, mind az egyéb követelések esetében az adóhatóság az uniós jog és nem a magyar jogszabályok alapján vizsgálódott. Ellenben, ha a faktorált követelések esetében az ítélet a helytelen jogalap ellenére felülvizsgálható, akkor ez ugyanúgy megtehető lett volna az egyéb követelések esetében is. Ezen ellentmondást a jogerős ítélet indokolása nem oldja fel, így sérült a Kp. 92. § (1)

bekezdésének c) pontja és a Kp. 84. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Pp. 346. § (5) bekezdése.

[24] Jogszabálysértőnek tartotta a jogerős ítéletet amiatt is, hogy az elsőfokú bíróság érdemben döntött az értékesített követelésekre jutó áfa elutasításáról, ugyanakkor e körben az adóhatóságétól eltérő, új jogalapra és jogszabályi rendelkezésekre helyezte döntését azzal, hogy azt az Air. 11-12. §-ára és a Kúria Kfv.I.35.069/2021/9. számú ítéletében kifejtett érvelésre alapította anélkül, hogy ez az érvelés az alperes határozatában megjelent volna. A bíróság nem vizsgálhatja felül az adóhatározatokat olyan jogszabályok alapján, amelyek a közigazgatási eljárásban és a keresetlevélben sem szerepeltek [KGD2017.4., Kfv.I.35.714/2019/9., Kfv.III.35.425/2015.]. Az elsőfokú bíróság ezáltal megsértette a Kp. 4. § (1) bekezdését, a Kp. 85. § (1) bekezdését, a Pp. 346. §-át, valamint az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdéseiben foglalt tisztességes eljáráshoz és jogorvoslathoz való jogát.

[25] A jogerős ítélet ellentétes a Héa-irányelv közvetlenül alkalmazandó 90. cikkével és az EUB vonatkozó esetjogával is. Az elsőfokú bíróság nem vizsgálta, hogy a követelés megléte, mint a visszatérítés feltétele az uniós joggyakorlattal összhangban áll-e. Az általa hivatkozott C-335/19. (E. sp. zo. o. sp. k.) számú ítéletből ez a következtetés nem vonható le. Az elsőfokú bíróság nem vizsgálta, hogy aránytalan-e a behajthatatlan követelés tekintetében a faktorálás megtiltása annak fényében, hogy a felperesnek nem volt más lehetősége az általa megfizetett és előfinanszírozott áfa tekintetében a kárát mérsékelni. Álláspontja szerint ez a feltétel meghaladja az áfa pontos behajtása érdekében arányosan elvárható szintet, így a jogerős ítélet ellentétes az arányosság alapelvével.

[26] Mindezek következtében az EUB előzetes döntéshozatali eljárásának indítványozását kérte az alábbi kérdésekben:

[27] Úgy kell-e értelmezni a Héa-irányelv 90. cikkének (1) és (2) bekezdését, 273. cikkét, illetve az EUB joggyakorlatát [C-246/16. (Enzo Di Maura), C-292/19. (Porr)], az uniós jog tényleges érvényesülésének és egyenértékűségének alapelveit, az adósemlegesség, az arányosság és a bizalomvédelem elvét, valamint az Alapjogi Charta 15-17. cikkeit, hogy ezekkel ellentétes az a tagállami gyakorlat, amely önmagában a követelés utólagos értékesítésének (faktorálásának) ténye okán teljes összegben megtagadja az adott követelésre jutó áfa visszatéríthetőséget anélkül, hogy egyéb formai vagy tartalmi vizsgálatot elvégezne, úgy, hogy az adóalanyok által kialakított, üzleti megfontolásokon és gazdasági logikán alapuló intézkedéseknél a jogalkotó lényegesebb több intézkedést vár el utólag az adott követelésre jutó áfa összegének behajtása tekintetében, amelyek tagállami szabályozás hiányában nem voltak nyilvánvalóak az adózók számára a követelések végleges behajthatatlanná válását megelőzően.

[28] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében az értékesített követelések vonatkozásában a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

[29] Hivatkozása szerint a felperes felülvizsgálati kérelmében előadottakkal szemben a jogerős ítélet indokolása a faktorált követelések vonatkozásában okszerű és logikus, nem új

érvelési rendszeren alapul, az elsőfokú bíróság a Kúria Kfv.I.35.069/2021/9. számú ítéletében megfogalmazott normatív tartalmat figyelembe véve indokolta meg e körben döntését.

[30] Mind az értékesített, mind az egyéb követelés kategóriák tekintetében hangsúlyozta, hogy nem várt el a felperestől olyan többletintézkedéseket amelyeket egy racionálisan működő gazdasági vállalkozás az áfa alapját képező (nettó összegű) követelése tekintetében észszerűtlennek tart, azonban ez nem jelenti azt, hogy felperes a követelés behajtása iránti cselekmények nélkül, pusztán a felhalmozott tartozások további növekedését, a tartozások számviteli elszámolását célzó intézkedések alapján igazolhatná, hogy adósával fennálló követelése véglegesen behajthatatlanná vált. Nem telepített többletletterhet az állam érdekében eljáró adóalanyokra, így a felperesi társaságra, kizárólag arra mutatott rá, hogy felperes a vitatott követelése tekintetében olyan állomány tekintetében kívánt adóalap csökkentésre hivatkozással áfát visszaigényelni, amely vonatkozásában az adó beszedése és az adóbevétel kiesés veszélyének elhárítása érdekében nem tette meg a szükséges intézkedéseket, illetve nem bizonyította, hogy adósával szemben fennálló követelése véglegesen behajthatatlanná vált.

[31] Kérte az előzetes döntéshozatali indítvány mellőzését.

[32] Az alperes a jogerős ítélettel szemben szintén felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, az egyéb követelések vonatkozásában a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására történő utasítását kérte.

[33] Álláspontja szerint a jogerős ítélet egyéb követelésekkel kapcsolatos része sérti a Pp. 346. § (5) bekezdését, Kp. 85. § (1) bekezdését és (3) bekezdés b) pontját, a Jat. 15. § (1) bekezdését, az Áfa tv. 332. §-át.

[34] Előadta, hogy az elsőfokú bíróság tévesen értelmezte a Jat. 15. § (1) bekezdését az Áfa tv. átmeneti rendelkezést tartalmazó 332. §-a tükrében, amely értelmében azon adóalanyok, amelyek a 2015. december 31. és 2020. január 1. közti időszakban keletkezett behajthatatlan követelés tekintetében adóalapjukat e jogcímen még nem csökkentették, önellenőrzési bevallás benyújtásával élhetnek ezen jogukkal. Az Áfa tv. 332. §-a értelmében az adóalanyok a behajthatatlan követelés jogcímén az adóalap csökkentés feltételeit meghatározó szabályok szerint, ezen rendelkezések hatályba lépése előtti, 2020. január 1. előtt, de 2015. december 31. után teljesített ügyleteik esetében is csökkenthetik az adóalapjukat. Az Áfa tv. módosításának jogalkotói indokolása is erre utal, amikor rögzíti, hogy a Javaslat lehetővé tette önellenőrzés keretében az adóalap csökkentését behajthatatlan követelés jogcímén. Az utólagos adóalap csökkentés abban az esetben lehetséges, ha az adóalap csökkentéssel érintett ügyletben részt vevő felek, illetve az ügylet körülményei megfelelnek a törvényben előírt követelményeknek. Jelen ügyben az adóhatóság által lefolytatott ellenőrzés eredményeként kiadott határozat felülvizsgálatára került sor, az ellenőrzött időszak kapcsán önellenőrzés benyújtására nem kerülhetett sor. A jogalkotó nem írta elő, hogy az adóhatóságnak az Áfa tv. 77. § (7) - (10) bekezdéseiben foglaltak alapján kell az eljárást lefolytatnia az olyan behajthatatlan követelések tekintetében, amelyekre vonatkozóan az adóalany a jogszabály hatályba lépése előtti időszakban az igényét már előterjesztette. Az Áfa tv. módosítása a visszamenőleges hatály alkalmazását kizárólag az önellenőrzés vonatkozásában rendezte, a folyamatban lévő, még el nem bírált ügyekre nem írta elő a

rendelkezésinek alkalmazását, az alperes helytállóan járt el, amikor is az elsőfokú határozatot – eltérő indokolással – helybenhagyta.

[35] Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta, hogy az elsőfokú adóhatóság a megismételt eljárást a másodfokú döntés értelmében nem az Áfa tv. 2020. január 1. után hatályba lépett rendelkezései alapján kellett lefolytatnia, ezáltal nem volt figyelemmel az Air. 129. § (4) bekezdésében foglaltakra, mely szerint az elsőfokú adóhatóság a másodfokú adóhatóság utasításainak megfelelően kellett, hogy eljárjon. Vitatta továbbá az elsőfokú bíróság azon megállapítását, hogy a felperes igényérvényesítése nem az Air. 44. §-a szerinti kérelem alapján történt.

[36] Hivatkozott arra is, hogy a felek közt az sem a jogorvoslati eljárásban, sem a perben nem volt vita tárgya, hogy nem az Áfa tv. 77. § (7) - (10) bekezdéseiben foglaltak alkalmazandók a felperes igényét illetően, ezért e körben az elsőfokú bíróság a Kp. 85. § (1) bekezdése megsértésével a kereseti kérelmen túlterjeszkedve hozta meg döntését, továbbá a Kp. 85. § (3) bekezdése b) pont szerinti, hivatalbóli eljárás feltételei hiányában megsértette a kereseti kérelemhez kötöttség elvét is.

[37] A felperes az alperes felülvizsgálati kérelmével szemben ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

[38] A felperes és az alperes felülvizsgálati kérelme az egyéb követeléseket illetően alapos, a felperes felülvizsgálati kérelme az értékesített követelések vonatkozásában alaptalan.

[39] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre, vagy a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet közlésétől számított 30 napon belül kell előterjeszteni [Kp. 115. § (1) bekezdés, 117. § (1) bekezdés], annak kötelező tartalmi eleme a kérelmet megalapozó pontos jogszabályhely, illetve a közzétett kúriai határozat és azon részének megjelölése, amelytől az ítélet jogkérdésben eltér [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (2) bekezdés b) pont]. A felülvizsgálati kérelmet megváltoztatni a felülvizsgálati határidőn túl nem lehet [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (5) bekezdése]. A Kúria a jogerős ítéletet – a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül – csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem, és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdése], az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt [Kp. 120. § (5) bekezdése].

[40] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság lényegét illetően helytálló jogértelmezéssel helyezkedett arra az álláspontra, hogy az adóhatóság határozata az értékesített követelések vonatkozásában nem jogszabálysértő.

[41] Rögzíti a Kúria, hogy a felperes az adóalap-csökkentés iránti igénye érvényesítéskor – a követelésértékesítés folytán – nem rendelkezett azon követelésekkel, amelyek behajthatatlanságát állította. Az értékesítéssel – ellenérték fejében – lemondott a követeléseiről, így nem az ügyfelei nemfizetése, hanem azok értékesítése zárta ki, hogy azokhoz hozzájusson. A felperes nyilvánvalóan üzleti megfontolások miatt alakította ki a nemfizető ügyfeleivel kapcsolatos politikáját, azonban az értékesítés által mintegy lemondott arról a lehetőségről, hogy a követeléseiről végleges behajthatatlanságát az adóhatóság előtt igazolja, ezáltal az adóalapját csökkenthesse. Hangsúlyozandó, hogy a behajtás érdekében az értékesítést követően jogosultság hiányában nem is járhatott el, az igényérvényesítés időpontjában a követelésekkel nem rendelkezett, így a részéről való behajthatóságuk, illetve behajthatatlanságuk fel sem merülhetett. Ezért az adóhatóság helytállóan állapította meg, hogy a felperes az értékesített követelések vonatkozásában nem jogosult az adóalap csökkentésére.

[42] A Kúria megítélése szerint az elsőfokú bíróság nem helyezte az adóhatóságtól eltérő jogalapra e körben a kereset alaptalanságát megállapító döntését azáltal, hogy az Air. 12. §-ára történő utalással a követelésvásárlás folytán az adójogi jogviszonyban való jogutódlást rögzített. Az ügyletek időpontjában felperes követeléseket illető anyagi jogi jogutódja az engedményes lett, így ezt követően – eltérő adójogi rendelkezés hiányában – az engedményest illetik meg az ezt követően bekövetkezett tényekből eredő, a követelés mögötti ügylettel kapcsolatos adózói jogok és terhelik a kötelezettségek. Ez nem érinti az értékesítés előtti tényállásokból eredő felperesi adózói jogokat és kötelezettségeket. Mivel azonban – a Kfv.I.35.069/2021/9. számú ítéletének alapjául szolgáló üggyel szemben jelen pernek nem tárgya, hogy a követelések polgári jogi jogutódját megilletik-e a követelések behajthatatlanságához fűződő jogok érvényesítése, illetve érvényesíthetősége – a Kúria mellőzendőnek tartja a jogerős ítélet indokolásának [23] bekezdésében e vonatkozásban tett megállapításokat. Alaptalan a felperes „*időbeliségre*” vonatkozó felülvizsgálati előadása is, mert az adózói jogok és kötelezettségek alanyának változását illetően az egyértelmű választóvonalat az értékesítés időpontja határozza meg.

[43] Oszlja azonban a Kúria a felperes felülvizsgálati kérelmében kifejtett álláspontját abban, hogy az elsőfokú bíróság által hivatkozott C-335/19. (E. sp. z o.o. sp. k.) ítélet tényállása oly fokban eltér jelen ügyétől, hogy az abban lefektetett jogértelmezés a keresetet elutasító döntés alátámasztására nem alkalmas. Egyrészt – azon túlmenően is, hogy az előzetes döntéshozatali eljárás alapjául a lengyel adóalap-csökkentési jogszabályok szolgáltak, jelen ügyben pedig nem volt magyar szabályozás a tárgyban – az ottani szolgáltatásnyújtó nem ruházta át a követeléseit, mint jelen per felperese [ítélet 12. pont]. Másrészt az előterjesztett kérdések az adóalap-csökkentés és az adós fizetési képtelenségi eljárásának összefüggéseire vonatkoztak, amely jelen perben nem áll fenn [ítélet 18-20. pont]. Harmadrészt az elsőfokú bíróság tévesen hivatkozott arra, hogy az EUB a lengyel szabályozás uniós jogi összhangját állapította meg, mert a döntésben kifejezetten úgy döntött, hogy a lengyel jog kifogásolt rendelkezései nem egyeztethetők össze a HÉA-irányelv 90. cikkével. Mivel azonban az ügy tárgya nem hozható összefüggésbe a felperes értékesített követeléseivel kapcsolatos jelen jogvitával, a Kúria az előzőek megállapítása mellett csupán arra szorítkozik,

hogy mellőzni rendeli a megismételt eljárásra a jogerős ítélet [25] bekezdésében foglalt érvelést.

[44] A Kúria ugyanakkor azt is megállapította, hogy a felperes által hivatkozott 2023. február 9-i C-482/21. (Euler Hermes) ügyben hozott ítélet a felperesi álláspont alátámasztására nem alkalmas. Az ügy alapjául szolgáló ügy felperese egy biztosítótársaság, amely kereskedelmi áruhitel-biztosítási szerződés keretében az ügyfelei követelésének azok partnerei által történő meg nem fizetése esetén a héa összegét is magában foglaló, a meg nem fizetett követelés 90%-nak megfelelő kártalanítást fizetett, miközben a biztosítási szerződés értelmében a követelés e részét, valamint az annak érvényesítésével összefüggő valamennyi jogot az ügyfelek a biztosítóra ruházták át. E tényállás alapján az EUB arra az álláspontra helyezkedett, hogy a Héa-irányelv 90. cikkének (1) bekezdését, valamint a héasemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az adóalap nemfizetés miatti csökkentését nem alkalmazza e biztosító tekintetében. Megállapította egyrészt, hogy a követelések azon részét, amely után a biztosító kártalanítást fizetett, az ügyfelei a szóban forgó adóköteles ügyletek ellenértékeként kapták, ily módon a biztosító ügyfelei nem csökkenthetik nemfizetés címén az adóalapjukat, ugyanakkor a biztosító sem tekinthető olyan adóalanynak, amely a követeléseknek a kártalanítással és engedményezéssel érintett része tekintetében jogosult a héa-alap csökkentésére, mivel a költségvetésnek megfizetett héa nem áll arányban a szóban forgó adóköteles ügyleteket teljesítő adóalanyok által ténylegesen kapott ellenértékkel.

[45] Az EUB döntéséből okszerűen tehát az következik, hogy a követelések eredeti jogosultja nem jogosult az adóalap csökkenésére. A jelen perben a felperes az értékesített követelések eredeti jogosultja, aki az adóalap-csökkentésre a követelések ellenérték fejében történő értékesítése folytán nem jogosult.

[46] A jogerős ítélet indokolása a Kúria megítélése szerint nem tekinthető önellentmondónak, mert az elsőfokú bíróság az értékesített követelések tekintetében az értékesítés ténye folytán aaptalannak ítélte a keresetet, így nem alkalmazta a Kp. 85. § (3) bekezdés b) pontját, 92. § (1) bekezdés c) pontját, és kizárólag ezen rendelkezések figyelembe vétele mellett az egyéb követelések vonatkozásában állapította meg hivatalból, hogy az alperes által alkalmazott jogszabályi rezsím helytelen.

[47] Az egyéb követelések vonatkozásában a Kúria megállapította, hogy a felülvizsgálati kérelmek megalapozottak.

[48] Az adóhatóság a felperes igényét a Héa-irányelv 90. cikke alapján bírálta el. A felperes keresetlevelében ezt nem kifogásolta, sőt maga is az uniós jog alkalmazásával kérte az adóalap-csökkentés lehetőségének biztosítását.

[49] A Kp. 85. § (1) bekezdése szerint a bíróság a közigazgatási tevékenység jogszerűségét a kereseti kérelem korlátai között vizsgálja, míg a (3) bekezdés b) pontja alapján hivatalból veszi figyelembe a közigazgatási cselekménynek az ügyben nem alkalmazandó jogszabályi rendelkezésre alapítását. Figyelemmel arra, hogy a Héa-irányelv uniós szinten rendelkezik a nemfizetés miatti adóalap-csökkentés lehetőségéről, a Héa-irányelv 90. cikkének (1) bekezdése vonatkozásában teljesülnek a közvetlen hatály gyakorlásához szükséges feltételek

[pl. C-337/13. (Almos) 34. pont], tévesen helyezkedett az elsőfokú bíróság arra az álláspontra, hogy az alperes határozatát az ügyben nem alkalmazandó jogszabályi rendelkezésre alapította. Ennek folytán jogszabálysértően, a kereseti kérelemhez kötöttség elvének megsértésével döntött az adóhatósági határozatok megsemmisítéséről, és az eljárási jogszabályok téves értelmezése miatt érdemben nem bírálta el az egyéb követelések vonatkozásában a keresetet.

[50] Az elsőfokú bíróság az Áfa tv. 2020. január 1-i módosítása alapján egyébként is jogszabálysértően állapította meg az Áfa tv. 2020. január 1-től hatályos 77. § (7) – (10) bekezdéseinek alkalmazhatóságát.

[51] A Jat. a jogalkotással szemben támasztott alapvető követelményként rögzíti, hogy a jogszabálynak a címzettek számára egyértelműen értelmezhető szabályozási tartalommal kell rendelkeznie, továbbá a hatálybalépését megelőző időre nem állapíthat meg kötelezettséget, kötelezettséget nem tehet terhesebbé, valamint nem vonhat el vagy korlátozhat jogot, és nem nyilváníthat valamely magatartást jogellenessé [Jat. 2. § (1) és (2) bekezdés].

[52] Az Áfa tv. 2020. január 1-ig nem tartalmazott a nemfizetés miatti adóalapcsökkentésre szabályozást. Az egyes adótörvények és más kapcsolódó törvények uniós jogharmonizációs kötelezettségek miatt szükséges módosításáról szóló 2019. évi LXXII. törvény (a továbbiakban: Mód10 törvény) azt 2020. január 1-én léptette hatályba azzal, hogy átmeneti rendelkezésként 41. §-ával beiktatta az Áfa tv. 332. §-át is, amely kimondja, hogy „E törvénynek a Mód10 törvénnyel megállapított 77. § (7)-(10) bekezdése, 259. § 3/A. pontja, valamint a Mód10 törvénnyel módosított 153/D. §-a azokban az esetekben is alkalmazható, amikor a behajthatatlan követelésként történő elszámolás alapjául szolgáló termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontja 2020. január 1. napját megelőzi, de 2015. december 31. napját követő időpontra esik.”

[53] A jelen esetben a felperesi teljesítésre az érintett szolgáltatásokat illetően 2016-2017. évben került sor, azonban az általa állított behajthatatlanság, és az arra alapított adóalapcsökkentés iránti igény érvényesítésére is már az Áfa tv. 332. §-ának hatályba lépése előtt került sor. A jogalkotó a folyamatban lévő ügyekre az Áfa tv. 332.§-ának alkalmazását nem írta elő.

[54] Az Áfa tv. 332. §-ának helyes tartalma ezért az, hogy a hatályba lépését követően bekövetkezett behajthatatlanság és az arra alapított igényérvényesítés esetében az alkalmazható, és a kötelező alkalmazás kimondásának mellőzése azt a célt szolgálja, hogy a jogalkalmazó szervek, így a bíróság is tekintettel lehessen az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése alapján tiltott hátrányos visszaható hatályú jogalkalmazás [pl. 2/2022. (II.10.) AB határozat 34-37. pontok] tilalmának tiszteletben tartására is. Mindezt tévesen állapította meg, hogy az Áfa tv. 332. §-a alapján az adóhatóságnak a felperesi igényt az Áfa tv. 77. § (7) – (10) bekezdései alapján kellett volna elbírálnia.

[55] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét az értékesített követelések tekintetében alaptalannak találta, azonban ítélete rendelkező részében a keresetet részben elutasító döntése nem jelenik meg, ezáltal a rendelkező rész nem áll összhangban az indokolással. Ennek következtében – annak ellenére, hogy a Kúria megállapítása szerint a jogerős ítélet

indokolásának az értékesített követelésekre vonatkozó, a kereset alaptalanságát megállapító része lényegét illetően helytálló, a Kúriának nem volt lehetősége ezen ítéleti rész vonatkozásában hatályában fenntartó (rész)ítéletet hozni, mert az elsőfokú bíróság helyett – a Kp. ilyen irányú felhatalmazása hiányában – keresetet elutasító döntést nem hozhatott.

[56] Erre is figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alkalmazásával teljes egészében hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

[57] A Kúria a felperes előzetes döntéshozatali eljárás indítványozására vonatkozó kérelmét elutasította egyrészt azért, mert az értékesített követelések vonatkozásában megállapította, hogy fennálló követelés hiányában azok behajthatatlanságának vizsgálatára nem kerülhet sor, az egyéb követelések vonatkozásában pedig azért, mert az elsőfokú bíróságot új eljárásra utasította a behajthatatlanság tényleges megvalósulásának vizsgálata érdekében. Ennek következtében a per jelen állásában az uniós jog értelmezésére nem kerülhetett sor.

[58] Az elsőfokú bíróság az új eljárásban köteles az egyéb követeléseket illetően megvizsgálni, hogy az adóalap-csökkentés feltétele, a behajthatatlanság fennáll-e. Az adóalap csökkentésének feltételeit a rendelkezésre álló, a felperes által bemutatott okirati bizonyítékok alapján kell elbírálnia, mellőzni köteles az Áfa tv. 2020. január 1-én hatályba lépett rendelkezéseinek alkalmazását. E körben tekintettel kell lennie arra, hogy az EUB joggyakorlata [C-482/21. (Euler Hermes), C-335/19. (E. sp. z o.o. sp. k.), C-672/17., (Tratave) C-246/16. (Enzo Di Maura), C-292/19. (Porr), C-507/20. (FGSZ), C-146/19. (SCT)] értelmében a felperestől elvárható intézkedések meghatározása a lehető legkisebb mértékben sértheti a HÉA-irányelv céljait és elveit, a HÉA semlegességét. Az adóalap csökkentéséhez való jog adóhatóság előtti gyakorlásához teljesítendő alaki követelmények az annak igazolását lehetővé tévő követelményekre arra korlátozódhatnak, hogy az ügylet megkötését követően az ellenérték egy részét vagy egészét véglegesen nem kapták meg. Vizsgálandó, hogy a nemfizetés végleges jellegével kapcsolatban fennálló bizonytalanság igazolja-e az adóhatóság által elvárt intézkedéseket [C-672/17. (Tratave) 33-34. pont, C-335/19. (E. sp. z o.o. sp. k.) 24-25. pont].

A döntés elvi tartalma

[59] *A nemfizetés miatt behajthatatlan követelések körében alkalmazható adóalap-csökkentés feltételei a magyar szabályozás 2020. január 1-i hatályba lépése előtt.*

Záró rész

[60] A Kúria az alperes felülvizsgálati perköltségét a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 81. § (1) és (5)

bekezdése, valamint a Kp. 115. § (2) bekezdése és 110. § (3) bekezdése alkalmazásával csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt. A felperes felülvizsgálati perköltséget nem számított fel, ezért a Kúria annak részére történő megállapítását a Pp. 81. § (1) bekezdésére figyelemmel mellőzte.

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

[62] A végzés elleni további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2023. március 9.

dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnök

dr. Stefancsik Márta s.k.
előadó bíró

dr. Márton Gizella s.k.
bíró

dr. Demjén Péter s.k.
bíró

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.
bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő

