

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.554/2012/7.szám

A Kúria a dr. Kovács Anikó ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Váltó Veronika jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Törvényszék 2012. június 28. napján kelt 12.K.31.273/2012/5. számú ítélete ellen az alperes által 6. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva- nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 12.K.31.273/2012/5. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 50.000 (azaz ötvenezer) forint elsőfokú és 25.000 (azaz huszonötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - összesen: 271.210 (azaz kettőszázhetvenegyezer-kettőszáz) forint kereset és 598.600 (azaz ötszázkilencvennyolcezer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes az általános forgalmi adó /áfa/ 2010. január-március bevallási időszakában szolgáltatásokról számlákat bocsátott ki a A. Kft. felé, amelyekben foglaltak alapján fizetendő adót vallott. A Kft. a kiállított számlákon feltüntetett teljesítést nem ismerte el, a bizonylatokat nem fogadta be, amelynek folytán a felperes 2011. február 22-én a számlákat érvénytelenítette, majd annak alapján a 2010. I. negyedéves időszakra 2011. március 7-én önellenőrzést végzett, bevallásait módosította akként, hogy azokban az értékesítéseket nem szerepeltette.

A 2010. január-március időszakra elvégzett önrevízió, illetve az áthúzódó tételek miatt az adózó a 2010. április - 2011. január havi időszakokra is önellenőrzést folytatott, a 2011. február havi bevallásában pedig 1.039.000 Ft visszaigényelhető adót vallott,

kérve annak kiutalását.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett 2010. januártól márciusig, továbbá 2010. áprilistól 2011. januárig terjedő időszakra, illetve 2011. február hónapra vonatkozóan.

Az elsőfokú hatóság mindhárom időszakra egy napon: 2011. augusztus 25-én hozta meg határozatait. A 2010. január-március időszakra lefolytatott vizsgálat eredményeként meghozott határozatban - mivel az volt az elsőfokú adóhatóság álláspontja, hogy az adózó a számlákat nem érvényteleníthette volna - a felperes terhére 1.464.000 Ft adókülönbözetet állapított meg (amely összegből 1.077.000 Ft jogosulatlan visszaigénylésnek, a fennmaradó 387.000 Ft folyószámlát nem érintő adókülönbözetnek minősült), a jogosulatlanul visszaigényelt összeg kiutalását elutasította, és 54.000 Ft adóbírságot szabott ki. A határozat indokolása szerint felperes ügyvezetője az ellenőrzés során akként nyilatkozott, hogy a számlák teljesítése tárgyában a Kft.-vel per van folyamatban és bízik abban, hogy bebizonyosodik: ellátták a szolgáltatási szerződés keretén belüli feladataikat. Könyvelőjük javaslatára stornírozták a számlákat és folytattak önellenőrzést. Állította, hogy elvégezték azokat a szolgáltatásokat, amelyek a számlákon szerepelnek, ezért bocsátották ki a számlákat, vallották be az abban szereplő adót és fizették meg a bevallásban kimutatott áfa-t. Az elsőfokú adóhatóság idézte az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény /a továbbiakban: Áfa tv./ 55.§ /1/ bekezdését, amely szerint az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul. Adózó a teljesítés tényét elismerte, azt peres úton is el kívánja ismertetni, ezért a számlák érvénytelenítésének feltételei nem állottak fenn. A teljesítés szempontjából ugyanis annak van jelentősége, hogy a számla kibocsátója (az adó megfizetésére kötelezett fél) elismeri-e a teljesítés megtörténtét. Az Áfa tv. 55.§-a nem mentesíti a számla kibocsátóját a számlán feltüntetett áfa összegének megfizetése alól amiatt, mert a partnere - a számlát befogadó fél - nem fogadja el a számlakibocsátó által elvégzett szolgáltatást teljesítésként. Az Áfa tv. 55.§ /2/ bekezdése a fiktív ügyletekre vonatkozóan tartalmaz szabályozást, és mivel megállapítása alapját nem a számlák tartalmi hiteltelensége képezi, e jogszabályhely nem alkalmazható.

Megjegyezte az elsőfokú hatóság, hogy az Áfa tv. 78.§ /3/ bekezdés a.) pontja értelmében amennyiben a számlákon szereplő ügyletre vonatkozóan fennállna az érvénytelenítés lehetősége, adózó az erről kiállított érvénytelenítő számlák áfa tartalmával legkorábban a 2011. február hónapban csökkenthette volna a fizetendő adóját. Az elsőfokú adóhatóság szerint tehát az értékesítési számlák

érvénytelenítésének feltételei nem állottak fenn, amelynek jogkövetkezményeit le kellett vonnia.

Az elsőfokú hatóság adózónál a 2010. április - 2011. januári időszakra vonatkozóan lefolytatott ellenőrzés eredményeként meghozott határozatával a felperes terhére összesen 3.870.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amely összeg folyószámlát nem érintő adókülönbözet, és így adóbírság és késedelmi pótlék alapját nem képezi. Az indokolás szerint a megelőző ellenőrzéssel jelen vizsgálat eredménye összefüggött annyiban, hogy az áfa továbbpörgetése, a következő időszakokra átvihető, adót csökkentő tételek változása miatt keletkezett a felperes terhére adókülönbözet.

Az elsőfokú adóhatóság a 2011. február hónapra vonatkozó határozatával a felperes terhére 1.039.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyet jogosulatlan visszaigénylésnek minősített és a kiutalását elutasította, továbbá 52.000 Ft adóbírságot szabott ki. Indokolása szerint felperes az 1.039.000 Ft visszaigénylési kérelmet tartalmazó bevallását az Áfa tv. 186.§ /1/ bekezdés a.) és b.) pontja alapján nyújtotta be, mert a társaság havi bevallás benyújtására kötelezett, a visszaigényelhető adója meghaladta az 1.000.000 Ft-ot, így annak a kiutalását is kérte. A bevallását további önellenőrzéssel nem helyesbítette. Az adózó 2010. áprilisától 2011. januárjáig havi bevallásaiban folyamatosan 387.000 Ft-ot görgetett, azonban tekintettel a 2010. január-márciusi időszak megállapításaira, az adóhatóság adózó terhére minden hónapban 387.000 Ft folyószámlát nem érintő adókülönbözetet állapított meg, és e megállapítások kihatásaként a visszaigényelni kívánt adó összege nem éri el és nem haladja meg az 1.000.000 Ft-ot. Az előző időszakról beszámítható csökkentő tétel összege helyesen 588.000 Ft, és az adózó javára 652.000 Ft folyószámlát nem érintő adókülönbözet került megállapításra.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2012. január 26. napján kelt számú határozataival az elsőfokú határozatokat helybenhagyta.

A felperes keresetében mindhárom alperesi határozat megváltoztatását kérte annak megállapításával, hogy jogszerűen járt el, amikor érvénytelenítette a számlákat és önellenőrzést végzett. Álláspontja szerint az adóhatóság az Áfa tv. 55.§ /1/-/2/ bekezdései, 77.§-78.§-a téves értelmezésével hozta meg döntését. Kifejtette, hogy a per alapjául szolgáló tényállásnál semmiképp sem lehet beszélni az Áfa tv. 55.§ /1/ bekezdésében foglalt, az ügylet tényállásszerű megvalósulásáról, miután a megrendelő vitatta a teljesítést, a számlákat visszaküldte, és annak megállapítása iránt, hogy történt-e teljesítés, az általa kezdeményezett per még folyamatban van. A számlák kibocsátásával adminisztratív hibát vétett, de az Áfa tv. biztosított lehetőséget arra, hogy a

bizonylatokat érvénytelenítse, esetére a tv. 55.§ /2/ bekezdés a.) pontja vonatkozik. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1.§ /7/ bekezdése értelmében is a szerződéses ügyletet, és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni, ügyének valódi tartalma az, hogy a vevő nem fogadta el a teljesítést, tehát mindaddig, amíg a bíróság ki nem mondja, hogy teljesítés történt, nem beszélhetünk az Áfa tv. 55.§-ában foglalt tényállásszerű megvalósulásról. Hibázott akkor, amikor az utólagos elszámolósos számláját úgy állította ki, hogy nem rendelkezett a szolgáltatás igénybe vevőjének teljesítési igazolásával, a számlakibocsátás során azonban jóhiszeműen járt el, bízott abban, hogy a korábbi gyakorlatnak megfelelően, az általa elvégzett munkák teljesítését elismerik és a számlát befogadják. Így a számlákat, amelyeket teljesítés igazolás hiányában nem lett volna szabad kiállítania, stornózással érvénytelenítette, ezzel korrigálva a számlakiállítással vétett hibát, az érvénytelenítéshez pedig az Áfa tv. 77.§-78.§-a alapján joga volt.

Az Áfa tv. 16.§-a és annak indokolása alapján a szolgáltatás nyújtása mindkét fél egyező akarata útján történik. Az adóhatóság azon álláspontja, miszerint adójogviszonyokban a teljesítés tényét a számlakibocsátó oldaláról kell vizsgálni, téves értelmezésen alapul. Hivatkozott továbbá az Art. 130.§-ára is, amely szerint ugyanazon jogviszonyt az adóhatóság nem minősíthet adózóként eltérően.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes mindhárom határozatát - az elsőfokú határozatokra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra utasította. Indokolása szerint abban az esetben, hogyha bármely fél vitatja teljesítés megtörténtét, a teljesítés nem valósulhatott meg, még akkor sem, ha a számlát kiállították. A felperes oly módon fizetett meg áfa-t, hogy a mögött teljesítés a vevő részéről nem történt, tehát a szerződést nem lehet teljesedésbe mentnek tekinteni a vevő és a felperes között.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság az Áfa tv. 55.§ /1/-/2/ bekezdéseinek, 77.§-ának, 78.§ /3/ bekezdés a.) pontjának, 131.§ /1/ bekezdésének és 147.§-ának téves értelmezésével jogsértő határozatot hozott. Az alperes fenntartotta és megismételte a határozatában foglaltakat.

A felperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

Az Áfa tv. 5.§ /1/ bekezdése alapján adóalany az a jogképes személy vagy szervezet, aki (amely) saját neve alatt gazdasági tevékenységet folytat, tekintet nélkül annak helyére, céljára és

eredményére. A törvény a 6.§ /1/ bekezdésében meghatározza a gazdasági tevékenység fogalmát is: valamely tevékenység üzletszerű, illetőleg tartós vagy rendszeres jelleggel történő folytatása, amennyiben az ellenérték elérésére irányul, vagy azt eredményezi, és annak végzése független formában történik. Az Áfa tv. 2.§ a.) pontja értelmében e törvény alapján adót kell fizetni az adóalany által - ilyen minőségében - belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása után. Az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti /Áfa tv. 55.§ /1/ bekezdés/, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul. Az adóalany köteles - ha e törvény másként nem rendelkezik - a 2.§ a.) pontja szerinti termékértékesítéséről, szolgáltatásnyújtásáról a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője részére, ha az az adóalanytól eltérő más személy vagy szervezet, számla kibocsátásáról gondoskodni /Áfa tv. 159.§ /1/ bekezdés/.

A felperes ügyvezetője a közigazgatási eljárásban akként nyilatkozott, hogy cége a Kft. részére szolgáltatást nyújtott, és teljesítéséről számlákat bocsátott ki. Az Art. 97.§ /5/ bekezdése értelmében bizonyítási eszköz az ügyfél nyilatkozata, az irat. Az adóhatóság az adózó által nyújtott - és semmilyen bizonyítási eszközzel meg nem cáfolt - bizonyítékok (ügyvezető nyilatkozata, számlák, adóbevallások) alapján helytállóan állapította meg, hogy a felperes részéről elismerten végzett gazdasági esemény jogkövetkezménye az adófizetési kötelezettség. Az adóhatóság a felperesi teljesítést nem vitatta, azt a bizonyítékok alapján elismerte, ellentétes bizonyíték nem állt a rendelkezésére, felperesnek az Áfa tv. 55.§ /1/ bekezdésén alapuló adófizetési kötelezettségét minden tény, körülmény alátámasztotta, azt semmi meg nem cáfolta. Így a kibocsátott számlái érvénytelenítésének az Áfa tv.-ben szabályozott és bizonyított indokát a felperes elő nem tárta, nem igazolta, ahogyan azt sem, hogy az Áfa tv. előírásainak meg nem felelő számla érvénytelenítésre miként lehetne önellenőrzést alapítani.

A felperes a közigazgatási eljárásban kétséget kizáróan nem bizonyította, hogy számlakibocsátása ellenére teljesítés a részéről nem történt, ezzel ellentétben azt állította, hogy teljesített, illetve ennek megállapítása érdekében pert is kezdeményezett, így az Áfa tv. 50.§ /2/ bekezdés a.) pontjában foglaltak (az adófizetés joghatása beáll abban az esetben is, ha teljesítés hiánya ellenére számlakibocsátás történik, kivéve, ha a számlán a szolgáltatás nyújtójaként szereplő személy "kétséget kizáróan bizonyítja, hogy a számlakibocsátás ellenére teljesítés nem történt") nem valósultak meg. E jogszabályhelyre tehát a felperes alaptalanul hivatkozott.

A felperes előadta, hogy a számlákon vevőként feltüntetett fél a teljesítést vitatta. Olyan jogszabályhelyet azonban nem jelölt meg,

amely szerint a szolgáltatás nyújtója által a teljesítésről kibocsátott számla érvényteleníthető lenne azért, mert a megrendelő a teljesítést nem fogadja el. Az Áfa tv. 55.§ /2/ bekezdés a.) pontjának egyértelmű előírása az, hogy az adófizetési kötelezettség beáll abban az esetben is, ha teljesítés hiánya ellenére számlakibocsátás történik. E rendelkezés alóli kivétel szabály alkalmazásához az szükséges, hogy a számlán a szolgáltatás nyújtójaként szereplő személy kétséget kizáróan bizonyítsa, hogy a számlakibocsátás ellenére teljesítés nem történt. A felperes részéről arra való hivatkozás, hogy a Kft. a teljesítést vitatta, nem kétséget kizáró bizonyítás, amely vevői-megrendelői vitatással ellentétben áll az a felperesi állítás, hogy teljesített, amit polgári perben kíván elismertetni, azonban jogerős ítéletet nem nyújtott be. A kétséget kizáró bizonyítás hiányában az Áfa tv. 55.§ /2/ bekezdés a.) pontjában foglalt kivétel szabály a felperes vonatkozásában nem alkalmazható.

Az alperes az Áfa tv. 78.§ /3/ bekezdés a.) pontját alkalmazva határozta meg jogszerű számlaérvénytelenítés esetére az adó alapjának utólagos csökkentése időszakát, amely jogszabályhelyben foglaltakra vonatkozóan a felperes jogi álláspontját - az általa alkalmazandónak tartott törvényhelyek megjelölésével - ki sem fejtette, az önellenőrzése időpontjára vonatkozó adóhatósági álláspontot meg nem cáfolta.

A felperes előadása a perben a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 166.§ /1/ bekezdése értelmében nem bizonyíték, keresetét a Pp. 164.§ /1/ bekezdése alapján bizonyítania köteles. A perben a felperes bizonyítási kötelezettsége ellenére nem igazolta egyrészt azt, hogy a közigazgatási eljárásban általa előadottak nem a valósággal egyezők, másrészt kétséget kizáróan nem bizonyította, hogy számlakibocsátása ellenére nem teljesített. A felperes a perben nem cáfolta meg az adóhatóság bizonyított tényeken alapuló tényállását, amelyre az alperes a megfelelő jogszabályokat helyes jogértelmezéssel alkalmazta. A felperes nem bizonyította az adóhatározatok jogsértő voltát, ezért az elsőfokú bíróságnak a bizonyítatlan keresetet el kellett volna utasítania.

Mindezek folytán a Kúria a Pp. 275.§-ának /4/ bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény

39.§ /1/ bekezdése, 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett, figyelemmel a keresetlevélen lerótt illetékösszegre is.

Budapest, 2013. október 10.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk. előadó
bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk.bíró**