

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.387/2014/9.szám

A Kúria a Dr. Maráczai Zsolt és Társai Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Kóczán Béla ügyvéd) által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Nagy Gabriella jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Törvényszék 2012. január 18-án kelt 19.K.31.718/2011/3. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 4. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 19.K.31.718/2011/3. számú ítéletét, valamint az alperes 4147282836 számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 300.000 (háromszázezer) forint elsőfokú és 200.000 (kétszázezer) felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2008 júniusában többször értékesített repcemagot a ... Zrt-nek (továbbiakban: Vevő). A repcemagok leszállítása és a sasadi raktárba történő beraktározása megtörtént, ugyanakkor a vevő a vételárat nem egyenlítette ki. A felek 2008. október 1. napján megállapodtak abban, hogy a repcemagok a vételár megfizetésének elmaradása miatt továbbra is a felperes tulajdonát képezik, azokkal a felperes jogosult kizárólag rendelkezni. A repcemagok visszaszolgáltatásának határidejét október 10-ében határozták meg, addig a vevő a felelős őrzés szabályai szerint volt köteles

eljárni. Az áru visszaszolgáltatására azonban nem került sor, mivel azt a közraktár lefoglalta. A felperes polgári pert indított a repcemagok kiadása iránt. A Szegedi Ítéltábla Gf.I.30.295/2009/2. számú jogerős ítéletében kötelezte a vevőt 2263.796 tonna repcemag kiadására, ennek hiányában 1.022.783 EUR megfizetésére. Az ítélet hangsúlyozta, hogy a felek a létrejött adásvételi szerződéseket felbontották, a repcemagok tulajdonosa a felperes. Az ítélet birtokában a felperes a számlákat helyesbítette, az azokon szereplő összegeket negatív előjellel látta el és a 2009. december havi időszaki bevallásában 116.705.000 Ft visszaigényelhető adót vallott be.

Az első fokú hatóság a felperes terhére 48.043.000 Ft jogosulatlan visszaigénylést állapított meg, ezután 10%-os adóbírságot határozott meg. Kiemelte, hogy az ellenérték kifizetésének elmaradása ellenére az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 9. § (1) bekezdése szerinti termékértékesítés megvalósult. A számlák helyesbítésére ok nem volt, a felek megállapodása egy új ügyletnek minősült. Ezen túlmenően az eredeti állapot helyreállítása sem valósult meg, hiszen a repcemag kiszolgáltatása megghiúsult és az összeg sem került kifizetésre.

A fellebbezés folytán eljáró alperes 4147282836 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Nyomatékosította, hogy a felperes áfa-fizetési kötelezettsége az Áfa tv. 2. § a) pontja, 9. § (1) bekezdése, 55. § (1) bekezdése alapján fennállt, a felperes és a Vevő közötti ügyletek teljesültek. A számlákat 2009 decemberében nem korrigálhatta olyan módon, hogy az eredeti számlákon szereplő összegekkel egyező, de negatív előjelű számlákat állít ki. Az eredeti állapot visszaállítása nem került sor, hiszen a repcemagok Vevő általi kiszolgáltatása elmaradt. A felperesi Áfa tv. 77. § (1), (2) bekezdésére történő hivatkozás téves, hiszen ezen jogszabályhelyek az ügylet érvénytelensége jogcímén rendelkeznek az adóalap utólagos csökkentéséről, amely nem azonos a szerződés felbontásával. Az Áfa tv. nem tartalmaz olyan rendelkezést, ami önmagában az ellenérték meg nem fizetése vagy csak részbeni megfizetése miatt az adóalap utólagos csökkentését tenné lehetővé.

A felperes keresetét az első fokú bíróság jogerős ítéletével elutasította. Osztotta az alperesi álláspontot a termékértékesítés megvalósulása kapcsán és részletesen elemezte, hogy a felperes az Áfa tv. 77., 78. §-ai alapján miért nem volt jogosult a számlák korrigálására, helyesbítésére. Ezen túlmenően az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésének alkalmazását sem tartotta alaposnak.

A felperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős ítélet

hatályon kívül helyezését és a kereset teljesítését, másodlagosan a bíróság új eljárásra és határozat hozatalára utasítását indítványozta. Hangsúlyozta, hogy a szerződés felbontásával a tulajdonjog-változás folytán a felperes vált az eladott termékek tulajdonosává, mivel az eredeti állapot helyreállítása megtörtént. Adójogi szempontból nem önálló ügylet valósult meg, hanem ez szorosan és szervesen kapcsolódott az adásvételi szerződésekhez, ugyanis nézete szerint a vevő kizárólag akkor vált volna tulajdonossá, ha a vételárat megfizeti. A felülvizsgálati kérelem kiegészítésében hivatkozott a közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, a Tanács 2006/112. EK Irányelve (továbbiakban: HÉA irányelv) 90. cikk (1) bekezdésében foglaltakra, és ennek alapján állította, hogy adóalapot csökkentő magatartása jogszerű volt.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelme a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A Kúria Kfv.I.35.257/2012/6. számú végzésével a felülvizsgálati eljárás felfüggesztése mellett előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett az Európai Unió Bíróságánál. Az Európai Unió Bírósága 2014. május 15. napján hozta meg a C-337/13. számú ítéletét, mely szerint:

- 1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkének rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely nem írja elő a hozzáadottértékadó-alap csökkentését az ár meg nem fizetése esetében, amennyiben az e cikk (2) bekezdésében előírt eltérés kerül alkalmazásra. Mindazonáltal e rendelkezésnek ki kell terjednie minden más olyan esetre, amikor az említett cikk (1) bekezdése szerint az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.
- 2) Az adóalanyok a hozzáadottértékadó-alapjuk csökkentése érdekében a tagállammal szemben hivatkozhatnak a nemzeti bíróságok előtt a 2006/112. irányelv 90. cikkének (1) bekezdésére. Jóllehet a tagállamok előírhatják, hogy az ilyen adóalap csökkentéséhez való jog gyakorlása többek között az annak igazolását lehetővé tévő egyes alaki követelmények teljesítésétől függ, hogy az ügylet megkötését követően az ellenérték egy részét vagy egészét az adóalany véglegesen nem kapta meg, és hogy ezen adóalany hivatkozhatott a 2006/112. irányelv 90. cikkének (1) bekezdése szerinti egyik esetre, az így elfogadott intézkedések nem haladhatják meg az ezen igazoláshoz szükséges mértéket, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

A fentiek szerinti ítélet ismeretében a felperes felülvizsgálati kérelmét változatlanul fenntartotta. Az alperes további érdemi nyilatkozatot nem tett.

A polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 11. § (5) bekezdése alapján a Kúria az ügyben öt hivatásos bíróból álló tanácsban járt el.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

Az Európai Unió Bírósága (továbbiakban: Bíróság) előzetes döntéshozatali eljárás keretében a C-337/13. számú ítéletében kifejtette a HÉA irányelv 90. cikkének értelmét és ennek ismeretében kellett a Kúriának döntenie a jogerős ítélet jogszerűsége tárgyában.

A HÉA irányelv 90. cikkének (1) bekezdése az elállás, a teljesítés megghiúsulása, a teljes vagy részleges nem-fizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetre határozza meg az adóalap csökkentés kötelező eseteit. Ugyanakkor nemfizetés vagy részleges nemfizetés esetén az uniós irányelv 90. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy eltekintsenek az adóalap csökkentésétől, ugyanis a vevő továbbra is kötelezhető lehet a tartozás megfizetésére, vagyis az adóalany hozzájuthat a vételárhoz. Ebből következően a Kúriának vizsgálni kellett, hogy az adóhatóság jogszerűen alkalmazta-e a fenti kivételes lehetőséget. A Bíróság ítéletének 22. pontja egyértelművé teszi, hogy a tagállamok kötelesek az adóalapot csökkenteni és ebből következően az adóalany által fizetendő HÉA összegének csökkentését engedélyezni minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg. Ez a HÉA irányelv alapvető elvének kifejeződése, mely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték, melyből az következik, hogy az adóhatóság HÉA címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett.

Az Áfa tv. 77. §-a az ügylet érvénytelensége és hibás teljesítése jogcímén nyújt lehetőséget az adó alapjának utólagos csökkentésére. Az adóhatóság és a bíróság álláspontja is az volt, hogy az Áfa tv. 77. §-át kiterjesztően értelmezni nem lehet, és az csak az érvénytelenség esetre fogalmaz meg helyesbítési alkalmat. Nézetük szerint a Ptk. 319. §-a szerinti felbontás nem azonos az Áfa tv. 77. §-ában foglaltakkal, és mivel az eredeti állapot visszaállítása sem következett be, ezért helytelen volt a felperes eljárása, amikor a számlák helyesbítése folytán az adóalap csökkentését követelte.

A Bíróság ítélete egyértelműen rögzíti, hogy a magyar nemzeti tagállami szabályozás az adóalap csökkentő esetek felsorolásakor

nem veszi figyelembe az irányelv 90. cikkének (1) bekezdésében szabályozott valamennyi esetet, ebből következően a HÉA irányelv teljes érvényesülése nem biztosított. Ezért a Bíróság a nemzeti bíróság feladatává tette minden olyan eset vizsgálatát, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészében nem kapta meg.

A Bíróság az ítélet 34. pontjában azt is kifejtette, hogy ugyan az adóalap-csökkentés összegének meghatározásához szükséges intézkedések elfogadása során bizonyos mérlegelési mozgásteret engedett a 90. cikk a tagállamoknak, ez a körülmény azonban nem érinti az említett cikk szerinti esetekben az adóalap csökkentésének biztosítására irányuló kötelezettség egyértelmű és feltétlen jellegét. Ennél fogva teljesülnek a közvetlen hatály gyakorlásához szükséges feltételek is. Ekként az adóalanyok a HÉA alapjuk csökkentése érdekében hivatkozhatnak a nemzeti bíróságok előtt a 90. cikk (1) bekezdésére az állammal szemben (35. pont).

Az uniós jog elsőbbsége elvének alapján amennyiben a közösségi jog valamely normája és a tagállam nemzeti joga ellentétes, a bíróságok a közösségi jogba ütköző hazai jogszabály helyett a közösségi normát kötelesek alkalmazni (6/64 Costa v. ENEL ügy). A közösségi jog elsőbbségének elve azonban nyilvánvalóan csak akkor alkalmazható, ha a közösségi jog felhívható a nemzeti bíróság előtt. Ezt a kérdést érinti a közvetlen hatály elve, melynek lényege, hogy a magánszemélyek a közösségi jogra nemzeti bíróságaik előtt közvetlenül hivatkozhatnak, és kérhetik, hogy a nemzeti bíróság döntését a közösségi jogra alapozza. (Pfeiffer és társai ítélet, C-397/01-C-403/01, 103. pont és Association de médiation sociale ítélet, C-176/12, 31. pont).

A Bíróság ítéletének 28. pontjában írt feladat kapcsán a Kúria a következőkre világít rá: A nemzeti jogalkotó ugyan szabad mérlegelési és döntési jogosultsággal rendelkezik az irányelv nemzeti jogban való nyelvi megjelenítése vonatkozásában azonban mozgástere nem korlátlan. Az átültetett jogi normának messzemenően meg kell felelnie az irányelvbe foglalt céloknak.

Az irányelv vizsgált rendelkezésének tartalmát a különböző nyelvi változatok az alábbi szavakkal fejezi ki:

A francia: az „annulation”, „résiliation” és „résolution” kifejezéseket használja. A legelső egy jogi aktus visszamenőleges megsemmisítését jelenti annak érdekében, hogy a felek mentesüljenek bármiféle végrehajtás alól, vagy annak érdekében, hogy kötelezzék őket az eredeti állapot helyreállítására. A középső jogi fogalom a szerződés jövőre nézve történő megszüntetését jelenti annak érdekében, hogy a felek egyikének se kelljen a szerződéses kötelezettségeit teljesítenie. Míg az utolsó a szerződés teljesítésével kapcsolatos mulasztás szankcionálására szolgáló

jogintézményt takarja. A német: az *die Annullierung*"-megsemmisítés, „*die Rückgangigmachung*"- visszavonás, érvénytelenítés, „*die Auflösung*" - megszüntetés, felmondás, felbontás fogalmakat használja. Ezzel szemben az angol nyelvi szöveg csupán két fogalmat használ: a *„cancellation*" - mely felbontást, felmondást, érvénytelenítést, míg a *„refusal*" visszautasítást jelent.

Ugyanezen jogi terminológiák találhatók a további vizsgált nyelveknél:

- lengyel: *„anulowania*": megszüntetés, felbontás
- spanyol: *„rescision*": megszüntetés, felmondás
- finn: *„peruuttasisen*": megszüntetés
- olasz: *„annullamento*": megszüntetés, törlés, megsemmisítés
- horvát: *„obdinjanja*": felbontás.

A szabályozás tehát magába foglalja mind az egyoldalú, mind a két fél akaratától függő szerződés megszűnését.

A perbeli időszakban hatályban lévő, a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (továbbiakban Ptk.) a felek akaratából bekövetkező szerződés megszűnését többféleképpen szabályozza. Ezek közé tartozik a közös megegyezéssel való megszüntetés, vagy a felbontás. Mindkét esetben a szerződés a teljesítés megtörténte nélkül szűnik meg. A szerződés megszüntetése esetén a szerződés a jövőre nézve szűnik meg, míg a szerződés felbontása esetében a szerződés megkötésének időpontjára visszamenő hatállyal, és a már teljesített szolgáltatások visszajárnak. Ezzel a felek olyan helyzetet kívánnak teremteni, mintha a szerződést meg sem kötötték volna. A szerződés előtti állapot visszaállítása során a Ptk. előírásai alapján az érvénytelenség jogkövetkezményeire vonatkozó szabályokat kell megfelelően alkalmazni. A visszaszolgáltatási kötelezettség tehát a szerződés megkötésének időpontjától esedékes. A már megtörtént teljesítés nem érvénytelenné, hanem hatálytalanná válik, hiszen a korábbi teljesítés utólag vesztí el jogalapját.

A perbeli esetben a felek közös megegyezésük alapján a szerződést felbontották és abban állapodtak meg, hogy a már teljesített szolgáltatásokat visszaadják, így a felperes részére a Vevő kiszolgáltatja a repcemagokat. Ennek megtörténtének hiánya nem a felek magatartásán múlt, hanem egy harmadik fél közbeavatkozása miatt nem ment teljesedésbe. Az azonban nem tagadható, hogy a szerződés ténylegesen felbontásra került. Ezért nem alapos az alperes azon álláspontja, hogy az eredeti állapot, vagyis a repcemagok kiszolgáltatása okán az ténylegesen nem történt meg.

A Szegedi Ítéltábla Gf.I.30.295/2009/2. számú jogerős ítélete alapján megállapítható, hogy a Vevő szerződésszegése miatt került sor a szerződés felbontására. A kötelezett késedelembe esett, melynek folytán az eladó nem a teljesítés további követelése

mellett döntött, hanem a szerződés felbontását kezdeményezte.

A Bíróság ítéletének 22. és 25. pontjának összevetése alapján azt a következtetést lehet levonni, hogy ha a vételár teljes vagy részleges meg nem fizetésére azért kerül sor, mert a felek közötti jogviszony megszűnés folytán az eladó a vételár megfizetését már nem követelheti, az adóalap csökkentésre való jogosultság fennáll. A fenti szempontok alapján elemezve a felperes és Vevője között létrejött szerződést és felbontását a Kúria álláspontja, hogy biztosítani kell a HÉA irányelv 90. cikk (1) bekezdésében megfogalmazott adóalap-csökkentési lehetőséget. Erre figyelemmel a Kúria a HÉA irányelv 90. cikkének (1) bekezdése alkalmazásával döntött arról, hogy a felperest megilleti az adóalap csökkentése tekintettel arra, hogy az áru ellenértéke részére nem került megfizetésre, és azt a szerződés megszűnése (felbontása) folytán már nem is követelheti.

Nem helytálló az az adóhatósági és elsőfokú bírósági álláspont, hogy a szerződés felbontása kapcsán új gazdasági esemény jött létre a felek között és ezért áfafizetési kötelezettség keletkezett. A felek csak a korábbi meghiúsult teljesítés következményeit kívánták rendezni a szerződés felbontása útján. Erre figyelemmel a Kúria a HÉA irányelv 90. cikkének (1) bekezdése alkalmazásával döntött arról, hogy a felperest megilleti az adóalap csökkentése tekintettel arra, hogy az áru ellenértéke részére nem került megfizetésre, és azt a szerződés megszűnése (felbontása) folytán már nem is követelheti.

A Kúria megítélése szerint tehát az adóhatóság és az elsőfokú bíróság is jogszerűtlenül foglalt állást a felperes helyesbítő számlái, s ennek nyomán benyújtott bevallásai helyt állósága körében és jogszerűtlenül tagadta meg az adóalap-csökkentést.

Mindezekre figyelemmel a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése folytán eljárva rendelkezett a jogerős ítélet, valamint az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezéséről, az elsőfokú hatóság új eljárásra történő kötelezéséről. Az új eljárásban a hatóság feladata a felperesi bevallásnak a Kúria által kifejtett jogi álláspont szerinti elbírálása.

A felperes felülvizsgálati eljárásban előterjesztett kamatigényét a Kúria érdemben nem vizsgálhatta. Egyrészt ilyen irányú kérelmet korábban nem terjesztett elő, másrészt a közigazgatási perben a közigazgatási határozat jogszerűségét kell elbírálni, és ez nem volt tárgya a határozatnak.

A Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdés alapján köteles az alperes az elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült felperesi perköltség viselésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt illetéket az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontja alapján illetékmentes alperes pervesztességére figyelemmel a bírósági eljárásban alkalmazandó költségmentességről szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2014. október 2.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Heinemann Csilla sk. előadó bíró,
Dr. Kárpáti Magdolna sk. bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró, Dr. Mudráné
dr. Láng Erzsébet sk. bíró**

A kiadmány hitelül:

tisztviselő