

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.627/2015/11.

A tanács tagjai: . Lomnici Zoltán a tanács elnöke
. Kárpáti Magdolna előadó bíró
. Kurucz Krisztina bíró

A felperes: felperes neve Kft.

A felperes képviselője: dr. Budai Béla ügyvéd
dr. Varga Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Varga Balázs ügyvéd,

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,
mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális
Adó Főigazgatóságának jogutódja

Az alperes képviselője: dr. Nagy Gabriella jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat
felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és
Munkaügyi Bíróság 2015. május 8. napján kelt 19. K.31.350/2014/9. számú
ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19. K.31.350/2014/9. számú
ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 500.000 (azaz ötszázezer)
forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 3.500.000 (azaz
hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes 2011. április 23-án, ugyanezen teljesítési időponttal, 11-1. sorszámmal bruttó 500.000.000 Ft-ról szóló számlát állított ki H. I. Kft. (Kft.) részére, amely 100.000.000 Ft általános forgalmi adót (áfát) tartalmazott. A bizonylaton fizetés módjaként átutalás, gazdasági eseményként kártalanítás került feltüntetésre a D. K.tó Lakópark ingatlanokkal kapcsolatos 2010. december 20-i „Megállapodás Helytállásról” megnevezésű okiratra alapítottnak. A Kft. a 2011. II. negyedévi áfa bevallásában levonható adóként vette figyelembe a 11-1. sorszámú számla áfa tartalmát.
- [2] 2012. április 30-án a felperes és a Kft. között „Megállapodás Helyreállításról, Módosítás” elnevezéssel újabb szerződés jött létre. Ebben a felek rögzítették, hogy a 2010. december 20. napján kelt szerződés 4. pontjába foglalt jogosultság, a kártalanítás, a NAV Kft.-vel kapcsolatos nyilvántartott jegyzőkönyvébe foglaltak értelmében, nem következett be.
- [3] A felperes 2012. április 30-án a Kft.-felé kibocsátotta a 12-16 sorszámú számlát, amellyel 11-1 sorszámú számla összegeit „téves számlázás miatt (megállapodás alapján kártérítés kártalanítás helyett)” megjelöléssel stornózta. A felperes a 2012. április havi bevallásában -400.000.000 Ft adóalap után -100.000.000 Ft értékesítést terhelő áfát vallott.
- [4] Az adóhatóság a Kft.-nél 2011. II. negyedévre áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. A revízió eredményeként hozott 2012. június 26. napján jogerőre emelkedett határozatában a Kft. terhére 100.000.000 Ft áfa adókülönbötet állapított meg, amit jogosulatlan igénylésnek minősített, kiutalását megtagadta és 50.000.000 Ft adóbírságot szabott ki. E határozat szerint a revízió helyesen állapította meg, hogy a kártalanításnak nem volt jogalapja, a felek szándéka áfa visszaigénylésre irányult. A felperes tulajdonosi, illetve rendelkezési jogában ugyanis a vételkori állapothoz képest nem történt változás, az ingatlanokra újabb korlátozó bejegyzésre sem került sor, ezért a felperest nem érte veszteség vagy olyan vagyoni hátrány, ami a kártalanítást megalapozhatta volna. A revízió azt is helyesen rögzítette, hogy „amennyiben pedig a vevőt tényleges kár ért volna, akkor is csupán kártérítésről lehet szó, amely az Áfa törvény szerint nem minősülhet ellenértéknek, következésképpen ez alapján” áfát tartalmazó számla nem állítható ki.
- [5] Az adóhatóság a felperesnél 2012. április hónapra áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az elsőfokú adóhatóság a revízió eredményeként a felperes terhére 100.000.000 Ft jogosulatlan visszaigénylésnek minősülő áfa adókülönbötet állapított meg, amelynek az adófolyószámlán történő jóváírását elutasította és 50.000.000 Ft adóbírságot szabott ki.
- [6] Az alperes a 2013. október 3. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Érдеми döntését az

általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 55. § (1)-(2) bekezdéseire, 77. §-ára, 78. § (1)-(3) bekezdéseire, 147. §-ára, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére alapította. Határozatának indokolása szerint a 2011. április 23-ai 11-1 sorszámú számla esetében, a teljesítés hiánya ellenére, a kibocsátás ténye miatt fennáll a felperes adófizetési kötelezettsége. A 2012. április 30-ai 12-16 sorszámú, korábbi bizonylatot stornírozó számla kiállítására a felperes nem volt jogosult, mert a 11-1. sorszámú számla fiktív, jogalap nélküli. Hivatkozott a Kft. ellen lefolytatott jogerős határozattal lezárt revízióra is, amely megállapította, hogy nem álltak fenn a kártalanítás és a kártérítés feltételei. Utalt arra is, hogy a felek a társhatóság megállapításának ismeretében módosították a szerződésüket oly módon, hogy kártalanítás helyett kártérítésben állapodtak meg. Az adófizetési kötelezettséget azonban utólagosan csak az Áfa tv-ben meghatározott teljesítést követően bekövetkezett okból lehet csökkenteni, de teljesítés nem történt, adóztatandó tényállás nem valósult meg. Az adóhatóság eleget tett az Art. 97.§-a szerinti kötelezettségének, a felperes fellebbezése nem tartalmaz olyan új tény, körülményt, amely az elsőfokú határozat megváltoztatását vagy megsemmisítését indokolná.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [7] A felperes keresetében az alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, másodlagosan az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte. Érvelése szerint azért módosították korábbi szerződésüket, mert az adóhatóság a Kft. elleni revízió során azt állapította meg, hogy a jogcímet tévesen határozták meg, és a módosított jogcím miatt végre kellett hajtani a számlakorrekciót. Az alperes tévesen hivatkozott arra, hogy erre nem volt jogosult, eljárása és érdemi döntése nem felel meg az Art. 1. § (7) bekezdésének, 97. §-ának, Áfa tv. 2. § a) pontjának, 259. § 6) pontjának, a régi Ptk. 240. §-ának.
- [8] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

- [9] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolása a következőket tartalmazza:
- [10] A felperes a perben bírói tájékoztatás, illetve felhívás ellenére sem bizonyította, hogy a perrel érintett számla kapcsán fennálltak volna Áfa tv. 55. § (2) bekezdésébe foglalt

kimentési lehetőségek, illetve a 77.-78. §-ba, 147. §-ba foglalt számlakorrekció feltétetelei. Nem a felperes, hanem az adóhatóság bizonyította a Kft.-vel szemben hozott első fokon jogerőre emelkedett határozatban a nem teljesítést, és ebben feltárta azt is, hogy a számlák fiktívek. Abban az esetben pedig, ha ezt adóhatóság teszi meg és ezzel kapcsolatban határozatot hoz, akkor az ebből eredő jogkövetkezményeket a felperesnek viselnie kell, az adókülönbözetet meg kell fizetnie.

- [11] A felek szerződéssel módosíthatják a korábbi jogcímeiket, de ez nem változtat azon, hogy a fiktív számla esetén számlakorrekcióra nincs lehetőség, ezért téves a felperes szerződési szabadságra és a Ptk. rendelkezéseire alapított érvelése is. Az alperes az Art. 1.§ (7) bekezdése és 130.§-a értelmében is jogosult volt az ügyletek és számlák vizsgálatára és adójogi minősítésére, és ezt az ügylet kapcsán érintett adózóknál azonosan végezte el. Az alperes nem csak a Kft.-vel szemben hozott határozatra alapította érdemi döntését, és ahhoz, hogy a számlakorrekció, illetve érvénytelenítés jogszerűségéről határozzon, nem volt szükség egy másik szerződő fél meghallgatására. A felperes egyébként sem nyilatkozott a tekintetben, hogy ez utóbbi mennyiben mozdította volna elő vagy változtatta volna meg az érdemi döntést. A felperes alaptalanul hivatkozott arra is, hogy az alperes olyan bizonyítékot értékelte, amelyet nem ismerhetett meg, az e körben kifejtett érvelése egyébként is ellentmondásos volt.
- [12] A felperesnek valóban érvénytelenítenie, helyesbítenie kellett volna a korábbi számlát, de ezt nem tette meg a Kft.-vel szemben hozott jogerős határozatot megelőzően, utóbb pedig erre már nem volt jogszerű lehetősége. Tévesen hivatkozott a felperes arra, hogy az adóhatóság terhére csak 2011. április hónapra állapíthatott volna meg adófizetési kötelezettséget, mivel ez nem volt vizsgált időszak. A felperes továbbá 2012. április hónapra élt számlakorrekcióval, ez volt a vizsgált időszak is, és az alperes megállapításait kizárólag erre az időszakra tehetette meg. A NAV Pest Megyei Adóhatóságának határozata kétség kívül hatályon kívül helyezésre került, de az ebből felhasznált adatok a nyilvántartásokból megismerhetők voltak. A perrel érintett számlák fiktivitását egyébként sem a NAV Pest Megyei Adóigazgatóságának határozata állapította meg, hanem a Kft.-vel szemben más adóhatóság által hozott jogerős döntés.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [13] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság

iratellenesen állapította meg, hogy a korábbi számláját a számla címzettjénél lefolytatott ellenőrzés eredményeként hozott határozat jogerőssé válása után érvénytelenítette. Azzal érvelt, hogy nincs olyan adójogi rendelkezés, amely egy másik adózónál végzett ellenőrzés megkezdéséhez vagy határozat meghozatalához, ennek jogerőssé válásához kapcsolódóan megtiltaná, joghatást nem eredményezővé minősítené annak a számlának az érvénytelenítését, amit számla címzettjénél az adóhatóság megvizsgált és minősített. Kifejtette, hogy az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése, 77-78. §-ai nem a számla érvénytelenítésének taxatív meghatározott eseteit szabályozzák. Az Áfa tv. külön szabályozás nélkül, ab-ovo elismeri minden számla kibocsátó általi érvénytelenítésének lehetőségét és jogát, ezért az adóhatóságnak nem volt lehetősége a 2012. II. negyedévre folyó ellenőrzést lezáró határozatban egy másik bevallási időszakban kibocsátott számlát ellenőrzés nélkül teljesítés nélkülinek, fiktívnek minősíteni. Jogi álláspontjának alátámasztásaként hivatkozott a 2006/112/EK irányelv (Irányelv) 90. cikkére, a Kfv.I.35.387/2014/9. számú ítéletben kifejtett jogértelmezésre és az Art. 130. §-ának megsértésére is. Hangsúlyozta, hogy a jogalapban bekövetkező tévedés esetén a felek értelemszerűen megszüntethetik a szerződést, ami maga után vonja, hogy a megszűnés szabályai szerint adóalap csökkentés valósuljon meg.

[14] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[15] A felülvizsgálati eljárás rendkívüli jogorvoslati eljárás, amit e jellege miatt a Pp. korlátok, keretek közé szorít. A rendkívüli jogorvoslati eljárásban - a Pp. 275. § (1) bekezdése értelmében - nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. A Pp. 275. § (2) bekezdése előírja, hogy a jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül (BH2002. 29., BH2002. 490., KGD2012. 40., KGD2012. 62., KGD2011. 62., BH2012. 179.). A Pp. 272. § (1) és (2) bekezdése értelmében 60 napon belül kell előadni a jogszabálysértés megjelölése mellett, hogy a fél a határozat megváltoztatását milyen okból kívánja, a jogi képviselővel eljáró félnek a felülvizsgálati kérelemben kell részletesen kifejtenie álláspontját (BH2002. 164., BH2009. 122., BH1995. 99., BH1998. 558.). A felülvizsgálati kérelmet nem lehet megváltoztatni, kiegészíteni. A felülvizsgálati kérelemben nem említett jogszabálysértésre, indokokra a kérelem előterjesztője utóbb nem hivatkozhat, tehát a rendkívüli jogorvoslati eljárás során

érdemben csak az bírálható el, ami a felülvizsgálati kérelemben a benyújtására nyitva álló határidőn belül előterjesztésre került [Pp. 273. § (1) és (5) bekezdés, BH2000. 16., BH2005. 290.].

- [16] A Kúria, a Pp. 275.§-a alapján eljárva, annyiban pontosítja a jogerős ítélet tényállását, hogy a perben vizsgált számla kibocsátására nem a Kft-vel szemben hozott adóhatósági határozat jogerőre emelkedése, azaz 2012. június 26. után, hanem 2012. április 30-án került sor. Hangsúlyozza ugyanakkor azt, hogy a felperes felülvizsgálati kérelmében megsértett jogszabályhelyként nem hivatkozott a Pp. 3.§. (3) bekezdésének, 164.§ (1) bekezdésének, 206.§ (1) bekezdésének, 221.§ (1) bekezdésének megsértésére és a pontosítás, továbbá a felülvizsgálati kérelmében megjelölt adatok, illetve érvelés nem ad lehetőséget a jogerős ítéletbe foglalt érdemi döntéstől eltérő, keresetnek helyt adó határozat meghozatalára.
- [17] A Kúria egyetért az elsőfokú bíróság jogi álláspontjával, mely szerint a felperes a 2012. április 30-i szerződésmódosítás kapcsán kibocsátott számla alapján nem jogszerűen csökkentette adófizetési kötelezettségét. A felperes tévesen hivatkozott jogi álláspontjának alátámasztásaként az Irányelv 90. cikkére és a Kfv.I.35.287/2014.számú határozatra, amely egyébként EBH2015.K.11. számon került közzétételre. A Kúria jelen ügyben eljáró tanácsa egyetért az előzőekben megjelölt kúriai határozat szerinti jogi állásponttal, amely a C-337/13. számú ítéletben kifejtett jogértelmezésen alapul, és a következőkre mutat rá: Az Irányelv 90.cikk (1) bekezdése az elállás, a teljesítés megghiúsulása, a teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény eseteire határozza meg az adóalap csökkentés kötelező eseteit. Az Irányelv 90.cikk (2) bekezdése pedig lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy eltekintsenek az adóalap csökkentésétől, mert a vevő továbbra is kötelezhető lehet a tartozás megfizetésére, vagyis az adóalany hozzájuthat a vételárhoz. A C-337/13. számú ítélet 22. pontja egyértelművé teszi, hogy a tagállamok kötelesek az adóalapot csökkenteni minden olyan esetben, amikor az adóalany az ellenértéket egészben vagy részben nem kapja meg. Az elvi határozatként közzétett döntés tényállása szerint a felek között a szerződés felbontására azért került sor, mert a vevő a vételárat nem fizette meg, és a jogviszony megszűnése miatt az eladó a vételárat megfizetését már nem követelhetette. A jelen ügyben jogszerűen megállapítható tényállás szerint azonban az adóalap csökkentésére nem az ellenérték meg nem fizetése, és nem az Irányelv 90. cikke szerinti okok miatt került sor, ezért a felperes e körben kifejtett érvelése nem helytálló.
- [18] A Kúria a Kfv.I.35.337/2014/4. számú határozatában (KGD.2015.158.) - utalva a C-107/13. számú ítéletre - arra is rámutatott már, hogy az ügyletekben részt vevő gazdasági

szereplőket nem kell feltétlenül azonos módon kezelni. Az Irányelv 203. cikke értelmében ugyanis a számla kibocsátója még adóköteles ügylet hiányában is köteles megfizetni a számlájában feltüntetett áfát. „A teljesítés hiányában kiállított számla joghatása alóli mentesüléséhez szükséges eljárást az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdésében az adóalap és a fizetendő adó utólagos csökkentésének elszámolására vonatkozó normáktól eltérően szabályozza”. Az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdése a számlán a termék értékesítőjeként, szolgáltatás nyújtójaként szereplő személy egyoldalú eljárását rögzíti, az Áfa tv. 77-78.§-ai pedig a szerződő felek együttműködésén alapulnak. Az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdése értelmében nem az adóhatóságot, hanem a számla kiállítóját terheli bizonyítási kötelezettség a tekintetben, hogy nem történt teljesítés, illetve nem ő teljesített. Kiemeli a Kúria, hogy jelen ügyben a felperes, ahogyan azt az elsőfokú bíróság helytállóan megállapította, nem bizonyította, hogy a 11-1. számú számla kapcsán nem történt teljesítés, és azt sem, hogy nem ő teljesített a Kft. részére.

- [19] A felülvizsgálati kérelemben kifejtett érvelés kapcsán rámutat a Kúria arra is, hogy a felperes a 2012. április 30-ai szerződésre alapítottan kártalanítás helyett kártérítésről bocsátotta ki a 12-16. számú számlát. Az adóhatósági jegyzőkönyv és határozatok nem tartalmazzak olyan megállapítást, hogy a kártérítés, mint jogcím jogszerű lenne. Ezek egyértelműen arra utalnak, hogy az ügylet nem volt jogszerű, a 11-1. számú számla fiktív, ezért a kártalanítás és a kártérítés jogalapja sem állapítható meg. Az ügyletet az adóhatóság a Kft.-nél és a felperesnél azonosan, az Art. 1.§ (7) bekezdésének, 2.§ (1) bekezdésének megfelelően minősítette, ezért eljárása megfelel az Art. 130.§-ának is. Utal e körben a Kúria még arra is, hogy a jogalkalmazást elősegítése érdekében a jogalkotó 2014. január 1. napjától, az addigi jogszabályszerkesztéstől eltérően, már egy helyen, az Áfa tv. 153/B. §-ában szabályozta a fizetendő és levonható adó utólagos korrekciójának elszámolására vonatkozó előírásokat. E törvényhelyben is kimondta, hogy az adóalap és a fizetendő adó utólagos csökkentésének elszámolására vonatkozó rendelkezések nem alkalmazhatók az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdése szerinti számla érvénytelenítésére. Megjegyzi egyben a Kúria, hogy az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdése szerinti szabályozás szigorítására az egyes adó és járulék törvények módosításáról szóló 2008. évi LXXXI. törvény 17. §-ához fűzött indokolás értelmében éppen a fiktív számlázások elkerülése érdekében került sor, a perrel érintett időszakban már ez volt hatályban, és alkalmazásának törvényi feltételei, az előzőekben részletezettek miatt nem álltak fenn. Az Áfa tv. 77-78. §-a szerinti törvényi feltételek sem állapíthatók meg a felperes számlája esetében, mert ezek csak olyan ügylet esetén irányadók, amelyben

ténylegesen sor kerül a teljesítésre. A felperes pedig a közigazgatási és a peres eljárás során, bírói felhívás ellenére sem bizonyította a Pp. 164.§ (1) bekezdése alapján eljárva, hogy az adóztatandó tényállás (kártalanítás) megvalósult volna, teljesítésre került sor, és az Áfa tv. 77-78.§-a szerinti okok egyike ténylegesen bekövetkezett volna.

[20] A kifejtettekre figyelemmel az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[21] Az Áfa tv. a teljesítés hiányában kiállított számlák, joghatása alóli mentesüléshez

szükséges eljárást az 55. § (2) bekezdésében az adóalap és a fizetendő adó utólagos

csökkentésének elszámolására vonatkozó normáktól eltérően szabályozza.

Záró rész

[22] A Kúria ítéletét nyilvános tárgyaláson hozta meg.

[23] A pervesztes felperes a Pp. 270.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.

[24] A felülvizsgálati eljárási illetékekre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

, 2016. június 09.

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