

## EU jog elsőbbsége az áfa csökkentése

adóalap  
elállás

### KGD2015. 92.

#### **A magyar nemzeti szabályozásnak meg kell felelnie az Európai Unió irányelvében foglaltaknak, ennek megfelelően tartalmaznia kell minden - az irányelvben írt - adócsökkentési lehetőséget. [2007. évi CXXVII. tv. 77. § (1) bek.]<sup>1</sup>**

Az irányadó tényállás szerint a felperes a vizsgált 2005., 2006., 2007. és 2008. években pénzügyi lízing szolgáltatás nyújtását végezte, melynek során zárt vég pénzügyi lízingszerződéseket kötött különböző eszközökre. Az érintett termék teljes vételárát a birtokba adással, mint teljesítési időponttal leszámolta a lízingbe vevő részére, ebben az időpontban fizetendő általános forgalmi adója (a továbbiakban: áfa) keletkezett. A felperes egyes partnerei szerződését a törlesztés részlet nemfizetése miatt 2008-ban felmondta, ennek következtében az eszközöket a partnerektől visszavette, ebben az időpontban módosító számlát bocsátott ki, melyben az ellenértéket, az adóalapot és a fizetendő áfát a tényleges használat mértékéhez igazodva csökkentette a korábbi számlához képest. A különbséggel a felperes a 2008. év bevallási időszakaiban a fizetendő áfa összegét csökkentette.

Az első fokú adóhatóság az ellenrész eredményeként hozott határozatában kötelezte a felperest 104 238 875 Ft adókülönbözetre, 37 125 000 Ft adóbírságra, 35 108 000 Ft késedelmi pótlékra és 1 000 000 Ft mulasztási bírság megfizetésére. A hatóság határozata indokolásának 2. pontjában kifejtett jogi álláspontja szerint 2008. évre már az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) rendelkezéseit kell alkalmazni. A felperes helytelenül járt el, amikor a 2008. évi fizetendő adó összegét csökkentette a lízingszerződés felmondása miatt kiállított korrekciós bizonylatok áfatartalmával az adott adómegállapítási időszakról benyújtott bevallásban történő figyelembe vétel helyett. A 2005. év II. és III. negyedévekre kimunkált adókülönbözetei elévülés miatt nem kerültek megállapításra az adózó javára.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2011. augusztus 29. napján kelt határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Indokolásában hivatkozott az Áfa tv. 10. § a) pontjára, 56. § (1) bekezdésére, 58. § (3) bekezdésére, 77. §-ára és 78. §-ára, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 49. § (1) bekezdésére és 164. § (1) bekezdésére. Érvelése szerint a számla helyesbítésére alkalmazható módszer az Áfa tv. általános szabályainak alapulvételével az önellenrész, erre azonban csak akkor van lehetőség, ha az adómegállapításhoz való jog még nem évült el. 2005. III. negyedévre és az azt megelőző időszakokra az elévülés 2010. december 31-én bekövetkezett, ezért ezen időszakokra nincs mód a felperes javára adókülönbözeteit számszerűsíteni. Amennyiben az ügylet a felek között a lejárat előtt megszűnik, akkor a teljesítésre kötelezett adóalany az eredeti adómegállapítási időszak önellenrészével

---

<sup>1</sup> Megjelent: Közigazgatási-Gazdasági Döntvénytár 2015/7-8/102.

kérheti vissza a ki nem fizetett díjtételekre és áfát, tekintettel arra, hogy a vonatkozó esetkör nem tartozik az Áfa tv. 77. § hatálya alá.

A felperes keresetében - többek között - kérte, hogy a bíróság az első fokú határozat 2. pontjában a zárt vég pénzügyi lízingszerzők körében rögzített, a másodfokú határozatban helyben hagyott adókülönböt, valamint az ahhoz kapcsolódó adóbírság és késedelmi pótlék megállapítását módosítsa.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletével az első fokú határozat indokolása 2. pontjához kapcsolódó kereseti kérelemnek helyt adott, az első fokú határozatot megváltoztatta akként, hogy a felperest 2007. adóévben 220 000 Ft, 2008. évben pedig 5 303 000 Ft áfa adónemben megállapított adókülönböt nem terheli, ennek következtében a határozatban elírt adóbírság összege 35 099 000 Ft-ra, a késedelmi pótlék összege pedig 33 988 055 Ft-ra módosult. Ezt meghaladóan a keresetet elutasította.

Okfejtése szerint a zárt vég lízingszerzők felmondása miatt bekövetkező adókötelezettség utólagos csökkentése miatt a felperesnek nem volt szükséges önellenőrzést végeznie, a bevallott adót csökkentett tételt jogszerűen vette figyelembe azon bevallási időszakban benyújtott áfabevallásában, amelyben a módosító számla kiállítása megtörtént. A megkötött jogügyletek az Áfa tv. 10. § a) pontja szerinti termékértékesítésnek minősültek. A felperes azért, hogy felmondta a pénzügyi lízingszerzőket és a lízingbe adott eszközöket visszavette, a 2008. január 1. és 2009. december 21. közötti időszakban hatályos Áfa tv. 77. § (1) bekezdés a) pontja alapján jogosult volt az adóalap csökkentésére.

A felek között vita tárgyát képezte még, hogy a 2008. évet megelőző adóévekben a felperes csak önellenőrzéssel módosíthatta-e jogszerűen a meghíúsult ügyletek után fizetendő áfa alapját. A lízingszerzők eredeti teljesítési időpontjában az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: 1992-es Áfa tv.) volt hatályban, melynek 45. § (2) bekezdésére figyelemmel a felperesnek nem volt törvényes lehetősége arra, hogy önellenőrzéssel helyesbítse a meghíúsult jogügylet után megfizetett áfát. Ez a jogértelmezés nyilvánvalóan nem áll összhangban a jogalkotó céljával, és az Európai Unió tagállamaiban közvetlen hatállyal bíró, a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: Irányelv) 90. cikk (1) bekezdésével. Az alperes jogértelmezése ahhoz vezetne, hogy a hosszabb futamú ügyletek esetében az elévülési időn túl történő meghíúsulás bekövetkezése esetén a megfizetett áfa helyesbítésére nem lenne lehetőség, figyelemmel arra, hogy az Art. 49. § (3) bekezdése az önellenőrzést csak az elévülési időn belül biztosítja. A fenti uniós rendelkezés egyértelműen megköveteli a meghíúsult ügyletek esetében az adóalap csökkentését, ezért az Áfa tv. hatályos és korábbi rendelkezését is úgy kell értelmezni, hogy megfeleljen az uniós jog által támasztott követelményeknek. Amennyiben ez nem teljesül, azt a nemzeti bíróság az uniós jog elsőbbsége alapján köteles mellőzni a perben, és olyan döntést hozni, amely megfelel a közvetlen hatállyal bíró Irányelv rendelkezéseinek.

A törvényszék álláspontja szerint a felperes az általa bizonylatkorrekció eredményeként elállított különböt elszámolásakor jogszabálysértés nélkül járt el, ezért az ebben a vonatkozásban megállapított adókülönböt, adóbírságot és késedelmi pótlékot a bíróság módosította.

A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett el felülvizsgálati kérelmet, annak hatályon kívül helyezése és a kereset teljes körű elutasítása iránt.

Álláspontja szerint a jogerős ítélet a zárt vég lízingszerzők felmondása következtében kibocsátott, helyesbített számlákon feltüntetett adó bevallási időszakának megállapítása tekintetében az ügy érdemére kihatóan jogszabálysértés. A lízingszerzők 2008. év során bekövetkezett felmondása esetében az eredeti számla szerinti adómegállapítási időszakra

visszamen leg önellen rzéssel kellett volna a felperesnek a helyesbítést elszámolnia. Ugyanis az Áfa. tv. 77. § (1) bekezdésében rögzített taxatív felsorolásban a kötelezetti késedelem (nemfizetés) miatt történ szerz désfelmondás 2010 januárjáig nem szerepelt. Az Áfa tv. általános szabályai alapján a számla helyesbítésére alkalmazható módszer az önellen rzés, erre azonban csak akkor van lehet ség, ha az adómegállapításhoz való jog még nem évült el. Az Áfa tv. 10. § a) pontja alá tartozó ügyleteknél - így a zárt vég pénzügyi lízing esetében is - az Áfa tv. 55. § (1) bekezdése, valamint 58. § (3) bekezdése alapján az adófizetési kötelezettség a birtokba adás napján kelezik, ezért az adómegállapításhoz való jog elévülésének számításánál is ezt az id pontot kell irányadónak tekinteni. Az els fokú bíróság ítéletében tévesen és jogszabálysért en min sítette a vonatkozó hazai jogszabályi háttérret az Irányelv 90. cikkébe ütköz nek, ugyanis az Irányelv 90. cikk (2) bekezdése lehet séget biztosít a tagállamok részére a teljes vagy részleges nemfizetés esetén az (1) bekezdést l való eltérésre. A 2008. évi hazai szabályozás - tehát az a rendelkezés, ami a nemfizetés miatt történ szerz désfelmondás következtében kibocsátott helyesbít számlák adótartalmának bevallására kizárólag az ügyletet terhel adó eredeti bevallásának önellen rzése útján adott lehet séget - nem ütközik a Közösség jogi aktusába, még akkor sem, ha az önellen rzésre az elévülés következtében nincs törvényi lehet ség.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a joger s ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A Kúria a Kfv.VI.35.725/2012/4. számú végzésével a felülvizsgálati eljárást az Európai Unió bírósága el tt C-337/13. számú, folyamatban lév el zetes döntéshozatali eljárás befejezéséig felfüggesztette, majd az Európai Unió bíróságának döntését követ en eljárást folytatta.

A felperes és az alperes az eljárás folytatása után el terjesztett el készít iratában fenntartotta korábbi álláspontját, mindketten elemezték az Európai Unió Bírósága C-337/13. számú ítéletét, mely érvelésük szerint alátámasztja a felülvizsgálati kérelmet, illetve a felülvizsgálati ellenkérelmet.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem megalapozott.

A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275. § (1) bekezdésére figyelemmel a rendelkezésre álló iratok alapján döntött. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye. A joger s ítélet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.

A Kúria rögzítette, hogy az els fokú bíróság a közigazgatási eljárás teljes anyagát vizsgálta, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait is, ily módon a bizonyítékokat a Pp. 206. § (1) bekezdésére figyelemmel a maguk összességében értékelte és meggy z dése szerint helyes megállapításokat tett.

Jogszabálysértést a rögzített tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszer tlen, vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogsértést azonban a Kúria jelen ügyben nem tárt fel. Az els fokú bíróság a Pp. 221. § (1) bekezdésében meghatározott indokolási kötelezettségének eleget tett valamennyi kereseti kérelem vonatkozásában.

A joger s ítéletben foglaltakat - a felülvizsgálati kérelemhez kapcsolódó részében - a Kúria az alábbi kiegészítésekkel osztotta, a felülvizsgálati kérelemben foglaltakra figyelemmel a következ ket fejtette ki.

A 2007. december 31. napjáig hatályos 1992-es Áfa tv. 45. § (1) bekezdése szerint, ha a számla, egyszer sített számla kibocsátását követ en az adóalany

- a) az áthárított adó összegét, illetve az annak meghatározásához szükséges tételeket módosítja, vagy
- b) az adót utólag kívánja felszámítani és áthárítani,

err l helyesbít számlát, egyszer sített számlát köteles kibocsátani.

Az 1992-es Áfa tv. 45. § (3) bekezdése értelmében a helyesbítést az adóalany a helyesbít számla, egyszer sített számla kibocsátásának napját tartalmazó adómegállapítási id szakban köteles figyelembe venni.

Az Áfa tv. 2008-ban és 2009-ben hatályos 77. § (1) bekezdés a) pontja szerint termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása, valamint termék Közösségen belüli beszerzése esetében az adó alapja a jogosultnak visszatérített vagy visszatérítendő ellenértékkel utólag csökken, ha a teljesítést követően

a) az ügylet érvénytelensége jogcímén:

aa) az ügylet kötése el tt fennállott helyzetet állítják helyre, vagy

ab) az ügyletet az érvénytelenít határozat meghozataláig terjedő id re hatályossá nyilvánítják, vagy

ac) az ügyletet az aránytalan el ny kiküszöbölésével érvényessé nyilvánítják.

Az Áfa tv. 2010. január 1-jét l hatályos 77. § (2) bekezdés b) pontja értelmében az adó alapja utólag csökken abban az esetben is, ha a kötelezett a termék Áfa tv. 10. § a) pontja szerinti értékesítése vagy bérbeadása esetében az ellenérték maradéktalan megtérítésének hiánya miatt eláll az ügylett l, és a felek az ügylet kötése el tti helyzetet állítják helyre, vagy ha ez nem lehetséges, az ügyletet a felek a meghiúsulás bekövetkezéséig terjedő id re hatályosként elismerik.

Az Irányelv 90. cikk (1) bekezdése értelmében elállás, a teljesítés meghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezése utáni árendedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell. Az Irányelv 90. cikk (2) bekezdése szerint a tagállamok a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek az (1) bekezdést l.

A lízingszerzők felmondására a lízingbe vevők nemfizetése miatt került sor. Az 1992-es Áfa tv. 45. § (3) bekezdésének hatálya alá tartozó id szakban, valamint az Áfa tv. 77. § (2) bekezdés b) pontja hatályba lépését követően - 2010. január 1-je után - egyértelművé vált, hogy az adóalap csökkenését a helyesbít számla kibocsátásának id pontjára és adómegállapítási id szakban kell figyelembe venni, önellenrészben ebben a körben nem alkalmazható.

A Kúriának abban a kérdésben kellett döntenie, hogy a 2008-ban kibocsátott helyesbít számlákhoz kapcsolódó jogkövetkezmények melyik adómegállapítási id szakban és milyen módon vehetők figyelembe, vagyis a felperes jogszerűen járt-e el akkor, amikor a meghiúsult ügyletek után nem önellenrészben, hanem a kibocsátott helyesbít számlák szerinti id szakokra vette figyelembe a fizetendő áfa csökkenését.

A Kúriának a jogerős ítélet jogszerűsége tárgyában figyelembe kellett vennie a C-337/13. számú ítéletben foglaltakat, melyben az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) értelmezte az Irányelv 90. cikkét.

Az EUB ítélete 28. pontja szerint az Irányelv 90. cikkének rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely nem írja elő a hűa 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 Irányelv 90. cikk (1) bekezdése szerint az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg, ennek vizsgálata pedig a nemzeti bíróság feladata.

Az EUB ítélete egyértelműen rögzíti, hogy a magyar nemzeti tagállami szabályozás az adóalap csökkentésének felsorolásakor nem veszi figyelembe az Irányelv 90. cikk (1) bekezdésében szabályozott valamennyi esetet, ezért az Irányelv teljes érvényesülése nem biztosított. Ennek

következtében a nemzeti bíróság feladata minden olyan eset vizsgálata, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapta meg.

Az EUB ítéletének 28. pontjában írt feladat kapcsán a Kúria kifejtette, hogy a nemzeti jogalkotó ugyan szabad mérlegelési és döntési jogosultsággal rendelkezik az Irányelv nemzeti jogban való nyelvi megjelenítése vonatkozásában, azonban mozgásterét nem korlátlan. Az átültetett jogi normának messzemenően meg kell felelnie az Irányelvben foglalt céloknak.

Az EUB ítéletének 22. és 25. pontja összevetéséből az a következtetés vonható le, hogy amennyiben a vételár (a szolgáltatás díja) teljes vagy részleges meg nem fizetésére azért kerül sor, mert a felek közötti jogviszony megszűnése folytán az eladó (lízingbe adó) a vételár (lízingdíj) megfizetését már nem követelheti, az adóalap csökkentésére való jogosultság fennáll.

A Kúria álláspontja szerint a magyar államnak biztosítani kell valamennyi id szakra vonatkozóan az Irányelv 90. cikk (1) bekezdésében megfogalmazott adóalap-csökkentési lehetőséget, mégpedig teljes körben.

Abban az esetben, ha az alperesi álláspont helyes lenne, akkor a felperes csak önellenrészben végezhetne, mégpedig az eredeti számlák szerinti adómegállapítási id szakokra, de csak az elévülési időn belül. Ez az értelmezés kizárja a fizetendő alaphoz módosítását az elévült id szakokra, márpedig ez ellentétes az Irányelv 90. cikkével és annak céljával.

A Kúria megítélése szerint az adóhatóság jogszerűen foglalt állást a felperes helyesbítési számlái és az ezek nyomán benyújtott bevallásai helytállósága körében, és az elévült id szakra jogszerűen tagadta meg az adóalap csökkentését. A felperes helyesen járt el akkor, amikor a helyesbítési számlák kibocsátásához kapcsolódó adómegállapítási id szakban vont le ezen helyesbítési számlák adójogi konzekvenciáit.

A fentiekre tekintettel a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdését alkalmazva a jogerős ítélet hatályában fenntartotta. (*Kúria Kfv.III.35.438/2014/5.*)

Ha a szolgáltatás igénybe vevője megtagadja a teljesítés elismerését, abban az esetben a Vevő elállt a szerződéstől.

A HÉA-irányelv 90. cikk kimondja:

„(1) Elállás, a teljesítés meghiúsulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezése utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.”

A Kúria ítélete kimondja:

KGD2015. 92.

A magyar nemzeti szabályozásnak meg kell felelnie az Európai Unió irányelvében foglaltaknak, ennek megfelelően tartalmaznia kell minden - az irányelvben írt - adócsökkentési lehetőséget. [2007. évi CXXVII. tv. 77. § (1) bek.]

Tehát lehet a számlákat érvényteleníteni, és ezzel egyidejűleg perelni kell a vevőt. Ha a bíróság kimondja a teljesítést, akkor lehet a számlát kiállítani.

A számviteli törvény 72. § (2) bek. és a 15. § (8) bek. alapján a vevő által el nem ismert számlát nem lehet árbevételként kimutatni.

**433/2010/Szt. 72. § (1)/ISZ** *Hogyan kell figyelembe venni a bevételek elszámolása során a megbízó által el nem ismert számlát?*

*[71/1999. Számviteli kérdés]*

*A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: számviteli törvény) 72. §-ának (1)-(2) bekezdésében foglaltak alapján a teljesítés idő szakában kell a számlázott és a vevő által elismert teljesítményt, illetve ellenértéket árbevételként elszámolni. A hivatkozott § (2) bekezdése a) pontjának elírásából egyértelműen következik, hogy a vevő részére a számlát csak akkor lehet elküldeni, ha a szerződésben rögzített feltételek teljesültek. A szerződés szerinti feltételek teljesülését viszont egyértelműen igazolni kell.*

*A számviteli törvény 165. §-a tartalmazza a bizonylati elv és a bizonylati fegyelm követelményeit. Eszerint szabályszerű a bizonylat - többek között - akkor, ha az adatokat a valóságnak megfelelően, hiánytalanul tartalmazza. A számviteli törvény elírásainak megtartása mellett a számlát ki sem lehet állítani, ha a teljesítést a megbízó (a vevő) nem ismerte el, az adatok valóságát nem igazolta, sőt esetleg a számlát még vissza is küldte.*

*A Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 277. §-ának (1) bekezdése szerint: A szerződéses tartalmuknak megfelelően, a megszabott helyen és időben, a megállapított mennyiség, minőség és választék szerint kell teljesíteni. A szolgáltatásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy azt rendeltetésének, illetve legfeljebb a szerződésben kikötött vagy egyébként a szerződés kötelezett által ismert célnak megfelelően lehessen felhasználni.*

*A leírtak alapján egyértelmű, hogy a számviteli törvény szerinti követelmény - a Ptk.-val összhangban - csak akkor teljesül, ha a vevő a szerződés szerinti teljesítést elismerte.*

*Ha a számlát kiállították már akkor, amikor még nem is volt elismert teljesítés, amikor még nem lehetett volna kiállítani, akkor a vállalkozó jogszabályellenesen járt el. A jogszabályellenes állapot meg kell szüntetni azzal, hogy az eredeti számlát vissza kell vonni, illetve helyesbít számla kiállításával kell azt stornírozni. A helyesbít (stornó) számla alapján (ellenkező jogszabályi elírás hiányában) természetesen nemcsak az árbevételt, hanem a fizetendő általános forgalmi adót is stornírozni kell.*

*[2000. évi c. törvény 72. § (1)-(2)]*