

Schoblocherné Perényi Zita doktorandusz

PTE ÁJK Doktori Iskola

Közigazgatási bíróságok döntései általános forgalmi adó témakörében*

Az általános forgalmi adó témakörben hozott közigazgatási bírósági döntések tartalma az elmúlt 15 évben drasztikusan megváltozott.

A 2000. évek elején az általános forgalmi adó levonásához kapcsolódó számlákkal kapcsolatosan feltárt bármely hiányosság a levonási jog szinte automatikus elvesztését jelentette.

Magyarország 2004. évi Európai Unióhoz való csatlakozásával ugyanakkor az adóhatósági döntések már nemcsak a nemzeti bíróságoknál, hanem az Európai Unió Bíróságánál is megtámadhatóak lettek, ennek más országbeli ítéletei pedig hivatkozási alapok a nemzeti jogszabályok értelmezésénél. Az Európai Unió Bírósága a hozzáadott érték alapú adó - általános forgalmi adó - tekintetében egészen más ítélkezési gyakorlatot alkalmazott, mint addig az adóhatóság és a közigazgatási bíróságok. A legfontosabb változás az lett, hogy formai hiányosságokra való hivatkozással már nem lehet megvonni az adólevonási jogot az adózóktól, és tartalmi hiányosságok esetében is csak akkor, ha az adózónak fel kellett volna ismernie a hiba létét.

A tanulmányomban célja az elmúlt 15 év jogszabályi és ítélkezési változásainak összegzése, elemzése.

I. Alapvetések

1. Az általános forgalmi adó fogalma, jellemzői és az adólevonási jog jelentősége

A szakirodalomban használt fogalom szerint az általános forgalmi adó (Áfa) olyan többfázisú, nettó típusú adó, melyet a termelés és a forgalmazás minden szakaszában a hozzáadott érték után meg kell fizetni, de az adóterhet a termék vagy szolgáltatás végső felhasználója viseli¹.

Jellemzői²:

- Összfázisú az adó, mert a termelés és a forgalmazás minden fázisában fel kell számolni, azaz ahány ügyleten átmegegy, mindenhol adófizetési és adólevonási jogot keletkeztet.
- Nettó alapú az adó, mivel az értékesítés után felszámított adó összegéből levonható a beszerzések számláiban felszámított adó, és az adóhatóság felé pénzügyileg csak a különbözetet rendezendő.
- Közvetett az áfa, mert az adózásra kötelezett gazdálkodónak lehetőségük van az adó áthárítására, végső soron az áfát az utolsó vásárló fizeti meg.
- És fogyasztási adó, mivel az adófizetés, a fogyasztáshoz kapcsolódik, és nem a jövedelemszerzéshez.

Jellemzői még, hogy:

- verseny semleges, azaz független a piaci viszonyoktól,
- eredmény semleges, azaz független a vállalkozás eredményességétől,
- szervezet semleges, azaz független a vállalkozási formától,
- számlaadási kötelezettségre épül³.

* Jelen tanulmány az Igazságügyi Minisztérium jogász-képzés színvonalának emelését célzó programjai keretében valósult meg.

¹ Adóreform és a költségvetési gazdálkodás, SALDO Zrt, 1987
2019/2.

² Burján-Szebellédi-Sztanóné-Tóth: Adók és támogatások alapjai Saldo 2007

³ Burján-Szebellédi-Sztanóné-Tóth: Adók és támogatások alapjai Saldo 2007

A közös tulajdonság az általános forgalmi adóban és a jövedelemtípusú adókban az, hogy a befizetendő adó összege függ a bevételi/kiadási adatoktól, ugyanakkor nagy különbség a két típusú adó között, hogy míg a jövedelemtípusú adóknál a veszteséges vállalkozás legfeljebb görgetheti a veszteségét a későbbi évekre adócsökkentés céljából, addig az áfánál bevallási időszakonként konkrét kifizetésekhez juthat az adózó az államtól. Az általános forgalmi adót érintő csalások fő célja a legtöbb esetben ennek a kifizetésnek a maximalizálása.

Tanulmányom szempontjából kiemelt jelentősége van ezért az adólevonási jognak. Ez köznyelven azt jelenti, hogy amikor az adóalany, megállapítja az értékesítési számláiból a bevételét terhelő áfa összegét, abból levonhatja a beszerzési számláiban, rá áthárított áfa összeget. Amennyiben a végeredmény pozitív, azt az adóalany köteles megfizetni, amennyiben viszont az összeg negatív, ezt az összeget az általános forgalmi adó alanya visszaigényelheti az adóhatóságtól⁴. Az adólevonási joggal az adóalany csökkenti a befizetendő adója összegét, ezért az adóhatósági vizsgálatok jelentős része irányul arra, hogy az adózók beszerzései számláiban foglaltakat vizsgálja tartalmi és formai szempontból.

Az adólevonási jog maximalizálására, a fizetendő adó csökkentésére, és az esetek nagy részében az adóvisszaigénylés benyújtására számtalan csalási módzat jött létre, melynek legegyszerűbb formája az, amikor az adóalany valós gazdasági esemény nélkül csak számlán szerez be árut fiktív kereskedőktől, a legbonyolultabb pedig az, amikor létező árut folyamatosan köröztetve - határátlépéssel bonyolítva - sok szereplős láncügyleteket hoznak létre az adóalanyok.

2. Az adólevonási joghoz kapcsolódó vizsgálatok jellemzői, hivatkozott jogszabályok

2008. január 1. napjáig Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (régii Áfa tv.) rendelkezései voltak hatályban. 2004. május 1. nappal Magyarország csatlakozott az Európai Unióhoz, így e naptól irányadóvá váltak rá a közösségi jogi normák, közöttük az általános forgalmi adót érintő 1977. május 17.-ei 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (Hatodik irányelv) rendelkezései, mely jogszabályt a 2006/112/EK irányelv (Héa irányelv) váltotta fel 2006. november 28. napon. A közösségi jogszabályoknak való megfelelés céljából került kiadásra 2008. január 1. naptól Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.), annyiban idomult a fenti irányelvekhez, hogy a levonható adó összegét igazoló dokumentumon (számlán) kívül már nem nevesített egyéb tárgyi feltételt (pl. bármilyen egyéb engedélyhez kötött bejelentkezési kötelezettség), de a számviteli törvény valódiság elve alapján továbbra is elvárt volt, hogy a számlán szereplő gazdasági esemény valós személyek között, valós legyen.

Az adóhatóság az adólevonási jogot kiutalás előtti ellenőrzés, ritkábban bevallások utólagos ellenőrzése során vizsgálja. A vizsgálat menete általában a következő:

- elsődlegesen azt vizsgálja az adóhatóság, hogy a számla megfelel-e a formai követelményeknek, tartalmaz-e minden olyan adatot (felek neve, adószám, adó mértéke, nettó összeg, mennyiség, teljesítés ideje stb.), amelyet a vonatkozó jogszabályhelyek előírnak.
- Ezt követően az adóhatóság vizsgálja a bizonylatot alátámasztó egyéb iratokat (szállítólevél, szerződés, átadás-átvételi jegyzőkönyv, jótállással, garanciával kapcsolatos iratok, menetlevél, garancia, jótállás stb.), amelyekből a gazdasági esemény megtörténte, és annak módja, helye, ideje igazolható.

⁴ Dr. Váradi Adrienn: Az áfabevallás 64-66 sorai, Áfa kalauz, 2018/7-8, p. 26-28
2019/2.

- Vizsgálja azt is, hogy a felek bejelentkeztek-e az általános forgalmi adóról szóló törvény hatálya alá, élő vállalkozások-e, bevallásukban, könyvelésükben szerepeltették-e, és milyen módon az adott ügyletet.
- Csak a bizonylati ellenőrzést követően kerül sor a tényleges gazdasági esemény tartalmi vizsgálatára. Ennek körében az adóhatóság meghallgathatja a feleket, az áru mozgatásával, a szolgáltatásnyújtás megvalósításával kapcsolatos személyeket, vizsgálhatta, hogy a teljesítéssel kapcsolatos személyi és tárgyi feltételek rendelkezésre álltak-e az adott cégeknél (pl: volt-e olyan raktár, annyi szállítóeszköz, annyi rakodó ember, amennyi az áru mozgatásához szükséges volt), és hogy a számlákon szereplő teljesítési időpontok valóságosak lehettek-e.
- Amennyiben az adott ügylet több céget érintett – számlázási láncolat – az adóhatóság jogosult az adott ügylettel érintett valamennyi cégnél a fenti vizsgálatot lefolytatni.

Az adómegállapítások jellemzően az alábbi jogszabályokra való hivatkozást tartalmazták: 2008. január 1. napja előtti időszak tekintetében a régi Áfa tv. 32. § (1) a, pontját, 35. § (1) bekezdését, 44. § (1) és (4) bekezdését, 2008. január 1. naptól az Áfa tv. 119. § (1) bekezdését, 120. § a), 127. § (1) a) pontját, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7), 2.§ (1) bekezdéseit, és a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Számv. tv.) 15. § (3), 165. § (1)-(2) bekezdéseit, valamint a 166. § (1) bekezdését.

II. Az általános forgalmi adó megállapítások tartalmi változásai

1. Az EU csatlakozás előtti időszak megállapításainak jellemzői (2004 előtti időszak)

Az adólevonási jog ügyében hozott határozatok, ítéletek közös jellemzője ebben az időszakban az volt, hogy amennyiben az adóhatóság bizonyította azt, hogy a számla nem hiteles, az ellenbizonyítás feladata az adózót/felperest terhelte. Nem volt hiteles

egy számla, amennyiben az azon szereplő bármely adatról bebizonyosodott, hogy valótlan.

Ennek a következő esetei fordulhattak elő:

Ha a számla *alakilag* nem volt megfelelő és helyesbítésére nem volt lehetőség, az adólevonási jogot megvonta az adóhatóság. Tipikusan ilyen eset volt, amennyiben az adóalap, az adó összege szerepelt helytelenül a számlán, vagy amennyiben a teljesítési időpont volt eltérő. (Megjegyzés: Ezekben az esetekben a számla sztorizálására, és új számla kiállítására elvileg sor kerülhetett volna, és a helyes számla alapján az adólevonási jog érvényesíthető is lehetett volna. A probléma az volt, hogy a levizsgált időszak bevallásai már nem voltak önrevízióval módosíthatóak.)

Fiktív volt továbbá a számla, ha *formailag ugyan megfelelt* a törvényi követelményeknek, de a

- számlakibocsátó nem volt adóalany,
- a számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg (, vagy nem a számlában szereplő gazdasági esemény történt meg),
- az ügylet nem a számlán szereplő felek között jött létre.

A fiktív számlák azok - a Legfelsőbb Bíróság ítéletei, illetve a kiutalás előtti ellenőrzések végrehajtásának elősegítésére, az általános forgalmi adóellenőrzések igényére és tapasztalataira kiadott 7012/1997. (AEÉ 13.) APEH irányelv alapján - amelyek formailag megfelelnek a törvényi követelményeknek, azonban lényeges tartalmi hiányosságaik vannak. Fiktív az a számla, amely valótlan adatokat tartalmaz az általa dokumentált gazdasági eseményre és/vagy az abban részt vevő személyekre vonatkozóan.

2004. év előtt az adómegállapításainál az adóhatóságnak kizárólag azt kellett vizsgálnia, hogy a számla szerinti gazdasági esemény történt-e meg. A számlában foglalt gazdasági esemény valóságát már az megdöntötte, ha a számlakibocsátó fél nem volt fellelhető, iratokkal nem rendelkezett, bevallást nem adott, vagy személyi, tárgyi feltételekkel nem

rendelkezett a teljesítésre, vagy bármilyen egyéb törvényben foglalt bejelentési kötelezettségét elmulasztotta.

És ezt az adóhatósági gyakorlatot a bírósági gyakorlat elfogadta. A Legfelsőbb Bíróság ezen időszakban az adólevonási jogot kizárólag olyan esetben engedte, ha az adóalany rendelkezett alakilag és tartalmilag hiteles számlával. A számla pedig akkor volt hiteles, ha alakilag, tartalmilag helytálló volt, valós adóalanyok közötti valós gazdasági eseményről szólt, és a számlakibocsátó részéről megtörtént az adó áthárítása 5. Bármilyen feltárt szabálytalanság a számla hiteltelenségét jelenthette. Ebben az időszakban nem kellett vizsgálnia az adóhatóságnak azt, hogy miért került sor a helytelen számla kiállítására és, hogy a számla helytelen voltára, volt -e rálátása a számlát befogadó félnek.

A Legfelsőbb Bíróság a Kfv.I.35.227/2005/5. számú ítéletében a 2003. év IV. negyedévet érintő időszakra vonatkozó vizsgálatában megállapította, hogy helyesen járt el az adóhatóság, amikor a felperes adólevonási jogát megtagadta. Bizonyítottnak látta ugyanis a Legfelsőbb Bíróság azt, hogy a teljesítést (építkezés) nem a számlát kiállító fél valósította meg. A Legfelsőbb Bíróság szerint mivel az általános forgalmi adó feltételei a törvényben szigorúan meghatározottak, alakilag és tartalmilag hiteltelen számla hiányában levonási jog nem gyakorolható.

Kiemelném, hogy az adóhatóság ebben az ügyben nem vitatta a gazdasági esemény megtörténtét (építkezés megtörténte), csak azt, hogy a végeredményt a számlát kibocsátó fél hozta létre, ugyanis az semmilyen irattal nem rendelkezett a teljesítéssel kapcsolatosan, székhelye nem volt, a meghallgatott tanúk nyilatkozatai pedig ellentmondásosak voltak. Annak, hogy az adózó, mint a számlát befogadó fél ellenőrizte-e a partnerét, vagy

tudhatott-e ezekről a körülményekről, nem volt jelentősége.

A Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.189/2006/4. számú ítéletének sem volt tárgya az, hogy a számlában szereplő gazdasági esemény megtörtént-e, kizárólag az számított, hogy ki végezte azt a valóságban el. Ebben az esetben az adóhatóság megállapította, hogy a számlát kibocsátó fél ugyan állítása szerint alvállalkozókkal végeztette el a munkálatokat, ugyanakkor az alvállalkozók egyike nem ismerte el a teljesítést, a másik arról nyilatkozott, hogy üres számlákat írt alá, a harmadik alvállalkozó pedig nem volt fellelhető. A Legfelsőbb Bíróság szerint az Art. 1. § (7) bekezdésében foglalt jogánál fogva jogszerűen tagadta meg hiteles számla hiányában az adóhatóság a felperes, azaz a számlabefogadó adólevonási jogát. Nem volt azonban jelentősége annak, hogy a számlabefogadónak minderről volt-e tudomása vagy sem.

Heinemann Csilla szerint a bírói gyakorlat ebben az időszakban - nyilván a költségvetési bevételek megóvása érdekében - olyan feltételek teljesülését is vizsgálta, amelyek nem a számlabefogadó kompetenciájába tartozó körülmények voltak. Különösen megfigyelhető volt ez akkor, ha a számla kibocsátója nem tett eleget az áfa-befizetési kötelezettségének⁶.

2003. január 1. naptól a régi Áfa tv. 44. § (5) bekezdése, és az ezen jogszabályhely alkalmazásáról szóló 7003/2002 (PK21.) PM irányelv új irányt szabott a vizsgálatoknak. Fenti jogszabály szerint ugyanis a számlában, az egyszerűsített számlában és a számlát helyettesítő okmányban feltüntetett adatok valódiságáért a kibocsátó a felelős. A bizonylatban vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán az a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás

⁵ Dr. Pecséri Melinda: Fiktív ügyletek a Legfelsőbb Bíróság ítélkezési gyakorlatában, Adóvilág, 2009/10. p. 20.

⁶ Heinemann Csilla: Az Európai Unió Bírósága áfa-ügyekben hozott döntéseinek hatása a magyar 2019/2.

ítélkezési gyakorlatra, Ad astra per aspera, Pázmány Press, Budapest, 2017, p. 360, teljes cikk: https://jak.ppke.hu/uploads/collection/207/file/Sol tPal_kotet_2017.pdf

körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el.

A hazai szabályozásban ettől az időponttól kezdve merült fel annak a szempontnak a jelentősége, hogy adózó miről tudott, vagy tudhatott az eljárás során. Fenti jogszabályhely ugyanis az adózók számára lehetővé tette, hogy az ellenőrzések során kimentsék magukat az adólevonási jog elvonása alól azzal, hogy bizonyíthatták, hogy a számlával kapcsolatosan olyan hiba merült fel, amely vagy kizárólag a számla kibocsátójának róhatóak fel, vagy azokra ők ráhatással, rálátással nem bírtak. Ezen jogszabályt követően már nem volt elég az adólevonásági jog megtagadásához azt megállapítani, hogy a számlakibocsátó már nem fellelhető, iratokkal nem rendelkezik, vagy hogy bevallási kötelezettségét nem teljesítette, mert ezekre az adózóknak rálátása nem lehetett.

A fenti említett 7003/2002 (PK21.) PM irányelv szerint például nagy értékű ügyletnél, nagy adótartalmú termék vásárlásánál, új üzleti partner esetén, illetve minden olyan esetben, amikor a vétel körülményei eltérnek a szokásos kereskedelmi értékesítés körülményeitől, elvárható, hogy a vevő a cégnyilvántartásból megbizonyosodjon az adott cég léteiről, adatairól, adószámáról. Amennyiben azonban a vevő ezeknek a követelményeknek eleget tett, nem vitatható el tőle az adólevonási jogosultság. Azt is kimondta az irányelv, hogy ha a számlakibocsátó létező adóalany, a vevőnél, megrendelőnél nem állapítható meg fiktív számlázás miatti jogkövetkezmény kizárólag azért, mert a számlakibocsátó nem lelhető fel. És például az a körülmény, hogy a számlakibocsátó tartózkodási helye ismeretlen és a bejelentett telephelyén tényleges vállalkozási tevékenységet nem folytat, önmagában nem alkalmas annak bizonyítására, hogy a számla adattartalma nem hiteles. Vagy ha például a számlán szereplő terméket a számlabefogadó adózó részére ténylegesen értékesítették, illetve, ha az értékesítést a számlán feltüntetett - adójogi szempontból létező - számlakibocsátó vagy annak nevében eljárásra jogosult személy

végezte, az adólevonás szintén nem vitatható el. Azt is kimondta az irányelv, hogy ha az adólevonást érvényesíteni kívánó adózó könyvelésének, nyilvántartásának, pénzforgalmának vizsgálata alapján az ügylet létrejötte nem vitatható, és mind a jogügylet, mind pedig a vevő megfelel az irányelvben hivatkozott egyéb feltételeknek, az áfalevonási-jog érvényesíthető.

Nagyon nagy különbség ugyanakkor a később az Európai Unióhoz való csatlakozást követő időszak bírósági döntéseire képest, hogy ebben az időszakban nem az adóhatóság feladata volt vizsgálni azt, hogy miért került sor a helytelen számla kiállítására. Az egyedül adózó érdeke és feladata volt, hogy bizonyítsa, hogy ő kellő körültekintéssel járt el az ügyletkötésnél: vagyis iratokkal kellett igazolnia a gazdasági esemény létrejöttét (menetlevéllel, szállítólevéllel, átvételi-átadási jegyzőkönyvvel), azt, hogy a másik felet leellenőrizte, hogy a számlák formai hibában nem rendelkeznek stb.

A Kfv.I.35.189/2006/4. számú döntésében és a Kfv.I.35.046/2006/7. számú ítéletben a Legfelsőbb Bíróság kiemelte egyrészt azt, hogy a felperesnek kellett volna bizonyítania, hogy az adóhatóság megállapítása helytelen, és a számlák tartalmilag hitelesek. Másrészt rögzítette azt, hogy szintén nem az adóhatóságnak, hanem a felperesnek kellett volna bizonyítania azt, hogy a szerződéskötéskor, számlabefogadáskor kellően körültekintően járt el.

Továbbment a kellő körültekintés értékelésében a Legfelsőbb Bíróság, amikor a Kfv.I.35.079/2005. számú ítéletében kimondta, hogy a kellő körültekintéssel való eljárásnak nemcsak a gazdasági kapcsolat egy időszakában (pl. az elején), hanem a megállapodás megkötésétől a számla befogadásáig fenn kell állnia. Hangsúlyozta, hogy a számlakibocsátó adóalanyiságáról szükség esetén többször is indokolt meggyőződni, különösen huzamos, széleskörű és nagy összegű gazdasági esemény megtörténtekor. Hangsúlyozta, hogy mivel a vállalkozások egyik napról a másikra megszűnhetnek, felszámolás alá

kerülhetnek, elvárható, hogy a tájékozódás rendszeres legyen.

Fenti ügyben azt is kimondta a Legfelsőbb Bíróság, hogy a régi Áfa tv. 44. § (5) bekezdésében megfogalmazott feltételek fennállásának bizonyítása nem az alperes feladata. Az adózónak kellett volna bizonyítania, hogy az alvállalkozói szerződések megkötésekor, a számlák befogadásakor kellő körültekintéssel járt el, a szerződéses láncolatban résztvevők magatartását nem ismerte és nem is ismerhette. E tényeket csak az adózó tárhatta volna fel, és bizonyíthatta volna akár a közigazgatási eljárásban, akár az azt követő közigazgatási per során. Az adólevonási jog gyakorlásának törvényi feltételeit az adóalanynak is ismernie kell, és amennyiben alapos ok nélkül bízik ezek meglétében, vagy a hiteltelenséget azért nem ismeri fel, mert a tőle elvárható körültekintést, figyelmet elmulasztotta, akkor nem gondosságára, hanem gondatlanságára kell levonni következtetéseket.

A Legfelsőbb Bíróság a Kfv.I.35.382/2006/5. számú ítéletében azt rögzítette, hogy a kellő körültekintés megállapítására csak abban az esetben kerülhetett sor, ha a számla hiteltelensége olyan okból következett be, amelyről a számlabefogadónak tudomása nem volt, azt fel sem ismerhette.

A Kfv.I.35.189/2004/4. számú ítéletben pedig azt állapította meg a Legfelsőbb Bíróság, hogy az a magatartás, ami a kellő körültekintés elmulasztásában, a „puszta bizakodásban” nyilvánul meg, csak gondatlanságként, és nem kellő körültekintésként minősíthető.

2. Az Európai Unióhoz való csatlakozás és a Hatodik irányelv alkalmazandósága (2004)

Ezért volt felettébb meglepő, amikor a hazai jogszabályok változása nélkül a bírósági ítélezési gyakorlat az Európai Unió Bírósága által hozott ítéletekre tekintettel 180 fokos fordulatot vett.

„A perképviselési tevékenység során általános tapasztalat – különösen a forgalmi adózás területén – hogy az adóhatósági határozatok jogszerűsége nem csak a hazai jogszabályok, joggyakorlat, hanem az Európai Unió kötelező aktusai és az EUB döntési gyakorlata alapján is megmérettetik és adott esetben könnyűnek találhatók.⁷”

Az általános forgalmi adót érintően csatlakozásunkkor, azaz 2004. május 1. napon az ún. Hatodik Irányelv volt hatályban. A Magyar Köztársaság Alkotmányáról szóló - akkor hatályos - 1949. évi XX. törvény 50. § (2) bekezdése szerint a bíróság feladata, hogy ellenőrizze a közigazgatási határozatok törvényességét. Az Alkotmány⁸ ún. európai klauzulája ugyanakkor kimondta, hogy a Magyar Köztársaság az Európai Unióban tagállamként való részvétele érdekében nemzetközi szerződés alapján - az Európai Uniót, illetőleg az Európai Közösségeket (a továbbiakban: Európai Unió) alapító szerződésekből fakadó jogok gyakorlásához és kötelezettségek teljesítéséhez szükséges mértékig - egyes, Alkotmányból eredő hatásköreit a többi tagállammal közösen gyakorolhatja; e hatás-környakolás megvalósulhat önállóan, az Európai Unió intézményei útján is. Tehát az Alkotmány Európa klauzulája és a csatlakozási szerződésekre tekintettel 2004. május 1. naptól a bíróságoknak a törvényességi felülvizsgálatnál a közösségi jogra is tekintettel kellett lennie⁹.

⁷ Dr. Felsmann Tamás: Az Áfa irányelv, mint közvetlenül alkalmazandó norma megjelenése a Legfelsőbb Bíróság döntéseiben Adóvilág. 2012/01-02. p.44

⁸ Alkotmány 2/A. § (1) bekezdése

⁹ Fazekas Flóra: Az uniós tagság alkotmányos alapjai az Alaptörvény előtt és után, Pro Futuro 2015/1. P: 29-2019/2.

43 teljes cikk itt:
http://profuturo.lib.unideb.hu/file/4/55b0e750a30a5/szerzo/Fazekas_Flora-Az_unios_tagsag_alkotmanyos_alapjai.pdf

ítéletében, de az addig a felperest terhelő bizonyítást átterhelte az adóhatóságra. Ezt követően a feltárt szabálytalanságok tekintetében nem az adózónak kellett kimentenie magát, hanem az adóhatóságnak kellett az adózó tudattartalmát vizsgálnia.

Láthattuk, hogy az Európai Unióhoz való csatlakozást megelőzően az adólevonási jog megvonható volt, amennyiben a számlán szereplő felek valamelyikével kapcsolatosan kiderült, hogy nem volt adóalany, vagy valamely törvényben foglalt bejelentkezési kötelezettségét nem teljesítette.

Az Európai Unió Bírósága a C-324/11¹⁹ számú Tóth ügyben azonban megállapította, hogy az irányelv értelmében adóalanynak minősül minden olyan személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. Ebből nem következik, hogy az adóalanyként való elismerés feltételül lehetne szabni azt, hogy a gazdasági tevékenység folytatásához valamely hatóság az engedélyét adja. Következésképpen ezen ítéletet követően az adóhatóság nem tagadhatja meg az adólevonási jog érvényesítését pusztán azzal az indokkal, hogy a számlakibocsátó nem rendelkezik vállalkozói igazolvánnyal. Kimondta azt is: az adóhatóság azon az alapon sem tagadhatja meg az áfa levonását, hogy a számlakibocsátó nem jelentette be a munkavállalóit – kivéve, ha bizonyítani tudja, hogy a számla befogadója tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonás alapjául szolgáló ügyletre adócsalás céljából került sor. A számla befogadjától olyan indokkal sem tagadható meg az adólevonási jog gyakorlása, hogy az nem ellenőrizte a számlakibocsátó tevékenységének szabályszerűségét. Ezen ellenőrzés elvégzése ugyanis nem a számla befogadjának, hanem az adóhatóságnak a feladata.

Láttuk, hogy az Európai Unióhoz való csatlakozást megelőzően az adóhatóság az adólevonási jogot egyértelműen megvonhatta az adózótól, amennyiben bebizonyosodott, hogy a vele szerződő másik fél (számlakibocsátó) nem minősült adóalanyként a számla kiállításakor, vagy valamilyen bejelentési kötelezettségének nem tett eleget. Ez az elv most megdőlt. Amennyiben az ügylet megvalósult, és az a számlán szereplő két szereplő között valósult meg, az adólevonási jogot elvonni azért, mert a számlakibocsátó fél nem rendelkezett valamilyen engedéllyel, nem lehet.

A C-285/11. Számú Bonik ügyben az Európai Unió Bíróság kijelentette, hogy a Héa irányelv vonatkozó cikkeit úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha azzal az indokkal tagadják meg az adóalany valamely termékértékesítéshez kapcsolódó hozzáadottértékadó-levonási jogát, hogy figyelembe véve az ezen értékesítést megelőzően vagy követően elkövetett adócsalást, illetve szabálytalanságokat, az utóbbi értékesítést úgy kell tekinteni, hogy ténylegesen nem teljesült, anélkül hogy az objektív körülmények alapján bizonyítanák, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására felhozott ügylettel az értékesítési láncban korábban vagy később elkövetett hozzáadottértékadó-csalásban vesz részt, aminek ellenőrzése a nemzeti bíróság feladata. Mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az említett irányelvben előírt levonási jog rendszerével nem egyeztethető össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet hozzáadottértékadó-csalást valósít meg. Ugyanis az objektív felelősségi rendszer

¹⁹ <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=151221&pageIndex=0&doclang=hu&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=5609214>
2019/2.

bevezetése meghaladná az államkincstár érdekei megóvásához szükséges mértéket.

Ebben az ítéletben is finomult az adózói felelősség kérdésköre. Hiába volt bizonyított adott számlázási láncolatban az, hogy egyes felek adókijátszási szándékkal léptek fel, amennyiben az adott adózó tekintetében ez a szándék nem volt bizonyítható, az adólevonási jogát megtagadni nem lehetett²⁰.

A Kfv.I.35.611/2012. számú ítéletben – a C-324/11. számú Tóth ügyben hozott EUB döntés alapján - a Kúria kimondta, hogy „Az új eljárásban az adóhatóságnak az ügyben feltárt és rendelkezésre álló bizonyítékokat újra kell értékelnie, a hiányosságok, ellentmondások logikai láncolatát elemeznie, megállapítani, hogy ezek olyan zárt rendszert alkotnak-e, amelyek a jogügylet csalárd, valótlan voltát, a számlabefogadó csalásban való részvételét igazolják. Az adólevonási jog gyakorlásának megtagadására csak akkor kerülhet sor, ha az adóhatóság bizonyítja, hogy a felperes tudta vagy tudnia kellett arról, hogy adócsalásban vett részt. Önmagában formai hiányosságok nem vezethetnek a levonási jog elvesztéséhez, a jogügylet tartalmi vizsgálata szükséges, az adólevonási jog csak akkor tagadható meg, ha egyértelműen bizonyítást nyer, hogy valótlan az általa dokumentált gazdasági esemény.”

A Kfv.V. 35.128/2012. számú ítéletében a Kúria kimondta azt is, hogy: „A Kúria jelen ügyben bizonyított objektív körülménynek tekintette nemcsak a számlakibocsátók határozatokban rögzített szabálytalanságait, adókijátszását, hanem azt is, hogy ezekről a felperes tudott, illetve tudnia kellett, hiszen ügyleteit – általa sem vitatottan – nem a számlakibocsátók képviselőjére jogosult személyekkel kötötte meg, és még a peres eljárás során sem nevezett meg az alperesi bizonyítással szemben olyan adatot, tény, körülményt, amellyel alátámaszthatta volna, hogy számára valóban a perben vitatott

számlák szerinti számlakibocsátók teljesítettek a számlák szerinti módon. Nem vitásan az adólevonási jog gyakorlásához a nemzeti és uniós jog a számlán kívül nem ír elő egyéb bizonylatot, de a valós gazdasági tevékenység bizonyítására a rendeltetésszerű joggyakorlás esetén az adózó értelemszerűen rendelkezik ügyleteit, számláit alátámasztó konkrét, ellenőrizhető, valós adatokkal, bizonylatokkal.”

Tekintettel azonban arra, hogy a jogszabály módosítások nélkül megfordult bírói gyakorlat sem volt egységes, és átlátható, 2016. évben a Kúria kiadta a 2014.El.II.JGY.1/2. Számú Az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata című Összefoglaló véleményét.

4. A Kúria jogegységi véleménye (2016) – a hármas esetkör

A Kúria elnökeként Dr. Darák Péter 2015. január 16. napon rendelte el a joggyakorlat elemző csoport felállítását, mely csoport működésének eredményeképpen 2016. február 9. napon elfogadásra került az Összefoglaló vélemény. Az intézkedés elrendelésének oka - a jelentés szerint - az volt, hogy az áfa bevételek egynegyede nem folyt be az államháztartásba, a pénzügyi perek legjelentősebb része pedig az áfával összefüggő eset. Emellett kiemelték, hogy a közösségi jog jelentős változást okozott a joggyakorlatban.

A joggyakorlat elemző csoport végigvizsgálta azokat az adólevonási joggal érintett ügyeket, amelyekben ítélet született, és ezen eseteket meghatározott kérdések mentén kielemezte. Nyomon követte tovább az EUB ezen tárgyban hozott döntéseit, és a szomszédos országok esetjogát.

A Kúria az Összefoglaló véleményében végül az alábbi megállapításokat tette:

²⁰ <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=153659&pageIndex=0&doclang=hu&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=5609214>
2019/2.

- Az adólevonási jog gyakorlásának továbbra is tárgyi alapfeltétele a gazdasági eseményről szóló számla megléte. (Kfv.I.35.361/2013/7., Kfv.VI.35.281/2013/5.)²¹.
- A számlák tartalmi vizsgálatánál azonban három esetkört különített el.

Az első csoportba azok az ügyek tartoznak, amelyben a számlában foglalt gazdasági esemény nem valósult meg egyáltalán. Ezekben az esetekben nem kell vizsgálni azt, hogy a számlát befogadó fél tudott, vagy tudhatott-e a szabálytalanságokról, mivel ilyen esetekben nem az adózón kívül álló okból, nem kizárólag az adózón kívül álló szabálytalanságról, adókijátszásról van szó (KGD 2014.81., Kfv.I.35.591/2012/5., Kfv.I.35.011/2014/9.)²²

A második csoportba azok az ügyek tartoznak, ahol a gazdasági esemény megvalósult, de nem a felek között. Ezekben az esetekben mindig a körülmények figyelembe vételével kell eldönteni, hogy a tudta/tudhatta kritériumok vizsgálatának van-e helye.

És végül a harmadik kategóriába azok az ügyek tartoznak, amelyekben a számlakiállító fél csalárd magatartást tanított. Főszabály szerint ezekben az ügyekben meg kell adni a számlabefogadónak az adólevonási jogot. Kivétel az, ha az adóhatóság tudja bizonyítani, hogy a számlabefogadó személy tudott, vagy tudhatott volna a csalárd eljárásról (KGD2013.52., Kfv.I.35.013/2012/4., Kfv.I.35.053/2012/4.)²³.

Ugyanezen tagolást alkalmazza a Kúria Közigazgatási és Munkaügyi Kollégiumának 5/2016. (IX.26.) véleménye (továbbiakban KMK vélemény)²⁴ is, azzal, hogy a második

esetkör tekintetében különbséget tesz aktív vagy passzív adókijátszást megvalósító számlabefogadó között, aszerint, hogy aktív résztvevője, vagy csak elszenvedője volt a csalárd magatartásnak. Az előbbi esetben ugyanis nem, a második esetben azonban kell vizsgálni a számlabefogadó tudattartalmát.

5. A joggyakorlat által kialakított negyedik esetkör

Mindemellett a joggyakorlat létrehozott egy negyedik esetkört is, amikor a számlán szereplő felek között megvalósul gazdasági esemény, de annak célja az adókijátszás. Tipikusan ilyenek azok az ún. körbeszámlázásos ügyek, a határon átvélő ügyletek, amikor egy sokszereplős lánc létrehozásával olyan cégeket léptetnek be az ügyletbe, amelyek ténylegesen nem vesznek részt a gazdasági eseményben, részvételük egyetlen célja az adólevonási jog visszaélészerű gyakorlása.

Az EUB a C-255/02. számú Halifax ügyben állapította meg, hogy a Hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha az adóalany a HÉA levonási jogát olyan ügylettel kapcsolatosan gyakorolja, amelyek visszaélészerű magatartást valósítanak meg. Visszaélészerű a magatartás, ha annak kizárólagos célja - nem az adott gazdasági esemény megvalósítása - hanem adóelőny megszerzése.

Az EUB ebben az ügyben egy háromlépcsős tesztet is megfogalmazott, azaz az ilyen ügyleteknél kell vizsgálni, hogy:

- a gazdasági esemény formálisan megfelel-e a HÉA irányelvnek és a nemzeti jogszabályoknak, de valós gazdasági tartalma a nincsen, mert
- az ügylet elsődleges célja az adóelőny elérése,

²¹ Kúria Joggyakorlat Elemzés, 2014.El.II.JGY.1/2. P: 137 Teljes szöveg itt: https://kuria-birosag.hu/sites/default/files/joggyak/osszefoglalo_velemenya.afa_.pdf

²² Kúria Joggyakorlat Elemzés, 2014.El.II.JGY.1/2. P: 136. Teljes szöveg itt: https://kuria-birosag.hu/sites/default/files/joggyak/osszefoglalo_velemenya.afa_.pdf
2019/2.

²³ Kúria Joggyakorlat Elemzés, 2014.El.II.JGY.1/2. P: 134 Teljes szöveg itt: https://kuria-birosag.hu/sites/default/files/joggyak/osszefoglalo_velemenya.afa_.pdf

²⁴ <https://kuria-birosag.hu/hu/kollvel/52016-ix26-kmk-velemenya>

- az elérni kívánt adóelőny ellentétes a Héa irányelv és a nemzeti jogszabály céljával.

Fenti meghatározást árnyalta a C-425/06 számú Part Service ügy, mely szerint a visszaélészerű magatartás nemcsak akkor valósul meg, ha az ügyletet kizárólag az adóelőny elérése és nem üzleti cél miatt valósítják meg, hanem ha az adott ügylet alapvető célja az adóelőny megszerzése²⁵.

A Kúria a Kfv.I.35.184/2017/6. számú ügyben például kijelentette, hogy helyesen állapította meg az adóhatóság azt, hogy a felperes adólevonási jogát nem alapíthatja olyan számlákra, amelyek olyan ügyletekhez kapcsolódtak, melyek elsődleges célja áfa rendszeren kívüli. A perbeli esetben a felperesi patika terhelességi csikokat szerzett be egy többszereplős gyógyszerári láncolatban keresztül, a körbeszámlázásnak azonban nem valós gazdasági célja volt. Mint azt az egyik tanú elmondta, a gyógyszerári üzletág jelentős forgalomcsökkentésen ment keresztül, és a láncolatban részt vevő cégek célja elsődlegesen az volt, hogy a hitelintézetek felé jobb forgalmi adatokat tudjanak kommunikálni. A Kúria szerint a felek olyan számlákra kívánták alapítani adólevonási jogukat, amelyeket az Art. 2. § (1) bekezdésében ütköző módon, a jogok nem rendeltetészerű gyakorlására a hitelképesség fenntartásár érdekében fogadtak be.

A Kfv.I.35.576/2016/7. számú ügyben a Kúria a láncértékesítés tekintetében vizsgálendő szempontokat az alábbiak szerint összegezte:

- elsősorban azt kell vizsgálni, hogy van-e észszerű indoka a láncolat létrejöttének,
- másodsorban azt, hogy keletkezett-e tiltott adóelőny, és ha igen
- az adózó tudott-e vagy tudhatott-e arról, hogy adókiájtásban vett részt.

A Kfv.I.35.162/2018/6. számú ügyben a Kúria a fenti szempontok figyelembe vételével kimondta, hogy a felperes

adólevonási jogát nem gyakorolhatja. Bizonyítottak láttá ugyanis a Kúria is azt a megállapítást, hogy a felperesi társaság által az alvállalkozóitól befogadott számlák valós szolgáltatásokat nem tartalmaztak. A felperesi társaság ugyanis olyan szolgáltatásnyújtást számlázott ki a megrendelői felé, amelyeket számlái szerint más alvállalkozókkal végeztetett el. Ugyanakkor az adóhatóság megállapította, hogy a tényleges teljesítést felperes végezte, az alvállalkozói és szubalvállalkozói láncolat létrehozásának kizárólagos célja azt volt, hogy az adókötelezettségeit csökkentse olyan vállalkozásoktól befogadott számlákkal, melyek utolérhetetlenek voltak adózási szempontból.

III. További elvi jelentőségű ügyek áfa ügyeket érintően

Az EUB a C-446/15 Signum ügyben kijelentette, hogy amennyiben a gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között valósul meg (2. esetkör), nincs annak jelentősége, hogy a szolgáltatás nyújtója ki volt, ezt az adóhatóságnak nem kell vizsgálnia.

A Kúria a Kfv.I.35.522/2016/8., Kfv.I.35.342/2017/11, Kfv.I.35.425/2013/5. számú ítéleteiben kifejtette, hogy láncolatos ügylet (4. esetkör) esetében az adóhatóság nemcsak jogosult, de köteles is vizsgálni az adózón kívül a láncban részt vevő többi adóalanyt. Mert, mint azt a Kúria a Kfv.I.35.546/2017/5 számú ügyben kimondta, adott ügyletet nem lehet kiragadni a gazdasági kapcsolatok láncolatából, a bizonyítási cselekmények annak függvényében alakulnak, hogy a láncügylet észszerűen indokolható-e vagy sem.

A Kúria a Kfv.I.35.212/2018/5. számú ítéletében kifejtette, hogy a tudattartalom vizsgálatánál egyértelműen kiderült, hogy a felperes tudomással bírt arról, hogy a láncügylet középső résztvevője csak azért

²⁵ Dr. Rechné Dr. Szunyogh Erzsébet: Adókiájtási szándék megakadályozása az általános forgalmi adó adónemben, Adóvilág, 2016/03. p: 30-34. 2019/2.

került beiktatásra a láncolatba, hogy a felperes áruját megfinanszírozza. A finanszírozási szándék ugyanakkor nem a számlában szereplő adásvételi szándék, ezért az adásvételről szóló számlák áfa tartalma nem helyezhető levonásba. Az adólevonási jog jogszerűségét a számlában foglalt gazdasági tartalom alapján kell megítélni.

A Kfv.I.35.206/20193. számú döntésében kifejtette a Kúria azt is, hogy az adókikerülési célzat szempontjából nemcsak az áfa kötelezettség csökkenése, hanem bármely adónem csökkenésének jelentősége van, tehát az adókikerülési szándék megállapítható akkor is, ha a felek tevékenysége arra irányult, hogy a láncolat létrehozásával a járulékkötelezettségüket csökkentsék.

A jóhiszeműséggel kapcsolatosan a Kúria a Kfv.I.35.338/2018/9. számú ítéletében azt fogalmazta meg, hogy akkor lehet jóhiszeműségről beszélni, amennyiben az adott személy jogszerűtlen magatartását más személy magatartása váltotta volna ki. A jóhiszemű magatartás lényege, hogy valaki jogszerűtlenül viselkedik ugyan, de azt hiszi, hogy szabályosan jár el. Jóhiszemű az, aki nem tud, vagy kellő körültekintés mellett sem kellene tudnia a látszattal ellentétes valóságról.

A számlákkal szembeni formai követelmények tekintetében a Kúria a Kfv.I.35.742/2017/7. számú ítéletében kifejtette, hogy az áfa levonási jog tárgyi feltételeként kezelt számlával szemben alapvető követelmény, hogy megfeleljen a Számv tv. 15. § (3) bekezdésében foglalt valóság elvének, azaz a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatónak, bizonyíthatónak, kívülállóknak is megállapíthatónak kell lenniük, mely kívülálló fogalmába beletartozik az adóhatóság is. A kívülálló számára való azonosíthatóság csak írásbeliségen alapulhat, szóbelisége és tanúvallomásokra nem lehet a

számvitelt és az adólevonási jogot alapozni. Mert a tanúvallomások ugyan a gazdasági esemény megvalósulása kapcsán alkalmasak lehetnek a számla egyes adatainak megerősítésére, vagy kétségessé tételére, de a tartalmi hiányosságok pótlására nem (Kfv.V.35.540/2012/7., Kfv.I.35.807/2013/5.). A számla tartalmi hitelességének megállapítására ezért csak a számlán kívüli okmányok, különösen a szigorú számadásúak alkalmasak.

IV. Összefoglalás

Az általános forgalmi adót érintő vizsgálatok tekintetében alakuló bírósági gyakorlat eddigi eredményeinek ismertetése nem jelenti azt, hogy a témában nem születnek ma is újabb és újabb fordulatok.

Heinemann Csillát idézve: „Kijelenthetjük-e négy évvel a Bíróság magyar vonatkozású ügyekben született döntései után, hogy nyugvópontra jutott a hazai joggyakorlat az adólevonási jog gyakorlása kapcsán? Részben talán igen, mert egyértelmű, hogy a jóhiszeműen eljáró, a csalárd magatartást nem tanúsító adózó nem büntethető. Most már csak az a kérdés, hogy mit tekintünk csalárd magatartásnak, vagyis mikor mondhatjuk azt, hogy egy adózó jóhiszeműen járt el, megtett minden tőle telhetőt, hogy magatartása ne vezessen adókijátszáshoz. Ez az a kérdés, amely még mindig felmerül a perekben, és esetről-esetre kell vizsgálni az adózó által tanúsított magatartást. Sajnos az Unió Bírósága is csak mankót ad kezünkbe – amelyen elbicegphetünk –, de egyértelmű, hogy a Bíróság által megválasztott eseteket figyelembe véve, mindig a nemzeti bíróság dolga ezeknek az ügyeknek az eldöntése²⁶ „.

Ezért tartalmazza a Kúria Összefoglaló véleménye is azt, hogy: „...a bírói gyakorlat sohasem statikus, változhat, alakulhat. Ez különösen igaz ezen a jogterületen, hiszen az EUB rendszeresen hoz újabb és újabb ítéletet az áfa levonás jogszerűségével kapcsolatban,

²⁶ Heinemann Csilla: Az Európai Unió Bírósága áfa-ügyekben hozott döntéseinek hatása a magyar ítélkezési gyakorlatra, *Ad astra per aspera*, Pázmány 2019/2.

Press, Budapest, 2017, p. 378, teljes cikk: https://jak.ppke.hu/uploads/collection/207/file/Sol tPal_kotet_2017.pdf

illetve folyamatban is vannak ilyen ügyek. Ahogy az EUB 2011/2012-ben hozott ítéletei is alakították a nemzeti

adóhatóságok, és bíróságok gyakorlatát, úgy ez a jövőre nézve is várható²⁷.

²⁷ Kúria Joggyakorlat Elemzés, 2014.El.II.JGY.1/2. Teljes szöveg itt: <https://kuria-2019/2>.