

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.712/2017/4.

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

A felperes:

A felperes képviselője: Perger Ügyvédi Iroda (ügyintéző ügyvéd: dr. Perger Gábor)

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

Az alperes képviselője: dr. Borsos Krisztina jogtanácsos

A per tárgya: adó ügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 26.K.30.714/2017/4. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 26.K.30.714/2017/4. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 222.200 (kétszázhuszonkétezer-kétszáz) forint kereseti és 370.300 (háromszázhetvenezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes által üzemeltetett ... Fesztivál belépőjegyeinek bankkártyás fizetéssel történő megvásárlására az ... Bank szolgáltatásainak igénybevételével került sor. Az egyes tranzakciók kapcsán csalás gyanúja merült fel. A Bankkal történt egyeztetést követően felperes a bankkártyás csalásokra vonatkozó tételekről „Euro_Online vásárlások” gyűjtőnéven bocsátotta ki a 113003281. számú számlát bocsátott ki, melyeknek áfa tartalmát a fizetendő adót csökkentő tételként vette figyelembe.
- [2] Az elsőfokú adóhatóság 2015. szeptember hónapra áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél. Az ellenőrzés során a számla mellékleteként a felperes a revízió rendelkezésére bocsátotta a számlán feltüntetett tételekről kibocsátott elektronikusan készült stornó számlát. A Bankkal a fesztivál megtartását követően indult meg a levelezés.
- A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság 2015. szeptember hónapra 3.703.000 forint jogosulatlan visszaigénylésnek minősülő áfa adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, amely után 5%-os bírságmértéket alkalmazott, továbbá elutasította az adókülönbözet összegének az adófolyószámlán való jóváírását.
- [3] Az alperes a 2188040644 számú határozatával az indokolás kiegészítése mellett helybenhagyta az elsőfokú döntést.
- Az alperesi határozat indokolása ismertette a felperes könyvelőjének, K. O-nak az ügyben tett nyilatkozatát, továbbá a felperes alkalmazottjának, H. T-nak az előadását. Nyilatkozataik szerint, amennyiben a visszaélés tényére még a Fesztivál(ok) megrendezése előtt fény derül a banki jelzések alapján, a jegyeket a felperes alkalmazottjai - abból a célból, hogy ne lehessen ezeket felhasználni - inaktív állapotba helyezik, így a Fesztivál területére nem lehet velük belépni. Abban az esetben, ha a visszaélések elkövetése később jut a felperes tudomására és időközben a jegyeket már felhasználták, a felperes nem érvényteleníti a számlát, hanem saját káraként könyveli el. A könyvelő nyilatkozata szerint a csalás során vásárolt jegyeket a rendszer szerint nem használták fel, nem léptek be velük a rendezvényre, ezért került a jegyek ellenértéke visszatérítésre. Később előadta, hogy a fel nem használt jegyekről a szamlaz.hu rendszer stornó számlát állít ki és elküldi a vásárlók által megadott címre. A felperes - szemben könyvelőjének és meghatalmazottjának előadásával - sem észrevételében, sem fellebbezésében nem vonta kétségbe, hogy a jegyeket felhasználták volna, sőt maga is „jogosulatlan résztvevő személyek”-ről beszélt. Az alperes értékelése szerint a felperes a felek (az adózó és a csalást elkövetők) közötti adásvétel tényét kérdőjelezi meg, amelyet azzal kívánt alátámasztani, hogy „nem voltak vevők, ténylegesen nem fizettek a jegyekért és jogszerűen szerződéses kapcsolat sem alakult ki”. A felperes álláspontjával ellentétben az alperes kifejtette, hogy az adásvételi szerződés érvényessége-,

azon belül, hogy ki volt a vevő, történt-e kiegyenlítés vagy sem, létrejött-e a szerződéses kapcsolat, alapvetően nem adójogi kérdés. Az adófizetési kötelezettség szempontjából ezen körülmények nem bírnak relevanciával. A jegyek felhasználását - azaz a Fesztivál(ok) területére történő belépést - a felperes nem vonta kétségbe, ennél fogva az elsőfokú adóhatóság helytállóan állapította meg, hogy a felperes nem bizonyította az ellenőrzés során, hogy a felhasználás, a teljesítés nem történt meg.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) az adófizetési kötelezettséget alapvetően a teljesítéshez köti, a teljesítés időpontjának általános szabályát pedig az 55.§ (1) bekezdése tartalmazza. Szankciós jelleggel az 55.§ (2) bekezdés alapján az adófizetési kötelezettség a teljesítés hiánya ellenére is beáll, pusztán a számlakibocsátás ténye alapján. Lehetőség van annak bizonyítására, hogy a teljesítés nem történt meg és a számla tévedésből került kiállításra, ilyenkor haladéktalanul gondoskodni kell a számla érvénytelenítéséről. Az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésének ezen feltételei konjunktívak. A felperes egyik számla esetében sem bizonyította kétséget kizáróan, hogy a számlakibocsátás ellenére teljesítés nem történt és a 113003311. számú jóváíró számlához kapcsolódóan nem is gondoskodott a kibocsátott számlák érvénytelenítéséről. A számla kibocsátása tehát kötelességgel jár, hiszen az áthárított áfa más adóalanyt adólevonásra jogosít. A törvény ezt a felelősséget úgy juttatta érvényre, hogy mindenkit áfa fizetésre kötelez, aki (amely) a számlában áthárított adót, felszámított adómértéket tüntet fel.

A felperes által hivatkozott Áfa tv. 77.§ (1) bekezdése - figyelemmel a 78.§ (1) bekezdés a) pontjára - jelen esetben nem alkalmazható, mert azok csak olyan ügyletek esetén irányadók, amelyekben ténylegesen sor került a teljesítésre. E jogszabály feltételezi továbbá a szerződő felek együttműködését, amelyről jelen esetben nem beszélhetünk.

A felperes nem bizonyította, hogy a vizsgálattal érintett számlák kapcsán fennálltak volna az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdésében foglalt kimentési lehetőségek, a 77.§ szerinti számlakorrekció feltételei pedig nem vonatkoznak jelen ügyre.

A kereseti kérelem

- [4] A felperes keresetében azért kérte az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát a számlához kapcsolódóan, mert részéről nem történt szolgáltatás nyújtás, szerződésben nem állt, a család érintett személyek szolgáltatásait jogszerűen nem vehették volna igénybe, ezek a személyek igazoltan nem lettek a felperes vevői. A felperesnél nem történt jegy- és bérletértékesítés.

Az elsőfokú ítélet

- [5] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Indokolása szerint az Áfa tv. 55.§ (1) bekezdése alapján az adóztatandó ügyletek tényállásszerű megvalósulását akkor lehet megállapítani, ha a felperes ellenérték fejében a kártyatulajdonosnak, mint vevőnek nyújtott szolgáltatást. Az, hogy a kérdéses jegyeket az adatokkal visszaélve csalók vásárolták meg, nem teszik a csalókat szerződő felekké. A felperes helytállóan mutatott rá, hogy nem a csaló és a felperes, hanem a kártyatulajdonos és a felperes közötti ügylet az, amely a számla kiállításának alapját képezte.
- [6] Az Áfa tv. 55.§ (1) bekezdés alapján a teljesítés megtörténtét kell vizsgálni. A felperes a perben szembesült azzal, miszerint az alperes annak bizonyítását várta volna el, hogy akinek a nevére számlát állítottak ki, bizonyíthatóan nem vett részt a Fesztiválon. Az adóztatandó ügylet vonatkozásában nem folyt bizonyítási eljárás. Amennyiben az alperes a kártyatulajdonos reklamációit nem tartja elegendőnek annak alátámasztására, hogy mivel nem akart jegyet, bérletet venni, így értelemszerűen nem is vett részt a rendezvényen, ezért részére teljesítés nem történt, akkor a bizonyítási eljárást kell lefolytatni ennek tisztázására. Utalt a BH 2017.104. számú esetre, ahol a Kúria az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdésének alkalmazhatóságával összefüggésben mutatott rá arra, hogy az alperes nem vonhatja le az adójogi konzekvenciákat anélkül, hogy az általa megállapított ügylet elemeit és az ezt alátámasztó bizonyítékait határozatában nem tárja fel.
- [7] Az elsőfokú bíróság kitért arra, hogy az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdése a fiktív számlázás visszaszorítását szolgálja, a 77.§ alkalmazhatóságához pedig azt kell vizsgálni, hogy a 78. § szerint megkívánt helyesbítő vagy stornó számla kibocsátása megtörtént-e. Mivel a felperes helytállóan hivatkozott az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdésében foglalt rendelkezéssel kapcsolatban az adóztatandó ügylet tényállásszerű megvalósulására, ezért került sor a hatályon kívül helyezésre és új eljárásra kötelezésére. Az adóztatandó ügylet tényállásszerű megvalósulásának helyes értelmezése mellett kell az új eljárásban vizsgálni azt, hogy a felperes és a kártyatulajdonos közötti ügylet tekintetében az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésének alkalmazhatósága fennáll-e. Amennyiben az elsőfokú adóhatóság a kártyatulajdonos reklamációját önmagában nem tartja elegendőnek annak alátámasztására, hogy részére teljesítés nem történt, a kártyatulajdonos nem vett részt a rendezvényen, akkor erre nézve bizonyítást kell lefolytatni a tényállás kellő tisztázása érdekében. Az, hogy a jogosulatlan felhasználó részt vett-e a rendezvényen, nem minősül az adóztatandó ügylet tényállásszerű teljesítésének, így az nem képezheti alapját az adólevonási jog megtagadásának.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [8] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének elutasítását kérte.
- [9] Előadta, az elsőfokú bíróság tévesen tulajdonított ügydöntő jelentőséget annak, hogy azon személyek, akik a kártyatulajdonosok adataival visszaélve belépőjegyeket vásároltak, és a felperes között nem jött létre érvényes szerződés. Az igénybevétel jogszerűsége nincs összefüggésben azzal, hogy a felperes a bizonylaton feltüntetett szolgáltatást teljesítette-e. A belépőjegyek felhasználását és így a Fesztivál területére belépést a felperes nem cáfolta, a teljesítés meg nem történtét kétséget kizáróan nem bizonyította. Jelentős az, hogy a Bank a visszaéléseket a Fesztiválok megrendezését követően jelezte, így az érintett belépőjegyeket ekkor már felhasználhatták.
- [10] Az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdésének alkalmazása során annak bizonyítása, hogy nem történt teljesítés, nem az alperest, hanem a felperest terheli. Ennek folytán nem értelmezhető az a jogerős ítéleti megállapítás, amely az alperes terhére rója, hogy a teljesítés körülményeit nem vizsgálta, erre kiterjedő bizonyítási eljárást nem folytatott le, mivel nem is volt ilyen jellegű kötelezettsége. Így téves az az ítéleti megállapítás is, hogy a felperes csak a per első tárgyalásán szembesült azzal, azt kellett volna bizonyítania, hogy a kártyatulajdonosok nem vették igénybe a szolgáltatást. Az intézménynek a fiktív számlázás visszaszorítására vonatkozó megállapítása tévesen szerepel az ítéletben, ugyanúgy, mint a BH2017.104. számú eseti döntésre való hivatkozás. Az adóalap utólagos csökkentése körében a jogerős ítélet tévesen hivatkozik az Áfa tv. 77. §-ára is, ugyanis az a jelen esetben nem alkalmazható. Önmagában az ellenérték visszatérítése nem elégséges feltétele a fizetendő adó csökkentésének.
- [11] A felperes nem terjesztett elő felülvizsgálati ellenkérelmet.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [12] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.
- [13] A Kúria a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 272.§ (2), 275.§ (1) és (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok szerint, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül.
- [14] Az irányadó jogszabályok körében az Áfa tv. 55.§ és 77.§-ai szerinti jogintézmények elhatárolását, a 2006/112 irányelvvel való összevetését a Kúria már több ítéletében érintette, az egyes

intézmények jellemzőit is kidolgozta, az azokban foglaltak a jelen ügyben is irányadók(pl.Kfv.I.35.337/2014/4.,Kfv.V.35.627/2015/11.).

- [15] Az Áfa tv. 55.§ (1) bekezdése szerint az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul (a továbbiakban: teljesítés). Az 55.§ (2) bekezdés értelmében az (1) bekezdéshez fűződő joghatás beáll abban az esetben is, ha teljesítés hiánya ellenére számlakibocsátás történik. A joghatás a számlán a termék értékesítőjeként, szolgáltatás nyújtójaként szereplő személyre, szervezetre áll be, kivéve, ha kétséget kizáróan bizonyítja, hogy a) a számlakibocsátás ellenére teljesítés nem történt, vagy b) teljesítés történt ugyan, de azt más teljesítette, és ezzel egyidejűleg a kibocsátott számla érvénytelenítéséről is haladéktalanul gondoskodik, illetőleg - nevében, de más által kiállított számla esetében - az a) vagy b) pontban meghatározottak fennállásáról haladéktalanul értesíti a számlán a termék beszerzőjeként, szolgáltatás igénybe vevőjeként szereplő személyt, szervezetet.

Az Áfa tv. 77.§ (1) bekezdés alapján termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása, termék Közösségen belüli beszerzése esetén az adó alapja utólag csökken a szerződés módosulása, valamint megszűnése - ideértve a szerződés érvénytelenségének és létre nem jöttének eseteit is - miatt egészben vagy részben visszatérített, visszatérítendő előleg vagy ellenérték összegével. A 78.§ (1) bekezdés szerint a 77.§ (1)-(3) bekezdése alkalmazásának feltétele, hogy a kötelezett az ügylet teljesítését tanúsító számla a) érvénytelenítéséről gondoskodjon azokban az esetekben, amikor az előleg vagy az ellenérték teljes összegét visszatérítik; b) adattartalmának módosításáról gondoskodjon az a) pont alá nem tartozó esetekben.

- [16] A számla érvénytelenítésének ezen két jogintézmény közötti elhatároláskor alapvető szempont, hogy míg az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdés esetén nincs valós megállapodás, és így csak a számlán a termék értékesítőjeként, szolgáltatás nyújtójaként szereplő személy egyoldalú eljárását szabályozza, azaz az érvénytelenítendő számla befogadójának közreműködése, véleménye, reakciója irreleváns, addig a 77-78.§ szerinti előírások a szerződő felek együttműködésén alapulnak, ugyanis volt közös gazdasági eseményre irányuló szándék, ezért a számla befogadójának közreműködni kell a szerződés módosulására, megszűnésére vonatkozó megállapodásban. A felperes egyetlen esetben sem hivatkozott arra, hogy volt bármilyen kötelmi jogi szándék közöttük és a bankkártya felhasználást vitató felek között: számla érvénytelenítésének az alapja felperes részéről éppen az, hogy közöttük nem volt semmilyen ügyleti akarat, ennek folytán kizárt az Áfa tv. 77-78.§-ok alkalmazása.

- [17] Téves tehát az elsőfokú bíróság azon megközelítése, amely a két

jogintézmény közötti különbséget akként határozta meg, hogy az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdése a fiktív számlázás visszaszorítását szolgálja, a 77.§ alkalmazhatóságához pedig azt kell vizsgálni, hogy a 78. § szerint megkívánt helyesbítő vagy stornó számla kibocsátása megtörtént-e. A téves megközelítés folytán az elsőfokú bíróság az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdés alkalmazhatóságának törvényi feltételeit is tévesen határozta meg.

- [18] Az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdése ugyanis kettős és konjunktív feltételt tartalmaz. Az első szerint a számla kiállítójaként szereplő személyt bizonyítási kötelezettség terheli vagy abban a kérdésben, hogy a számlakibocsátás ellenére teljesítés nem történt, vagy abban, ha teljesítés történt ugyan, de azt más teljesítette. A bizonyításnak értelemszerűen a számla kiállítója és befogadója közötti kapcsolatra nézve kell megtörténnie.

Tekintettel arra, hogy a bizonyításra vonatkozó feltételt az Áfa tv. egyértelműen tartalmazza, a az elsőfokú bíróság értékelésével szemben kizárt, hogy az egyébként is hosszú üzleti múlttal rendelkező felperes a perben értesülhetett volna először az őt terhelő bizonyításról. A teljesítés megtörténtének vizsgálatáról a felperes könyvelője és alkalmazottja nyilatkozott is az adóellenőrzés során. A gazdasági események meg nem történtének igazolása kapcsán az alperes helytállóan vetette össze a könyvelő és az alkalmazott, valamint magának a felperesnek a nyilatkozatát, mely utóbbi szerint „jogosulatlan résztvevő személyek” voltak. Az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdése folytán azonban nem az alperesnek volt feladata az ellentmondások feloldása, hanem a felperesnek kellett volna kétséget kizáróan bizonyítani, hogy részéről nem volt teljesítés. Erre pedig nem került sor.

- [19] Az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdésében előírt másik konjunktív feltétel, hogy a számlakibocsátó részéről való teljesítés hiányának kétséget kizáró bizonyításával egyidejűleg kerüljön sor a kibocsátott számla érvénytelenítésére. A 113003311. számla mellékleteként elektronikus stornó számla nem került átadásra, így ebben az esetben mindkét feltétel hiányzott.

- [20] Alapos volt az alperes felülvizsgálati kérelme abban a kérdésben is, hogy a perbeli esetben nem alkalmazható az elsőfokú bíróság által irányadónak tekintett BH 2017.104. számú eseti döntés. Abban a Kúria ugyanis egy értékesítési lánc kapcsán állapította meg, hogy az ottani alperes határozatában nem támasztotta alá az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdésének és 147.§ (1) bekezdésének alkalmazhatóságát: abban az ügyben ugyanis nem azt állapította meg az alperes, hogy a felek között gazdasági esemény nem jött létre, hanem a gazdasági eseményt a felektől eltérően értékelte, az adójogi konzekvenciáit azonban nem ennek megfelelően vont le. A felperes esetében pedig éppen az a vizsgálódás tárgya, hogy a felperes előadása szerint létre sem jött gazdasági eseményről kibocsátott számla esetén miként vonhatók

le áfa adónemben az adójogi jogkövetkezmények. Az elsőfokú bíróság nem volt tekintettel az eltérő tényállásokra.

- [21] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság az Áfa tv. szabályainak téves alkalmazásával helyezte hatályon kívül az alperes jogszerű határozatát, és rendelt el új eljárást. Ezért a Pp. 275.§ (4) bekezdése és 339.§ (1) bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A döntés elvi tartalma

- [22] *Az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdés szerinti számla érvénytelenítés a számlakibocsátó egyoldalú cselekménye.*
- [23] *Az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdés konjunktív feltételeket tartalmaz. Az érvénytelenítő számla, mint egyik feltétele kiállítása esetén a másik feltételt, a teljesítés hiányát az érvénytelenítő számla kibocsátójának kell kétséget kizáró módon bizonyítani, arra az adóhatóság nem kötelezhető.*

Záró rész

- [24] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes elsőfokú és felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [25] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.
- [26] Tárgyalás tartását a felek egyike sem kérte, és mivel a Pp. 272.§ (2) bekezdése a felülvizsgálati kérelem kiegészítését, a 275.§ (1) bekezdés pedig a bizonyítást zárja ki, nem merült fel a tárgyalás tartásának szükségessége: a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2018. június 14.

dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó bíró, aláírásában akadályozott dr. Heinemann Csilla bíró helyett dr. Hajnal Péter sk.