

# JOGI FÓRUM PUBLIKÁCIÓ

**Az Európai Unió Bíróságának általános forgalmi adóval kapcsolatos joggyakorlata  
és az ítéletek közérthetősége**

Szerző:

**dr. Balla Orsolya**

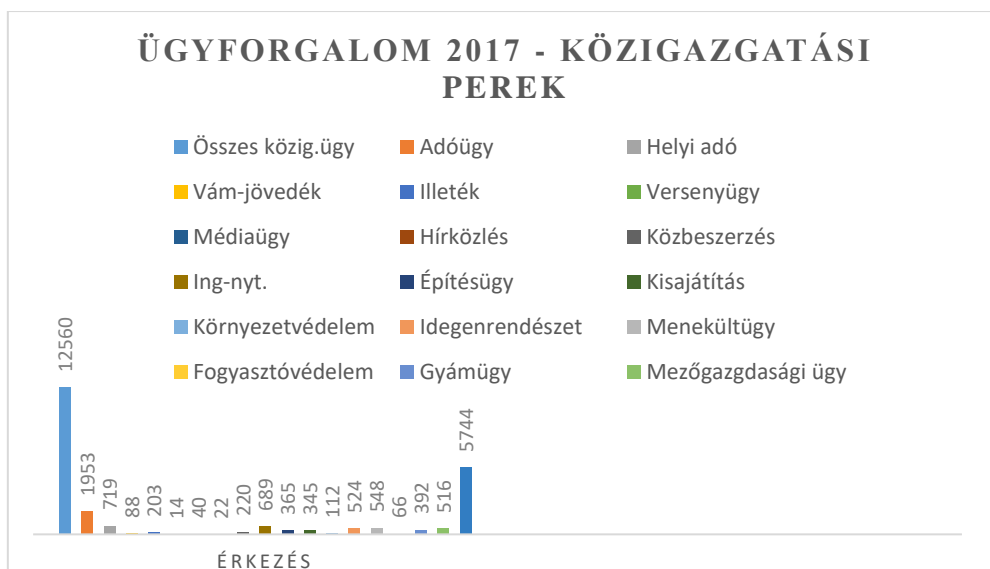
Miskolc, 2019. október

## I. Bevezetés

„Az adó olyan befizetés, amely a társadalom működésének az ára.  
Nincs olyan ismert civilizáció, miben ne lenne (lett volna) adózás.”

Adams

Országos szinten jellemző tendencia, hogy a közigazgatási bíráskodás tárgyát jelentős hányadában az adóügyi határozatok felülvizsgálata teszi ki. A 2017. évre vonatkozó ügyforgalmi statisztikai adatok szerint 2017-ben a közigazgatási ügyszakban összesen 12.560 db kereset érkezett, ezen belül 1.953 db adóügyi tárgyat érintően került előterjesztésre, látható tehát, hogy az elmúlt évben a közigazgatási perek mintegy 15%-a adóügyi döntések felülvizsgálatára irányult.<sup>1</sup> Az alábbi diagram is jól szemlélteti, hogy az adóügyet érintő keresetek nagyságrendileg meghaladták a más tárgyan benyújtott keresetek számát, azok minden esetben 1.000 db alatt maradtak, az egyenként nem nevesített „egyéb” kategórián belül összesen 5.744 db érkezés volt, míg az adóügyi érkezések száma elérte a közel 2.000 darabot.



<sup>1</sup> Statisztikai évkönyvek, 2017. II. KMB  
<https://birosag.hu/kozerdeku-informaciok/statisztikai-adatok/2017-evkonyvek#>  
Letöltés ideje: 2018.09.22.

Az előzőekben kifejtettek alapján kijelenthető, hogy az adóügyi terület a közigazgatási perek egy igen lényeges szegmensét képviseli, nem csoda tehát, ha számos szakmai fórum kiemelt jelentőséget tulajdonít a témának. Tekintettel arra, miszerint az adóügyi pereken belül az általános forgalmi adót érintő megállapítások szintén jelentős számban vannak jelen, ezért megítélésem szerint - az áfa határozatok jogszerűségének hatékony és eredményes bírói kontrollját támogatandó - indokolt megvizsgálni az adott témában az Európai Unió Bíróságának döntéseit, illetve azok közérthetősége mentén célszerű felvázolni a döntések hazai joggyakorlatra kifejtett hatását.

Ennek megfelelően tanulmányomban elsődlegesen rá kívánok mutatni az általános forgalmi adónak, mint kiemelt súllyal bíró adónemnek a társadalmi, gazdasági jelentőségére, ami alapján kirajzolódik az adórendszeren belüli súlya.

Ezt követően röviden bemutatom az áfára irányadó uniós és nemzeti jogszabályi háttér lényegét, majd kifejtem az Európai Unió Bíróságának előzetes döntéshozatali eljárására vonatkozó - a téma szempontjából releváns - sarokpontjait.

Tanulmányom további részében az általános forgalmi adó levonási jog gyakorlását, a közösségi adómentes termékértékesítést, valamint a teljesítés hiányában előálló számlakorrekciót és annak adójogi hatásait érintő egyes uniós bírósági döntések elemzésén keresztül felvázolom az Európai Unió Bíróságának joggyakorlatát. Az uniós döntések alapján levonható következtetések megfogalmazását követően bemutatom a Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportja által az általános forgalmi adó levonhatóságával kapcsolatosan született Összefoglaló Véleményt, majd a Kúria Közigazgatási és Munkaügyi Kollégiumának 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményének értelmezésével kitérek az uniós ítéletek közérthetőségére, végül röviden bemutatom a választott tárgykörökhöz kapcsolódóan releváns hazai kúriai döntéseket.

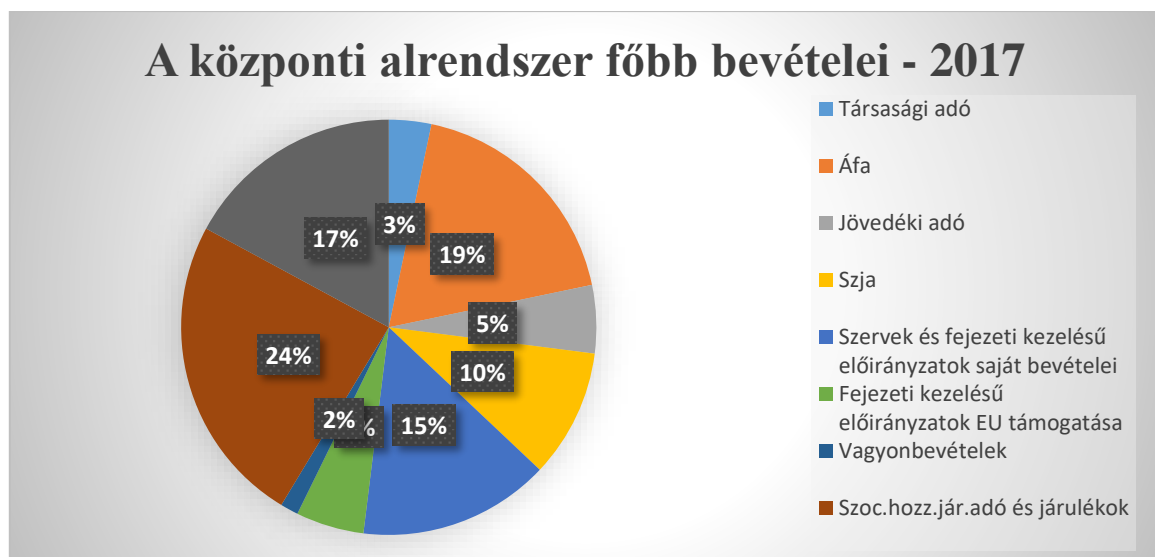
Összegzésképpen, tanulmányom zárásaként röviden kifejtem az áfát érintő uniós és hazai joggyakorlat elemzéséből levonható konzekvenciákat.

Határozott célom az, hogy a tanulmányom elkészítésével az általános forgalmi adót érintő uniós bírósági ítéletek esszenciális összefoglalásával, valamint az azokban megfogalmazott jogértelmezések

és iránymutatások rögzítésével egy átfogó képet adva, hatékony segítséget nyújthassak az áfa körben hozott adóhatósági megállapítások felülvizsgálatára irányuló hazai ítélkezési munka eredményes megvalósítása során.

## II. Az általános forgalmi adó, mint központi adónem jelentősége

Az általános forgalmi adóból származó bevételek az állam kiemelt bevételi forrásai között szerepelnek, így magának az áfa adónemnek a jelentőségét, s ezáltal egy adott társadalom gazdaságának fejlettségét is kiválóan modellezi az áfa bevétel államháztartáson belül való alakulása. Az alábbi diagram a központi alrendszer 2017. évben elért főbb bevételeit szemlélteti, mely alapján megállapítható, hogy Magyarország költségvetése bevételi oldalának mintegy a 61%-át az adó- és járulékbefizetések adják, ezen belül az általános forgalmi adóból származó bevételek az összes bevétel 19%-át teszik ki. Az áfa befizetések tehát kimagasló értéknek tekinthetők, mivel az adóbevételek között kizárólag a 24%-ot kitevő szociális hozzájárulási adóból és járulékbefizetésekből származó tétel haladja meg az általános forgalmi adóból a központi alrendszerbe érkező bevétel összegét.<sup>2</sup>

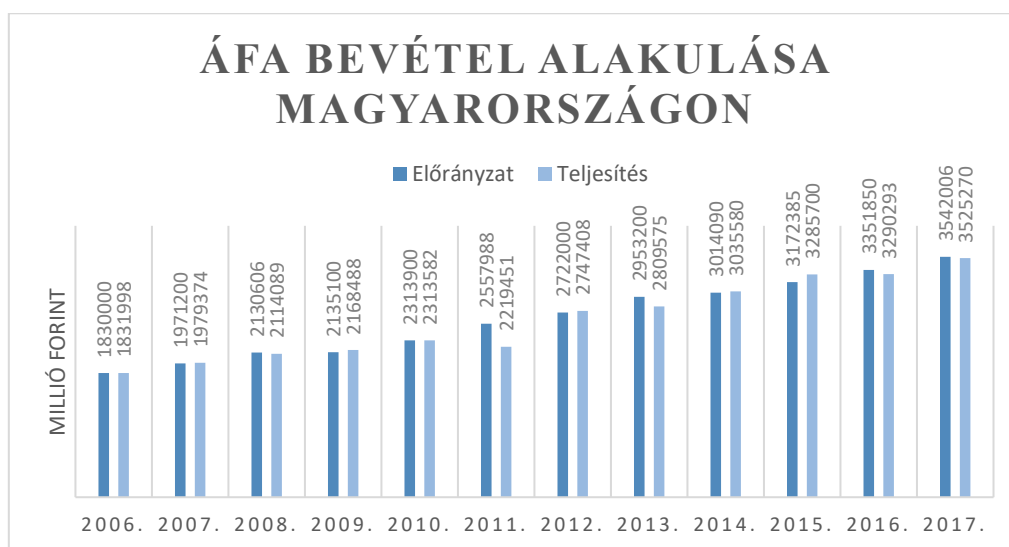


<sup>2</sup> Tájékoztató az államháztartás központi alrendszerének 2017. évi előzetes főbb pénzügyi folyamairól, 4. old. 2018. január, Nemzetgazdasági Minisztérium  
[http://www.kormany.hu/download/e/8b/41000/monitoring\\_12\\_december\\_20180115.pdf](http://www.kormany.hu/download/e/8b/41000/monitoring_12_december_20180115.pdf)  
Letöltés ideje: 2018.09.22.

Mindezek alapján hangsúlyozandó, hogy az általános forgalmi adó bevételek biztosítása az állam kiemelt érdeke, melynek keretében - értelemszerűen az önkéntes jogkövetésen alapuló befizetések főszabályát tartva szem előtt - nem hagyható figyelmen kívül az adóhatósági ellenőrzések keretében hozott megállapításokon alapuló adófizetési kötelezettség behajthatósága által további bevétel központi alrendszerben történő realizálása sem.

Az áfa fizetési kötelezettség tárgyában született adóhatósági határozatok végrehajthatóságának ugyanakkor elengedhetetlen feltétele ezen döntések megalapozottsága, és jogszerűsége, mely hatósági aktusok bírósági felülvizsgálata kapcsán az elmúlt időszakban az európai uniós bírósági döntések kiemelt szerephez jutottak.

Az előzőek alátámasztása céljából megvizsgáltam az áfa bevételek 2006. és 2017. évek közötti alakulását, amelyet az alábbi grafikonon feltüntetve arra a következtetésre jutottam, hogy egészen 2006-tól kezdődően egy lineáris emelkedés volt tapasztalható az áfa bevételek vonatkozásban, és elmondható az is, hogy a teljesítés szinte minden adóévben elérte vagy meghaladta az előirányzatként megjelölt összegeket. Ellenben 2011. évben áfa bevételi oldalon egy igen jelentős visszaesés volt tapasztalható, amely nemcsak az adott évi előirányzattól, hanem az előző év(ek) bevételi teljesítésétől is elmaradt.<sup>3</sup>



<sup>3</sup> Költségvetés bevételei és egyenlege (Excel munkafüzet)  
[http://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat\\_eves/i\\_qse006g.html](http://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat_eves/i_qse006g.html)  
Letöltés ideje: 2018.07.25.

Lényegesnek tartom megjegyezni e körben azt, hogy éppen ezen 2011. évi időszakra tehető azon uniós bírósági döntések megszületése, amelyek alapjaiban változtatták, és egyben ingatták meg a hazai áfa fizetési kötelezettség tárgyában irányadó bírósági - és természetesen ennek eredményeként az adóhatósági - joggyakorlatot.

A következőkben - a vonatkozó jogszabályi háttér rövid bemutatását követően - ezen uniós bírósági döntések elemzése mentén vázolom fel azt, hogyan is befolyásolta az uniós ítélkezési gyakorlat a nemzeti áfa megállapítások jogszerűsége tárgyában lefolytatott perek sajátosságait, az egyes vizsgálendő, bizonyítandó tények, körülmények körét, végső soron az adóhatóság áfát érintő ellenőrzés során történő eljárását.

### **III. Az általános forgalmi adóra vonatkozó uniós és hazai jogi szabályozás rendszere**

Az Európai Unió 2004-es - egyben hazánk csatlakozását is jelentő - kibővülésével, a gazdasági-kereskedelmi kapcsolatok intenzív bonyolódásával, a négy alapszabadság (személyek, tőke, áruk, szolgáltatások) szabad áramlásának biztosításával elengedhetetlenül szükségessé vált az egyes tagállamok nemzeti jogának harmonizációja ezen folyamatok megkönnyítése, gördülékennyé tétele érdekében.

A jogharmonizációs törekvések megvalósításának egyik uniós jogi eszköze az egyes irányelvek kidolgozása volt. Az irányelv ugyan főszabály szerint közvetlenül nem alkalmazandó uniós jogi aktus, tehát arra a nemzeti bíróság előtt a felek közvetlenül saját jogvitájukban nem hivatkozhatnak, ugyanakkor a tagállam számára kötelező erővel bír az abban foglalt rendelkezések tagállami szintű szabályozása iránti követelmény megvalósulásán keresztül. Az irányelv tehát az abban foglalt célok elérésére kötelezi a tagállamokat, mégpedig saját nemzeti jogszabály alkotásával, melynek segítségével elérhető, hogy az egyes tagállamok egy adott irányelv által rendezett kérdést nagymértékben hasonló módon szabályozzanak nemzeti jogukban, implementálva ezzel az irányelvben foglaltakat, és végső soron megvalósítva ezáltal az adott terület kapcsán megkövetelt jogharmonizációt.

Az egyes tagállamok közötti kereskedelmi kapcsolatok hatékony megvalósítása érdekében indokoltta vált a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolása, melynek érdekében az Európai Unió Tanácsa 2006. november 28-án elfogadta a közös hozzáadottértékadó-rendszerről (a továbbiakban: HÉA) szóló 2006/112/EK irányelvet (HÉA irányelv).

A HÉA irányelv Preambulumának (4) bekezdésében rögzítettek szerint a belső piac létrehozására irányuló cél megvalósításának előfeltétele a forgalmi adókra vonatkozó olyan jogszabályok alkalmazása a tagállamokban, amelyek nem torzítják a verseny feltételeit, és nem akadályozzák az áruk és a szolgáltatások szabad mozgását. Ezért szükséges, hogy a hozzáadottértékadó-rendszer (HÉA-rendszer) segítségével összehangolják a forgalmi adókra vonatkozó jogszabályokat, és ezáltal, amennyire csak lehetséges, kiküszöböljék azokat a tényezőket, amelyek a verseny feltételeit akár nemzeti, akár közösségi szinten torzíthatják.

A HÉA irányelvnek megfelelően a hazai általános forgalmi adóra irányuló rendelkezések is átdolgozásra kerültek, és 2007. november 16-án kihirdetésre került az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.).

Az Áfa tv. 1. §-a értelmében az e törvény alapján megfizetett általános forgalmi adó az államháztartás központi kormányzata költségvetésének a bevétele.

Jelenleg az általános forgalmi adó megállapítása, megfizetése kapcsán tehát a hazai bíróságok előtti felülvizsgálati eljárás során elsődlegesen az Áfa tv. rendelkezései az irányadók, nem szabad ugyanakkor figyelmen kívül hagyni, hogy ezen törvényi rendelkezések nem lehetnek ellentétesek az uniós jogot rögzítő HÉA irányelvben foglalt előírásokkal. Annak a kérdésnek a megítélése azonban, hogy a HÉA irányelv egyes rendelkezései pontosan hogyan értelmezendők - amennyiben kétség merül fel - nem a tagállami bíróság, hanem az Európai Unió Bíróságának hatáskörébe tartozik, ezen jogértelmezési kérdések megválaszolására az előzetes döntéshozatal iránti eljárásban kerülhet sor.



#### IV. Az Európai Unió Bírósága által lefolytatott előzetes döntéshozatali eljárás főbb sarokpontjai

Annak érdekében, hogy jól elkülönülten látható legyen az Európai Unió Bírósága (EUB) és a nemzeti bíróságok eljárásának különbsége, indokolt röviden áttekinteni, milyen jogvitákban jár el az EUB. Ezen jogviták három fő típusba sorolhatók: ide tartoznak egyrészt a közvetlen keresetek (in: kötelezettségzegési eljárások), az előzetes döntéshozatali eljárások valamint a fellebbezések. Pályamunkámban az áfa tárgyban született ítéletek kapcsán az előzetes döntéshozatali eljárásnak van jelentősége, így ezen eljárási forma rövid elemzésével mutatok rá az EUB működésének eltéréseire.

Juhász Endre, aki 2004. május 11. napjától az EUB bírójává, Magyarország és az Európai Unió Bírósága c. tanulmányában akként fogalmaz, miszerint *”ha valamely tagállam bírósága előtt folyó eljárásban az uniós jog értelmezésének vagy egy uniós jogszabály érvényességének kérdése merül fel, és a bíróság úgy ítéli meg, hogy ítélete meghozatalához szükség van a kérdés eldöntésére, kérheti, hogy a Bíróság hozzon előzetes döntést. Ilyen kérdést bármely tagállami bíróság előterjeszthet, ha viszont az ügy olyan bíróság előtt folyik, amelynek határozatai ellen a nemzeti jog értelmében nincs jogorvoslati lehetőség, akkor ez a nemzeti bíróság köteles a Bírósághoz fordulni. A Bíróság határozata a konkrét ügyet nem dönti el, de az a nemzeti bíróságra kötelező, tehát a tagállami bíróság a konkrét ügyet a kapott iránymutatás szerint köteles megítélni és eldönteni”*.<sup>4</sup>

Ennek keretében Juhász Endre kifejti azt is, hogy a *„Bíróság határozata nemcsak az előterjesztő bíróságra kötelező, hanem irányadó minden hasonló tényállás eldöntésére. Ezért, bár erről a kérdéstről a jogtudományban vita folyik, a Bíróság ítéletei az angolszász jogalkalmazást jellemző precedensrendszerhez hasonlóan jogot alkotnak”*.

Jóllehet, az EUB feladata az előzetes döntéshozatali eljárás keretében kizárólag az adott kérdésben szereplő uniós jogi norma értelmezése, azaz a felek konkrét jogvitájában nem foglal és nem is foglalhat állást, ugyanakkor ezen jogértelmezésével hatást gyakorol mind a konkrét jogeset, mind a

---

<sup>4</sup> JUHÁSZ Endre: Magyarország és az Európai Unió Bírósága  
Közgazdasági Szemle, LXI. évf., 2014. április (373-390.o.)  
[http://real.mtak.hu/17279/1/Kszemle\\_CIKK\\_1469.pdf](http://real.mtak.hu/17279/1/Kszemle_CIKK_1469.pdf)  
Letöltés ideje: 2018. 07. 25.

további, hasonló tárgyban a bíróságra érkező jogesetek kimenetelére is. A nemzeti bíróság, amennyiben kezdeményezte az előzetes döntéshozatal iránti eljárás lefolytatását, úgy az annak eredményeként megfogalmazott jogértelmezéstől saját ítéletében már nem térhet el, sőt, további hasonló ügyben valamennyi nemzeti bíróságnak alkalmazkodnia kell az adott uniós döntésben foglalt jogértelmezéshez és annak mentén kell eljárnia a konkrét jogviták eldöntése során.

Az előzőekben idézett tanulmányában Juhász Endre 2013. évvel bezárólag tekintette át a magyar bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti indítványokat, és megállapította, hogy ezen eljárásokban az adóügyek jelentették a legnagyobb tételt, nem kétséges tehát, hogy az adóügyek - köztük az áfa megállapítások - jogszerűségének elbírálása során az uniós ítéletek kiemelt jelentőséggel bírnak.

Tanulmányában Juhász Endre utalt arra is, miszerint *„az áfaügyekben az előzetes döntéshozatali eljárások nagy száma szemléletbeli különbséget jelez egyrészt a magyar adóhatóságok, másrészt az Európai Unió, illetve a Bíróság között. Az Európai Unióban egyértelműen az a felfogás, hogy az áfa a végső fogyasztót terheli, az értékesítési láncban részt vevő minden vállalkozóval szemben semleges, azokat nem terhelheti. Ezek a közbülső adóalanyok voltaképpen szolgáltatást nyújtanak az államnak az adó beszedésével, ellenszolgáltatás nélkül. Ilyen körülmények között őket nem lehet túlzott procedurális terhekkkel sújtani. A magyar megközelítés viszont ezeket a vállalkozókat ugyanolyan adókötelezetteknek tekinti, mint más adónemek esetében, és az adóhatóság - egyébként saját munkájának megkönnyítésére is - könnyen felelőssé teszi őket olyan körülményekért, amelyek az áfarendszer természetével és logikájával nehezen egyeztethetők össze. Ez a magatartás az áfacsalások elleni küzdelemben talán érthető, mégis, ha a magyar adóhatóság el kívánja kerülni, hogy ismételten vesztesként kerüljön ki ezekből az eljárásokból, célszerű lenne fokozatosan változtatni a hozzáállásán”*.

Az előzőekben idézett tanulmány 2014. évben született, amikor még időszerű problémaként jelentkezett a magyar adóhatóság uniós ítéletekben foglalt jogértelmezéssel és felállított követelmény-rendszerrel szembeni ellentétes eljárása, amely az általános forgalmi adó megállapításokat tartalmazó döntéseinek indokolásából gyakran kiolvasható volt. Az azóta eltelt négy év során számos újabb uniós döntés látott napvilágot a témában, illetve a hazai ítélkezési gyakorlat

is célul tűzte ki ezen ítéletekben rögzített követelményeknek az érvényre juttatását, melynek eredményeként napjainkban az adóhatóság oldalán egyfajta tendenciózus változás figyelhető meg, határozataik indokolását egyre inkább ezen uniós jogértelmezésnek megfelelően igyekeznek felépíteni, számot adva a HÉA irányelvvel kapcsolatosan megfogalmazott követelmények teljesüléséről.

Összességében az előzetes döntéshozatali eljárásokat illetően hangsúlyozandó, hogy az áfa megállapításokat tartalmazó adóügyek felülvizsgálatát végző hazai bírói ítélkezési gyakorlat kialakítása során - ezen uniós döntések quasi „precedens-jellegére” is tekintettel - szükségzerű tájékozódni a tárgyban született EUB ítéletekről, illetve végzésekről. A következőkben ezen döntések elemzésével vizsgálom meg az EUB vonatkozó joggyakorlatát.

## V. Az Európai Unió Bíróságának egyes döntései

Az EUB hozzáadottértékadó, valamint ezzel párhuzamosan általános forgalmi adót érintő, előzetes döntéshozatali eljárások során hozott ítéletei a HÉA irányelv 2006-i elfogadásától immár rendkívül széles spektrumát ölelik fel az egyes jogértelmezési kérdéseknek. Heinemann Csilla, kúriai bíró is kiemelte Áfa perek c. könyvében, hogy *„ezt a gyakorlatot ma már teljesen áthatja az Európai Unió Bíróság hozzáadottértékadó területén kifejlesztett jogértelmezése”*.<sup>5</sup>

Látnunk kell azt, hogy a HÉA-rendszer szerteágazó, bonyolult szabályozási körében ma már szinte valamennyi terület kapcsán találhatunk uniós ítélet(ek)et, amelyek részletes bemutatása meghaladná ezen pályamunka kereteit, ezért dolgozatomban elsődlegesen az egyik legnagyobb területre, a HÉA-levonási jogot érintő döntésekre koncentrálok, ezen túlmenően továbbá a HÉA-mentesség egyik szintén jelentős területét, a közösségi adómentes értékesítés tárgyában hozott döntések egy részét elemzem majd.

---

<sup>5</sup> HEINEMANN Csilla: Áfa perek (Előszó)  
Bírói gyakorlat füzetek 19., Opten Informatikai Kft., Budapest, 2015.

## **1. Az áfa levonási jog kapcsán releváns uniós ítélkezési gyakorlat**

Az adólevonási jog kapcsán irányadó jogszabályi rendelkezések a következők:

A HÉA irányelv 167. cikke szerint az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

A HÉA irányelv 168. cikk a) pontja kimondja, hogy az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket: a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t.

A HÉA irányelv 178. cikk a) pontja értelmében az adóalanyok adólevonási joga gyakorlásához a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220- 236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie.

Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: régi Áfa tv.) 32. § (1) bekezdés a) pontja szerint a 34. § szerinti adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja azt az adóösszeget, melyet a részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás során egy másik adóalany - ideértve átalakulás esetén annak jogelődjét is -, valamint az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló törvény hatálya alá tartozó adóalany rá áthárított.

A régi Áfa tv. 34. § (1) bekezdése alapján az adólevonási jogot kizárólag az az adó fizetésére kötelezett adóalany gyakorolhatja, aki (amely) nyilvántartását az egyszeres vagy a kettős könyvvitel szabályai szerint vezeti.

A régi Áfa tv. 35. § (1) bekezdés a) pontja kimondja, hogy az adólevonási jog - ha az adózás rendjéről szóló törvény másként nem rendelkezik - kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen

igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló számla, egyszerűsített számla [a 32. § (1) bekezdésének a) és g) pontja esetében].

A régi Áfa tv. 44. § (5) bekezdése szerint a számlában, az egyszerűsített számlában 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 körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el.

Az Áfa tv. 120. § a) pontja szerint abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított.

Az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja alapján az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla.

#### *1.1. A C-80/11. és C-142/11. számú (Mahagében Kft. - Dávid Péter) egyesített ügyekben hozott ítélet*

Az ügyek rövid tényállása szerint a Mahagében Kft. a vizsgált időszakban akácrönkök szállításáról fogadott be számlákat, melyek áfa tartalmát bevallásában levonásba helyezte. Az ellenőrzés során az adóhatóság megállapította, hogy a számlakibocsátó társaság árukészletében akácrönkökkel nem rendelkezett, a korábban beszerzett mennyiség nem volt elegendő a számlákon szereplő tételek értékesítéséhez, ezért a Mahagében Kft. által benyújtott szállítólevél másolatok ellenére határozatában kimondta, hogy a számlák nem tekinthetők az adólevonást megalapozó hiteles bizonylatnak, és az adólevonási jog gyakorlását megtagadta. A Mahagében Kft. bírósághoz fordult, ahol arra hivatkozott, hogy az ügylet során meggyőződött arról, hogy a számlakibocsátó érvényes adószámmal rendelkezett, a szállításokat minden esetben teljesítette és a termék a minőségi és mennyiségi szempontoknak is megfelelt.

Az eljáró bíróság előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett, mert kétségei merültek fel annak kapcsán, hogy kizárólag arra alapozva megtagadható-e a levonási jog, ha a számlakibocsátó a könyvelésében nem tüntette fel az érintett áruk beszerzését, és tehergépjármű hiányában szállításra nem volt lehetősége, amennyiben a szállítások teljesítését elismerte és adóbevallási, adófizetési kötelezettségének eleget tett.

A C-142/11. számú ügy tényállása alapján Dávid Péter egyéni vállalkozó az általa vállalt építési munkák elvégzésére alvállalkozót vett igénybe, az alvállalkozó által a szolgáltatásról kiállított számlákat befogadta, azok áfa tartalmát levonásba helyezte. Az adóhatóság ezen ügyletek kapcsán azt állapította meg, hogy az alvállalkozó a munkák teljesítéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkezett, a jelenléti íven szereplő munkások nem álltak a számlakibocsátó alkalmazásában, így nem állapítható meg, hogy ténylegesen ki végezte el a munkát, ezért a számlakibocsátó által kiállított számlák fiktívek, azok alapján adólevonási jog nem gyakorolható. Ezen túlmenően Dávid Péter a vizsgált időszakban egy olyan cégtől is fogadott be számlát, mely utóbb felszámolás alá került, iratanyagot nem adott át, így az ügyletek utólagos kontrollálására nem volt lehetőség, ezért az adóhatóság azt állapította meg, hogy iratanyag hiányában ezen számlák hitelessége is megdőlt, így az adólevonási jogot mindkét számlakibocsátó esetében megtagadta. Dávid Péter bírósághoz fordult és arra hivatkozással kérte az adóhatóság határozat felülvizsgálatát, miszerint ő kellő körültekintéssel járt el, ugyanis mindkét esetben meggyőződött arról, hogy a gazdasági esemény megvalósult, és a számlakibocsátók adóalanyiságát is ellenőrizte.

A nemzeti bíróság ezen ügyben is előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett, felvetve annak kérdését, hogy az adóalany további ellenőrzés nélkül jogosult-e az előzetesen megfizetett áfa levonására akkor, ha az adóhatóság nem bizonyítja, hogy a számlakibocsátó, vagy annak további alvállalkozói részéről olyan, esetlegesen adókijátszásra irányuló gondatlan, vagy szándékos magatartás valósult meg, amelyről a számlát befogadó adóalany nem tudott, illetve abban nem működött közre.

Az Európai Unió Bírósága az egyesített ügyekben hozott ítéletében elsődlegesen rámutatott arra, miszerint az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő HÉA-ból levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő

előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös HÉA-rendszer egyik alapelvét képezi. Ezzel összefüggésben az EUB kiemelte azt is, hogy az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól. A közös HÉA-rendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve, hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is HÉA-kötelesek.

Az EUB kifejtette továbbá, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat, ezért a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak.

Mindezekre tekintettel az EUB ítéletében kimondta egyrészt azt, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját, 220. cikkének 1. pontját és 226. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja az adóalany által fizetendő hozzáadottérték-adó összegéből a számára teljesített szolgáltatások után előzetesen felszámított adó összegének levonását amiatt, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója vagy annak valamely alvállalkozója szabálytalanságot követett el, anélkül hogy ezen adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

Az EUB fenti ítéletében kimondta továbbá, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja a levonási jogot azzal az indokkal, hogy az adóalany nem győződött meg arról, hogy a levonási joga gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy hozzáadottértékadó-bevallási és -fizetési

kötelezettségének eleget tesz-e, illetve azzal az indokkal, hogy az említett adóalany az említett számlán kívül nem rendelkezik más olyan irattal, amely bizonyítaná az említett körülmények fennállását, jóllehet a 2006/112 irányelvben a levonási jog gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi tartalmi és formai követelmény teljesült, és az adóalanyaknak nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről.

### *1.2. C-324/11. (Tóth Gábor) ügyben hozott ítélet*

Az ügy tényállása szerint Tóth Gábor egyéni vállalkozó az általa vállalt építőipari munkálatok elvégzésére további egyéni vállalkozó alvállalkozót bízott meg, aki 20 db számlát állított ki a szolgáltatásról. Tóth Gábor a számlák áfa tartalmát vizsgált időszaki bevallásaiban levonásba helyezte. Az adóhatóság ellenőrzése során ugyanakkor a számlakibocsátóval kapcsolatosan megállapította, hogy mivel a jegyző visszavonta a vállalkozói igazolványát, így ezen időponttól, azaz a kérdéses ügyletek idején már nem minősült adóalany, ezért a kiállított számlák áfa tartalma nem számolható el, rögzítést nyert továbbá, hogy sem személyi, sem tárgyi feltételekkel nem rendelkezett a munkák elvégzéséhez, bejelentett alkalmazottja nem volt. Az adóhatóság Tóth Gábor terhére róta, hogy nem ellenőrizte, hogy a helyszínen lévő munkások kinek az alkalmazásában állnak, ezért a fiktív számlák után gyakorolt adólevonási jogát megtagadta. Tóth Gábor bírósághoz fordult, a megyei bíróság a keresetét elutasította, osztva az adóhatóság álláspontját a számlák hiteltelenségével kapcsolatosan.

Ezt követően Tóth Gábor felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Legfelsőbb Bírósághoz. A Legfelsőbb Bíróság előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett, kérdésként merült fel ugyanis egyrészt az, hogy nem ellentétes-e az adósemlegesség elvével az a jogértelmezés, amely szerint kizárja a számlabefogadó adólevonási jogának érvényesíthetőségét, ha a számlakibocsátó egyéni vállalkozói igazolványát az önkormányzat jegyzője a szerződés szerinti teljesítést, illetve a számla kibocsátását megelőzően visszavonta.

A Legfelsőbb Bíróság kérdésként fogalmazta meg azt is, hogy az a körülmény, miszerint a számlakibocsátó egyéni vállalkozó az általa foglalkoztatott munkavállalókat nem jelenti be, és ezért



az adóhatóság megállapítja, hogy bejelentett munkavállalóval nem rendelkezik, az adósemlegesség elvére tekintettel kizárhatja-e, hogy a számlabefogadó adólevonási jogával éljen.

További kérdésként merült fel az ügyben, hogy felróható-e a számlabefogadó mulasztásaként, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalókat nem ellenőrizte olyan szempontból, hogy azok a számlakibocsátóval állnak-e jogviszonyban, illetve a számlakibocsátó e munkavállalókkal kapcsolatos bejelentési illetve egyéb adókötelezettségét teljesítette-e, és e magatartás tekinthető-e olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett, hogy adókijárására irányuló ügyletben vett részt.

Végül a Legfelsőbb Bíróság azon kérdést is megfogalmazta, hogy a nemzeti bíróság a fenti körülményeket az adósemlegesség elvére figyelemmel értékelési körébe vonhatja-e akkor, amikor az összes körülmény együttes értékelése alapján arra a következtetésre jut, hogy a gazdasági esemény nem a számlán feltüntetett felek között valósult meg.

Az EUB ítéletében ismételten utalt az adólevonási jog elsődlegességére, valamint az adósemlegesség elvére, majd ítéletében kifejtette, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet és az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha az adóhatóság elutasítja az adóalanynak a számára teljesített szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett hozzáadottérték-adó levonására vonatkozó jogát azzal az indokkal, hogy a számlakibocsátó egyéni vállalkozói igazolványát a szolgáltatások nyújtását vagy a vonatkozó számla kibocsátását megelőzően visszavonták, amennyiben e számla az ezen irányelv 226. cikkében megkövetelt valamennyi - különösen a hivatkozott számlákat kiállító személy és a nyújtott szolgáltatások jellegének meghatározásához szükséges - adatot tartalmazza.

Az EUB ítéletében rögzítette azt is, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az adóhatóság elutasítja az adóalanynak a számára teljesített szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett hozzáadottérték-adó levonására vonatkozó jogát azzal az indokkal, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója nem jelentette be az általa foglalkoztatott munkavállalókat, anélkül hogy e hatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel

az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

Az EUB ítéletében a 3. kérdés kapcsán azt a választ adta, miszerint a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az a tény, hogy az adóalany nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, illetve hogy e számlakibocsátó bejelentette-e e munkavállalókat, nem tekinthető olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy hozzáadottérték-adó kijátszására irányuló ügyletben vett részt, ha e címzettnek nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről. Ennélfogva a levonási jog nem utasítható el az említett tény okán, amikor az említett irányelvben az említett jog gyakorlására vonatkozó érdemi és formai feltételek is teljesülnek.

Az EUB 4. kérdésre adott válasza szerint, ha az adóhatóság konkrét bizonyítékokkal szolgál a csalás fennállásáról, sem a 2006/112 irányelvvvel, sem pedig az adósemlegesség elvével nem ellentétes, ha a nemzeti bíróság az adott ügyben szereplő összes körülmény átfogó vizsgálata során ellenőrzi, hogy a számlakibocsátó maga teljesítette-e a szóban forgó ügyletet. Mindazonáltal az alapügyben szereplő helyzethez hasonló helyzetben csak akkor utasítható el a levonási jog, ha az adóhatóság objektív körülmények alapján megállapítja, hogy a számla címzettje tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

### *1.3. C-444/12. számú (Hardimpex Kft.) ügyben hozott végzés*

A tényállás szerint a Hardimpex Kft. a vizsgált időszakban számítástechnikai eszközök beszerzéséről fogadott be számlákat, melyek utáni áfa levonási jogot az adóhatóság arra hivatkozással tagadta meg, miszerint a Hardimpex Kft. beszállítója által kibocsátott termékek eredete nem igazolt, azok jogszerűtlenül kerültek belföldi forgalomba, mivel a Hardimpex Kft. számlakibocsátója olyan cégtől eszközölt beszerzést, amely az importáláshoz kapcsolódó bevallási, adófizetési kötelezettségét nem teljesítette, a termékek eredete a láncolatban nem volt nyomon követhető. A Hardimpex Kft.

bírósághoz fordult és arra hivatkozott, hogy a gazdasági esemény megtörtént, gyártási számok és garancialevelek álltak rendelkezésére, amelyeket az adóhatóság figyelmen kívül hagyott.

Az eljáró bíróság előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett és arra a kérdésre várt választ, hogy a HÉA-irányelv termékértékesítésre vonatkozó rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy nem teljesülnek a termékértékesítés fogalmi feltételei, ha a számlakibocsátó adóalany igazolatlan eredetű terméket értékesít az adóalanynak, és amennyiben nem, úgy megtagadható-e a levonási jog pusztán a termék igazolatlan eredetére tekintettel anélkül, hogy az adóhatóság vizsgálná a számlabefogadó adóalany tudattartalmát.

Az EUB végzésében kitért arra, hogy főszabály szerint az adólevonási jog nem korlátozható. A bíróság kérdésére az EUB azt a választ adta, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének a) pontját akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a tagállami adóhatóság megtagadja az adóalanytól azt a jogot, hogy az általa fizetendő hozzáadottérték-adó összegéből levonja a részére teljesített termékértékesítés után általa fizetendő vagy megfizetett adó összegét, arra hivatkozva, hogy az értékesítési lánc részét képező korábbi ügylet a hozzáadottértékadó-előírások szempontjából szabálytalan volt, illetve hogy ezen adóalannal szemben kifogásolható, hogy nem győződött meg a beszállítója által kibocsátott számlán szereplő termékek eredetéről, anélkül hogy e hatóság jogilag megkövetelt módon bizonyítaná, hogy az adóalany tudott, vagy tudnia kellett volna e szabálytalanságról.

#### *1.4. C-446/15. számú (Signum Alfa Sped Kft.) ügyben hozott végzés*

Az adott ügy tényállása szerint a Signum Alfa Sped Kft. fuvarozási szolgáltatásról fogadott be számlákat két cégtől, melyek áfa tartalmát levonásba helyezte. Az adóhatóság az ellenőrzés során mindeket számlakibocsátó kapcsán megállapította, hogy azok fiktív cégek, sem valós, működő székhellyel, sem tárgyi eszközökkel, működési engedéllyel nem rendelkeztek, bevallási, adófizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget, ezért a számlákat hiteltelennek minősítette és az adólevonási jogot megtagadta. A Signum Alfa Sped Kft. bírósághoz fordult és arra hivatkozott, hogy kellő körültekintéssel járt el az ügyletek során, ugyanis mindazon adatokat ellenőrizte, melyekhez

hozzáférése volt, nevezetesen azt, hogy a számlakibocsátók bejegyzett adóalanyok és érvényes adószámmal rendelkeznek.

Az ügyben eljáró bíróság az adóhatósági határozatot hatályon kívül helyezte, az adóhatóság azonban az ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő. A felülvizsgálati eljárás eredményeként a Kúria a bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte, és a bíróságot új eljárás lefolytatására utasította. A lefolytatott új eljárásban megállapítást nyert, hogy a tárgyi ügyben az adóhatóság a gazdasági események fiktív voltát nem az ügyletekkel okszerű és közvetlen kapcsolatban lévő objektív tényekkel, hanem a számlakibocsátók működését általánosságban jellemző körülmények értékelésével kívánta igazolni, kérdésként merült fel ugyanakkor, hogy önmagában erre hivatkozással megtagadható-e a levonási jog, ezért a bíróság előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett. A bíróság arra kereste a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, miszerint az adóhatóság azon okból tagadja meg valamely adóalanytól a számára nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett HÉA levonásához való jogot, hogy nem tekinthetők hitelesnek az e szolgáltatásokra vonatkozó számlák, mivel e számlák kibocsátója nem lehetett az említett szolgáltatások tényleges nyújtója.

Az EUB végzésében hangsúlyozta, hogy adott esetben a HÉA-levonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggyőződés érdekében észszerűen elvárható intézkedések, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban, alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek. Az EUB utalt arra is, hogy az ilyen adóalanyt, amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni. Mindazonáltal az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a HÉA-levonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesítő gazdasági szereplők szintjén nem történt-e szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója rendelkezik-e az e szolgáltatások nyújtásához szükséges erőforrásokkal, és hogy eleget tett-e HÉA-bevallási és -fizetési kötelezettségének, vagy másfelől, hogy az említett számlán kívül rendelkezik-e olyan más iratokkal, amelyek alkalmasak annak bizonyítására, hogy e körülmények fennállnak.

Összességében az EUB végzésében azt a választ adta, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, miszerint az adóhatóság azon okból tagadja meg valamely adóalanytól a számára nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó levonásához való jogot, hogy nem tekinthetők hitelesnek az e szolgáltatásokra vonatkozó számlák, mivel e számlák kibocsátója nem lehetett az említett szolgáltatások tényleges nyújtója, kivéve ha anélkül, hogy az adóalanytól olyan ellenőrzéseket követelnének meg, amelyeket nem köteles elvégezni, az objektív tényezőkre figyelemmel megállapításra kerül, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett szolgáltatások HÉA-csalás részét képezik, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

## ***2. Az adómentes közösségi értékesítés tárgyában született uniós ítélkezési gyakorlat***

Irányadó jogszabályok:

A HÉA-irányelv 138. cikk (1) bekezdése értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.

Az Áfa tv. 89. § (1) bekezdése szerint mentes az adó alól - a (2) és (3) bekezdésben meghatározott eltéréssel - a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése igazoltan belföldön kívülre, de a Közösség területére, függetlenül attól, hogy a küldeménykénti feladást vagy a fuvarozást akár az értékesítő, akár a beszerző vagy - bármelyikük javára - más végzi, egy olyan másik adóalanyak, aki (amely) ilyen minőségében nem belföldön, hanem a Közösség más tagállamában jár el, vagy szintén a Közösség más tagállamában nyilvántartásba vett adófizetésre kötelezett, nem adóalany jogi személynek.

## 2.1. C-409/04. számú (Teleos és társai) ügyben hozott ítélet

Az ügy tényállása szerint az egyesült királyságbeli illetőségű Teleos és társai mobiltelefonokat értékesítettek egy spanyol társaság számára, a termékeket „EXW” paritással az Egyesült Királyságban található raktáraikban a vevő rendelkezésére bocsátották, aki azokat elszállította, az adásvételi szerződések értelmében a termékek rendeltetési helye Franciaország volt. A Teleos és társai minden értékesítést követően megkapták a spanyol partnertől a szállításokat igazoló CMR-okmányok lepecsételt és aláírt eredeti példányát, amely tartalmazta a termékek megnevezését, a rendeltetési címet, a járművezető nevét, valamint a jármű rendszámát. Ezt a Teleos és társai elfogadták annak igazolására, hogy a mobiltelefonok megérkeztek a rendeltetési helyre, így a termékek 0%-os adókulcs mellett forgalmi adómentességet élveztek.

A brit adóhatóság ellenőrzése során azonban megállapította, hogy a CMR-eken megjelölt rendeltetési hely egyes esetekben nem felelt meg a valóságnak, az abban megjelölt fuvarozók vagy nem léteztek, vagy nem foglalkoztak mobiltelefonok szállításával, és a megjelölt járművek rendszámai vagy nem léteztek, vagy ilyen áruk szállítására alkalmatlan járművekhez tartoztak. Az adóhatóság ebből arra a következtetésre jutott, hogy a mobiltelefonok soha nem hagyták el az Egyesült Királyságot, ezért a szóban forgó termékértékesítések után HÉA-fizetési kötelezettséget írt elő, elismerte azonban, hogy a Teleos és társai semmilyen módon nem vettek részt az adókijátszásban.

A Teleos és társai bírósághoz fordultak, az eljáró bíróság pedig előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett, arra hivatkoztak, hogy Közösségen belüli termékértékesítés történik, ha az értékesítő a vevő rendelkezésére bocsátja a termékeket az „EXW” klauzula alapján, amely szerint ez utóbbi kötelezettséget vállal arra, hogy azokat valamely másik tagállamba szállítja, és ha a bizonylatokból kitűnik, hogy a felek a termékeket egy másik tagállamban található rendeltetési helyre kívánják eljuttatni, még ha a termékek ténylegesen nem is hagyták el a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét. A bíróság arra várt választ, hogy a HÉA-irányelvben foglalt „feladott” kifejezés tekintetében - akként kell-e értelmezni, hogy kizárólag akkor történik Közösségen belüli termékbeszerzés, és vonatkozik adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja,

hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét.

Az EUB ítéletében kimondta, hogy nem kétséges, miszerint a termékeknek ténylegesen el kell hagyniuk a termékértékesítés helye szerinti tagállamot. Rámutatott az EUB arra is, hogy nem ellentétes a közösségi joggal, ha azt követelik meg az értékesítőtől, hogy hozzon meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz.

Az EUB az eljárás bíróság kérdéseire azt a választ adta, hogy a „feladott” kifejezést akként kell értelmezni, hogy kizárólag akkor történik Közösségen belüli termékbeszerzés, és vonatkozik adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét.

Az EUB ítéletében kimondta azt is, hogy az uniós joggal ellentétes, ha a termékértékesítés helye szerinti tagállam illetékes hatóságai előírják a jóhiszeműen eljáró, és a Közösségen belüli termékértékesítést illetően az adómentességhez való jogát valószínűsítő bizonylatokat benyújtó értékesítő részére, hogy utólag hozzáadottérték-adót fizessen e termékek után, amennyiben e bizonylatok hamisnak bizonyulnak, de az értékesítő adókijátszásban való részvételét nem állapították meg, és amennyiben ez utóbbi minden lehetséges ésszerű intézkedést meghozott annak érdekében, hogy az általa lebonyolított Közösségen belüli termékértékesítés ne vezessen adókijátszáshoz.

Az EUB ítéletében arra is utalt, hogy az a tény, hogy a vevő az olyan Közösségen belüli termékbeszerzés vonatkozásában, mint amilyen az alapügyben is felmerült, adóbevallást nyújtott be a rendeltetési hely szerinti tagállam adóhatóságaihoz, további bizonyíték lehet arra, hogy a termékek ténylegesen elhagyták a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét, de nem döntő bizonyíték a Közösségen belüli termékértékesítés hozzáadottértékadó-mentessége szempontjából.

## 2.2. C-273/11. számú (Mecsek-Gabona Kft.) ügyben hozott ítélet

Az ügy tényállása szerint a Mecsek-Gabona Kft. repcét értékesített egy olasz illetőségű gazdasági társaságnak oly módon, hogy az értékesítés az eladó szentlőrinci telephelyén felrakott áru mérlegjegyek szerinti bizonylati súlya és az ez alapján kiállított számlák szerint történt, a vevő vállalta a szállítóeszközök biztosítását és az árunak egy másik tagállamba történő szállítását. A szállítást megelőzően a vevő jelezte, hogy milyen rendszámú tehergépjárművek érkeznek a Mecsek-Gabona Kft. telephelyére az áruk felrakódása céljából. A tehergépjárművek mérlegelése után a vásárolt árumennyiséget CMR-fuvarlevelekre vezették rá, és a fuvarozók bemutatták a lebélyegzett fuvarokmányokat. Az eladó a kitöltött fuvarlevelek első példányát lefénymásolta, az eredeti példányok pedig a fuvarozóknál maradtak. A negyven darab folyamatos sorszámozású CMR-fuvarlevelet a vevő az olaszországi címéről postai úton visszaküldte az eladó részére. A Mecsek-Gabona Kft. továbbá azt is ellenőrizte, hogy az olasz partnere közösségi adószámmal rendelkezik, mindezek alapján áfa-mentes számlát bocsátott ki az értékesítésekről.

Az adóhatóság a kérdéses ügyletek ellenőrzése kapcsán megkereste az olasz adóhatóságot és megállapította, hogy a vevő cég nem volt fellelhető, a bejelentett székhelyén csak egy családi ház állt, ilyen nevű társaság soha nem volt nyilvántartásba véve ezen a címen. Mivel HÉÁ-t soha nem fizetett, az olasz adóhatóság közösségi adószámát visszamenőlegesen törölte a nyilvántartásból. Erre figyelemmel az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a Mecsek-Gabona Kft. nem tudta bizonyítani azt, hogy fennállnak a közösségi adómentes termékértékesítés feltételei, ezért áfa fizetési kötelezettséget írt elő ezen ügyletek után a Mecsek-Gabona Kft. terhére. A cég bírósághoz fordult és arra hivatkozott, hogy mindent megtett annak érdekében, hogy az ügyletek ne vezessenek adókijátszáshoz. Az eljáró bíróság előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett, kérdésként merült fel ugyanis, hogy ténylegesen meg kell-e állapítani a fizetendő adót abban az esetben, ha bebizonyosodik ugyan, hogy a termékértékesítés törvényi feltételei nem teljesültek, de az értékesítést végző jóhiszemű volt, és mindent megtett annak érdekében, hogy az ügyletek ne vezessenek adókijátszáshoz.

Az EUB ítéletében kifejtette, hogy a tagállamoknak kell meghatározniuk a Közösségen belüli termékértékesítések mentesítésének feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák az



adómentességek helyes és egyszerű alkalmazását, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzését, ugyanakkor a hatásköreik gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, amelyek közé tartozik különösen a jobbiztonság és az arányosság elve.

Az EUB ítéletében azt a választ adta, hogy a 2006/112/EK tanácsi irányelv 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az, ha olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, megtagadják az eladótól a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét, feltéve, hogy objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy ez utóbbi nem tett eleget bizonyítási kötelezettségének, illetve hogy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járul hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az e csalásban való részvételt.

Az EUB válaszában kitért arra is, miszerint az adómentesség nem tagadható meg az eladótól pusztán azzal az indokkal, hogy egy másik tagállam adóhatósága jöllehet a termékértékesítést követően, de az ezen értékesítést megelőző időpontra visszamenőleges hatállyal törölte a vevő HÉA-azonosítószámát.

### **3. A teljesítés hiányában elvégzett utólagos számlakorrekciót érintő uniós ítélkezési gyakorlat**

Irányadó jogszabályi rendelkezések:

A HÉA-irányelv 203. cikk értelmében a HÉA-t bármely olyan személynek meg kell fizetnie, aki HÉA-t tüntet fel a számlán.

Az Áfa tv. 55. § (1) bekezdése kimondja, hogy az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul (a továbbiakban: teljesítés).

Az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése alapján 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 igénybevevőjeként szereplő személyt, szervezetet.

Az Áfa tv. 77. § (1) bekezdése szerint 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.

Az Áfa tv. 78. § (1) bekezdése kimondja, hogy 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.

### *3.1. C-566/07. számú (Stadeco) ügyben hozott ítélet*

A hivatkozott ügy tényállása szerint a Stadeco Hollandián (székhelyén) kívül nyújtott szolgáltatásokról állított ki számlákat a gazdasági minisztérium sajtó szolgálatának, mely számlák ellenértékét a vevő kiegyenlítette, azok után a HÉA-t a Stadeco Hollandiában fizette meg. 1996-ban a nemzeti adóhatóság arról tájékoztatta a Stadeco-t, hogy az érintett szolgáltatásokat Hollandiában forgalmiadó-fizetési kötelezettség nem terheli, ezért a Stadeco kérte a megfizetett adó visszatérítését. Az adóvisszatérítés feltételül a holland adóhatóság előírta a kiállított számlák módosítását, majd a visszatérítési kérelmét teljesítette. Ezt követően a Stadeconál 2000. évben lefolytatott adóellenőrzés eredményeként megállapításra került, hogy a Stadeco nem állított ki jóváírási értesítőt vevője részére, nem módosította a számlákat, és visszafizetést sem eszközölt a vevő számára, ezért a Stadeco terhére adókülönbözetet állapított meg a részére korábban visszatérített adó teljes összegére vonatkozóan.

Az ügyben eljáró nemzeti bíróság hatályon kívül helyezte a döntést, mivel úgy ítélte meg, hogy a számla kiállítása során felmerült hibák kijavítása nem bír jelentőséggel az ügyben, mivel a vevő sajátos helyzeténél fogva nem jogosult forgalmiadó-levonásra, és ezért nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye. Az adóhatóság felülvizsgálati kérelemmel fordult a holland Legfelsőbb Bírósághoz, amely előzetes döntéshozatali eljárás lefolytatása iránti kérelmet terjesztett elő, amelyben többek között arra a kérdésre is választ várt, miszerint abban az esetben, ha a számlát a hatodik irányelv 21. cikke 1. pontjának c) alpontja értelmében a hozzáadottérték-adó levonására nem jogosult címzett részére állították ki (úgy, hogy nem áll fenn az adóbevétel-kiesés veszélye), jogosultak-e a tagállamok a számlán tévesen feltüntetett és ezért e rendelkezés alapján fizetendő hozzáadottérték-adó helyesbítését ahhoz a feltételhez kötni, hogy az adóalany az ügyfele részére utólag olyan módosított számlát állít ki, amely nem tartalmazza a hozzáadottérték-adó összegét.

Az EUB döntésében kifejtette, hogy a hatodik irányelv nem rendelkezik kifejezetten arról az esetről, amikor a HÉA tévesen kerül feltüntetésre a számlán, pedig nem kellene megfizetni, mivel nem HÉA-köteles tevékenységről van szó. Ebből következően, az EUB kimondta, hogy amíg a közösségi jogalkotó nem rendezi ezt a joghézagot, a tagállamoknak kell erre megoldást találniuk. Az EUB ezzel összefüggésben utalt a Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 48. és 49. pontjaira, valamint a Karageorgou és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 49. pontjára. Az EUB leszögezte továbbá, hogy a HÉA semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok belső jogrendjükben előírhatják, hogy kiigazítható a jogtalanul felszámított adó, ha jóhiszeműen járt el a számla kiállítója. Ezzel kapcsolatosan hivatkozott a bíróság a Genius Holding ügyben hozott ítélet 18. pontjára.

Az EUB kimondta azt is, hogy ha a számla kiállítója időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel-kiesés veszélyét, a HÉA-semlegesség elve megköveteli, hogy a jogtalanul felszámított adót anélkül helyesbíteni lehessen, hogy a tagállamok az ilyen helyesbítést a szóban forgó számla kiállítójának jóhiszeműségétől tehessek függővé. E körben az EUB felhívta a Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben hozott ítélet 58. pontját, valamint a Karageorgou és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 50. pontját is. Kiemelte továbbá az EUB, hogy ez a helyesbítés továbbá nem függhet az adóhatóság diszkrecionális jogkörétől.

Mindezekre tekintettel az EUB a feltett kérdésre azt a választ adta, hogy az adósemlegesség elvével főszabály szerint nem ellentétes, ha valamely tagállam az ebben a tagállamban kizárólag a megküldött számlán való téves feltüntetése miatt fizetendő hozzáadottérték-adó helyesbítését ahhoz a feltételhez köti, hogy az adóalany a nyújtott szolgáltatások igénybevevője részére olyan módosított számlát küld, amely nem tünteti fel az említett adót, ha ez az adóalany nem hárította el időben és teljes mértékben az adóbevétel-kiesés veszélyét.

### *3.2. C-138/12. számú (Rusedespred) ügyben hozott ítélet*

Az ügyben feltárt tényállás szerint a Rusedespred számlát bocsátott ki megrendelője felé egy épület értékesítése és felújítása kapcsán. A számlán a HÉA összege is feltüntetésre került, azt a Rusedespred bevallásában szerepeltette, annak összegét a bolgár költségvetés részére megfizette. Ezt követően a megrendelőnél lefolytatott adóellenőrzés eredményeként a bolgár adóhatóság megtiltotta a megrendelő kérdéses számla után gyakorolt HÉA-levonási jogát, tekintettel arra, hogy a számlát HÉA-mentesen kellett volna kiállítani, mivel azon kizárólag HÉA-mentes szolgáltatások szerepeltek. Erre figyelemmel a Rusedespred visszaigényelte a jogosulatlanul felszámított HÉA összegét, ezen kérelmét azonban az adóhatóság elutasította, arra való hivatkozással, miszerint a közösségi és nemzeti jogszabályok értelmében a Rusedespred a számla kiállítására és azon való HÉA-felszámítására figyelemmel HÉA fizetésére köteles.

A bolgár nemzeti bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordult az Európai Unió Bíróságához, melyben három kérdést tett fel az alábbiak szerint:

Jogosult-e az adóalany az adósemlegesség elve alapján arra, hogy a meghatározott elévülési határidőn belül visszaigényelje a tévesen felszámított és tartozatlan héát, ha a nemzeti jog szerint az adó felszámításának alapjául szolgáló ügylet adómentes, az adóbevétel-kiesés veszélye elhárult, és nem alkalmazható a nemzeti törvényben a számlák helyesbítésével kapcsolatban előírt rendelkezés?

Ellentétes-e a közös héarendszerrel, valamint a semlegesség, a tényleges érvényesülés és az egyenlő bánásmód elvével az, ha az adóhatóság a [2006/112 irányelv] 203. cikkének átültetését szolgáló nemzeti rendelkezés alapján nem téríti vissza az adóalany számára az általa a számlán feltüntetett

héát, noha ez az adó az annak alapjául szolgáló ügylet adómentessége miatt tartozatlan adónak minősül, azt azonban tévesen felszámították, kiszámították és megfizették, valamint a beszerzőtől vagy a szolgáltatás igénybevevőjétől jogerős adóellenőrzési határozattal már megtagadták az adólevonási jogot ugyanazon ügylet vonatkozásában azzal az indokkal, hogy az értékesítő vagy a szolgáltató az adót jogtalanul számította fel?

Hivatkozhat-e az adóalany közvetlenül a közös héarendszert szabályozó elvekre, konkrétan az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvére az említett elvekkel ellentétes nemzeti szabályozással vagy annak az adóhatóságok vagy bíróságok általi - az említett elvekkel szintén ellentétes - alkalmazásával, illetve a nemzeti szabályozás említett elveket sértő hiányával szemben?

Az első és második kérdést illetően az EUB megismételte a Stadeco-ügyben hozott ítéletében kifejtetteket, továbbá döntésének indokolását azzal egészítette ki, miszerint a tagállamoknak lehetőségük van intézkedéseket elfogadni annak érdekében, hogy biztosítsák az adó pontos beszedését és az adókijátszás elkerülését (Stadeco-ügyben hozott ítélet 39. pontja), így különösen az a feltétel, amely szerint még azelőtt kell helyesbíteni a hibás számlát, hogy visszaigényelhetnék volna a tévesen felszámított HÉA-t, főszabály szerint biztosíthatja az adóbevétel-kiesés veszélyének elhárítását. Az EUB kifejtette ugyanakkor, hogy ezek az intézkedések nem haladhatják meg az általuk követett célok eléréséhez szükséges mértéket, és ezért nem lehet oly módon alkalmazni őket, hogy veszélyeztessék a HÉA semlegességét, amely az adott területet szabályozó uniós jog által bevezetett közös HÉA-rendszer egyik alapelvét képezi.

A harmadik kérdést illetően az EUB leszögezte, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a belső jog alkalmazásakor a nemzeti bíróságok kötelesek a belső jogot úgy értelmezni, hogy a szóban forgó irányelv eredményének eléréséhez a lehető legteljesebb mértékig figyelembe vegyék annak szövegét és célját, következésképpen kötelesek megfelelni az EUMSZ 288. cikk harmadik bekezdésének. A nemzeti jog uniós joggal összhangban álló értelmezésének e követelménye ugyanis az EUM-Szerződés rendszeréből következik, amennyiben lehetővé teszi a nemzeti bíróságoknak, hogy az előttük folyamatban lévő ügyek elbírálása során hatáskörüknek megfelelően biztosítsák az uniós jog teljes érvényesülését.

Az EUB a fentiekre figyelemmel a feltett kérdésekre akként válaszolt, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 203. cikkére vonatkozó ítélkezési gyakorlatban konkretizált hozzáadottértékadó-semlegesség elvét akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az e cikk átültetésére irányuló nemzeti rendelkezés alapján az adóhatóság az adómentes szolgáltatás nyújtójának nem téríti vissza az utóbbi ügyfelével szemben tévesen felszámított hozzáadottérték-adót abból az okból, hogy ez a szolgáltató nem helyesbítette a hibás számlát, miközben e hatóság jogerősen megtagadta ezen ügyfélől az említett hozzáadottérték-adó levonásához való jogot, és e jogerős elutasító határozat következtében a nemzeti törvényben előírt helyesbítési eljárás már nem alkalmazható.

Az EUB válaszában rögzítette azt is, miszerint az adóalany hivatkozhat a 2006/112 irányelv 203. cikkére vonatkozó ítélkezési gyakorlatban konkretizált hozzáadottértékadó-semlegesség elvére olyan nemzeti jogszabállyal szemben, amely a tévesen felszámított hozzáadottérték-adó visszatérítését a hibás számla helyesbítéséhez köti, miközben az említett hozzáadottérték-adó levonásához való jogot jogerősen megtagadták, és e jogerős elutasító határozat következtében a nemzeti törvényben előírt helyesbítési eljárás már nem alkalmazható.

#### ***4. Az uniós döntések lényegének értékelése***

Az előzőekben részletezett uniós bírósági döntések alapján egyértelműen megállapítható, hogy az elmúlt évtizedben az Európai Unió Bírósága jogértelmezési tevékenysége körében konzekvens és irányadó joggyakorlatot fogalmazott meg a tagállamok adóalanyai, adóhatóságai és bíróságai számára mind az adólevonás megtagadása, mind a közösségi értékesítés alapján érvényesített adómentesség megítélése, valamint a számlakorrekció eredményeként utóbb bekövetkező fizetendő áfát érintő adóbevallás módosítása, és az adó visszaigénylése kapcsán.

Az adólevonási jog gyakorlása, és a közösségi értékesítés jogszerűségének vizsgálata kapcsán ezen európai uniós bírósági joggyakorlat lényege abban áll, hogy az egyes törvényi, illetve irányelvi rendelkezések szigorú értelmezésén túl minden esetben szükséges vizsgálni az adott konkrét tényállás kapcsán feltárt valamennyi tény és körülményt, azok részletes ismerete ugyanis elengedhetetlen a megalapozott döntés meghozatalához.

Az előzőekben részletesen bemutatott uniós ítélkezési gyakorlat kikristályosodását megelőzően az általános forgalmi adót érintő adóhatósági megállapítások egészen más indokolást tartalmaztak, elegendő volt ugyanis mindössze azt valószínűsíteni egy áfa levonási jog vizsgálatára irányuló ellenőrzés során, hogy a számlabefogadó adóalany nem járt el „kellő körültekintéssel” a fiktív számla befogadása és azzal összefüggésben az adólevonási jog gyakorlása során.

Napjainkban önmagában ezen indokolás mentén megalapozott adómegállapítás nem tehető, ugyanis az uniós ítélkezési gyakorlatnak megfelelően az esetek jelentős hányadában a vizsgálatnak a számlabefogadó tudattartalmára is ki kell terjednie.

Lényeges azonban kiemelni e körben, hogy a korábbi „kellő körültekintés” nem azonos a jelenleg vizsgálendő „tudta, tudhatta”, illetve „megtett-e minden ésszerű intézkedést” körülményekkel. Az EUB döntéseiből pontosan és világosan az a követelmény olvasható ki, hogy a „kellő körültekintés” helyett egy szigorúbb indokolás felépítésére kell törekednie mind az adóhatóságnak, mind a hazai bíróságoknak ítéletük meghozatala során, ahol objektív körülmények által alátámasztottan hangsúlyt kell kapnia a számlakibocsátónál feltárt esetlegesen hiányosságokon túlmenően a számlabefogadó tudattartalmának is.

Somssich Réka így ír az uniós joggyakorlat bizonyításra gyakorolt hatásáról: *„A magatartás értékeléséhez a Bíróság az uniós jogból levezetett szempontokat ad meg, így például azt, hogy az érintett személy tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a tevékenység, amelyre nézve HÉA-levonási jogát gyakorolni kívánja, adócsalás részét képezi-e. Az azonban, hogy ennek megállapításához milyen bizonyítási eljárást folytat le, milyen bizonyítékokat tekint mértékadónak az eljáró hatóság, a nemzeti eljárási jog szabályai szerint eljáró jogalkalmazóra marad, amely számára a Bíróság egyetlen zsinórmértéket határoz meg, mégpedig, hogy a megállapításait objektív tényekre alapozza. [...] A Bíróság ezekben az ítéleteiben tehát, az alkalmazási kérdések területére tévedve, valójában negatívan húzta meg az objektív tények értékelésének határait, de nem vonta el a nemzeti hatóság, illetve bíró ezenfelül és erre tekintettel fennálló értékelési hatáskörét. Az ilyen negatív határvonal azonban csak abban az esetben formálódik tovább a Bíróság joggyakorlatában, ha a hatósági gyakorlatot értékelő nemzeti bíróság a hatóság eljárást nem tekinti tisztán az objektív körülmény*

*értékelésének körébe tartozó kérdésnek, és maga veti fel a fogalom alkalmazási megközelítésű tisztításának szükségességét.”<sup>6</sup>*

A számlakorrekció kapcsán kialakított uniós bírósági álláspont az előzőekben kifejtetteken túlmenően megköveteli a fizetendő adót érintő utólagos bevallástechnikai rendezésének és így az adó visszaigénylésének elfogadásához, hogy adóbevétel-kiesés veszélye teljes mértékben elhárításra kerüljön. Ez a kritérium ugyanakkor a hazai adómegállapítási és bírósági ítélkezési gyakorlatban eltérő módon érvényesült, figyelemmel az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésében foglalt rendelkezések szigorú értelmezésére. Ezen kérdéssel összefüggésben is körvonalazódik ugyanakkor a hazai joggyakorlat változása, melynek részletesebb ismertetésére a következő fejezetben térek ki, a tárgyban született releváns kúriai döntések bemutatásával és elemzésével.

Összességében megállapítható, hogy az európai uniós ítélkezési gyakorlat, ha némi időbeli eltolódással is, de mindenképpen közvetlen hatást gyakorol a hazai adóhatósági eljárásokra, az egyes adótörvények értelmezésére, ezen keresztül pedig az adómegállapítások ténybeli és jogi indokolásának felépítésére is. A nemzeti bíróságok az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésének lehetőségével olyan eszköz birtokában végezhetik ítélkezési tevékenységüket, melynek segítségével a hazai jogszabályok értelmezése során a közösségi joggal való összhangot is eredményesen, és hatékonyan figyelembe tudják venni.

## **VI. Az uniós döntések közérthetősége**

Ebben a fejezetben megvizsgálom, hogy az általános forgalmi adót érintő adómegállapítások jogszerűsége tárgyában megvalósuló hazai ítélkezési gyakorlatban ténylegesen milyen formában érhető tetten a közösségi ítélkezés közvetett és közvetlen hatása. Ennek keretében kitérek a Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportjának áfát érintő Összefoglaló Véleményére, majd az áfa levonási joggyakorlás jogszerűségének megítélése kapcsán elfogadott 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményt elemzem, ezt követően bemutatom a tárgyban született releváns Kúria döntéseket.

---

<sup>6</sup> SOMSSICH Réka: Egységes jog - egységes értelmezés? Az uniós jog értelmezése a tagállami bíróságok szintjén 42-43. o. ELTE Eötvös Kiadó, Budapest, 2016.



## **1. A Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportjának Összefoglaló Véleménye**

A Kúria elnöke 2015. január 16. napján „Az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata” vizsgálatára vonatkozóan Joggyakorlat-elemző Csoport felállítását rendelte el. A csoport munkájának eredményeként 2016. február 09-én elfogadásra, valamint a Kúria Közigazgatási-Munkaügyi Kollégiuma által 2016. június 06. napján jóváhagyásra került a 2014.El.II.JGY.1/2. számú Összefoglaló Vélemény. A Joggyakorlat-elemző Csoport kutatási módszerül az aktavizsgálatot választotta, melynek keretében 279 db ügy elemzésével bemutatta az adóhatóság, az elsőfokú bíróság, valamint a Kúria áfa-levonást érintő joggyakorlatát. Emellett a csoport külön kitért az Európai Unió Bíróságának vonatkozó esetjogára, valamint a tagállami bíróságok (Ausztria, Franciaország, Lengyelország, Litvánia, Németország, Olaszország, Szlovénia, Hollandia, Málta, Egyesült Királyság) áfa levonással kapcsolatos gyakorlatára.

Az Összefoglaló Vélemény aktvizsgálat eredményeit rögzítő fejezetében került kifejtésre azon tendencia, miszerint 2011. évben az Európai Unióban 193 millió euró, azaz a tagállamok GDP-jének 1,5%-a esett ki a költségvetési bevételek közül a hozzáadottérték adó meg nem fizetése, illetőleg annak jogszerűtlen levonásba helyezése miatt. Ennek tükrében kétségtelenül indokolt volt a 2015. év májusában Budapesten lebonyolított XVII. Európai Áfa Konferencia tárgyává tenni azon kérdést, hogy milyen módon lehetséges a leghatékonyabban fellépni az áfa csalás jelenségével szemben. Az Összefoglaló Véleményben részletezettek szerint a HÉA-csalás valamilyen formában és mélységben mindegyik tagállamot érinti, ugyanakkor, mivel közös uniós szabályozás az adóelkerülést megakadályozó intézkedések körére vonatkozóan nem került kidolgozásra, ezért tagállami szinten kell az ezzel kapcsolatos rendelkezéseket megalkotni, alkalmazni annak érdekében, hogy minél eredményesebben szoríthassák vissza a hozzáadottérték-adó területén adóelkerülést megvalósító magatartásokat. A terület nagyságrendjét érzékeltetve a Kúria rögzítette, hogy 2013-ban a NAV áfa adónemet érintően összesen 28.843 db utólagos adóellenőrzést folytatott le, amelyből 7.865 db kiutalás előtti ellenőrzés volt, a vizsgálatok eredményeként összesen 16.835 db határozat született, a 2013. évi adóperek együttes pertárgyértéke pedig meghaladta a 76 milliárd forintot. Az Összefoglaló Vélemény alapját képező aktavizsgálatra kiválasztott ügyekben mindösszesen 7.901.980.569.-Ft adókülönbözet került megállapításra, mely adat a Kúria álláspontja szerint szintén alátámasztja az

áfa levonási jog gyakorlásának jogszerűségével összefüggésben keletkezett adóügyek gazdasági jelentőségét.

Az aktvizsgálattal érintett adóügyekben foglalt megállapításokat megalapozó ténymegállapításokat a Joggyakorlat-elemző Csoport tagjai csoportosították és számszakilag is kimutatták azok megoszlását a következők szerint: az ügyek 43,01 %-ában az alperes arra alapította döntését, hogy a számlában feltüntetett gazdasági esemény nem valósult meg, 50,7 %-ban arra hivatkozott, hogy a gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között ment végbe, 2,8 %-ban az került rögzítésre, hogy a gazdasági esemény megtörtént a felek között, azonban az adózó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszást megvalósító ügyletben vesz részt, 18,75%-ban döntését a kellő körültekintés hiányára alapozta, 15,36%-ban adócsalást célzó mesterséges láncolat kialakítására hivatkozott, 7,14%-ban a nem rendeltetésszerű joggyakorlást állapította meg, míg 8,9%-ban a számán szereplő adatok részbeni hibájából eredő hiteltelenségre alapítottan tagadta meg az adólevonási jog gyakorlását.

A Kúria számba vette azon tényeket és körülményeket is, melyek feltárása az adóelkerülést megvalósító magatartás megállapításához vezetett. A tíz leggyakrabban feltárt körülmény a Joggyakorlat-elemző Csoport vizsgálata alapján a tulajdonosi, személyi (rokonai, baráti) összefonódás (53 alkalommal), a számlakiállító gazdasági szereplő iratainak, könyvelési anyagának hiánya (117 alkalommal), a gazdasági esemény megvalósulását alátámasztó egyéb dokumentumok hiánya (180 alkalommal), a számlakiállító bejelentett székhelyén/telephelyén való fellelhetetlensége (49 alkalommal), a számlakibocsátó áfa bevallása benyújtásának, áfa befizetésének elmulasztása (85 alkalommal), a számlakibocsátó áru feletti rendelkezési jogosultságának hiánya (59 alkalommal), a számlakibocsátó oldalán a személyi és tárgyi feltételek (pl.: alkalmazottak, gépek, eszközök) hiánya (135 alkalommal), a pénzügyi teljesítés (pl.: készpénzes teljesítés) bizonytalansága (46 alkalommal), a teljesítési igazolás hiánya (53 alkalommal), valamint a láncolatos ügyletsorozatban résztvevőknél tett azonos adóhatósági megállapítások ténye (30 alkalommal).

A Joggyakorlat-elemző Csoport megállapítása szerint az vizsgálattal érintett ügyek 28,67 %-ában, azaz összesen 80 db határozatban hivatkoztak az Európai Unió Bíróságának döntéseire, ezek közül a C-80/11. és C-142/11. számú, Mahagében-Dávid egyesített ügyekre 43, a C-324/11. számú Tóth Gábor ügyre 17, a C-273/11. számú Mecsek-Gabona ügyre 2, a C-255/02. számú Halifax ügyre 4, a C-439/04,

C-440/04. számú Axel Kittel-Recolta egyesített ügyekre 26, a C-354/03, C-355/03., C-484/03. számú Optigen és társai egyesített ügyekre 21, míg a C-444/12. számú Hardimpex ügyre 1 alkalommal, ezen túlmenően egyéb uniós döntésekre 23 alkalommal. Az uniós joggyakorlat tehát már 2013. évben is megjelent az adóhatóság gyakorlatában és egyre inkább teret kapott az adómegállapítások megalapozottságának indokolása körében.

A vizsgálattal érintett ügyek megalapozottságát illetően a Joggyakorlat-elemző Csoport munkája során megállapította, hogy elsőfokon 168 db ügyben kereset elutasító ítélet született, ezzel szemben 74 db olyan határozat volt, melyek az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezésre kerültek az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezése mellett. A harmadik leggyakoribb elsőfokú ítéleti rendelkezés az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezése volt, új eljárás elrendelése nélkül, összesen 12 ügyben született ilyen tárgyú döntés. A vizsgált ügyek közül 87 db volt kúriai felülvizsgálattal érintett, ezen belül a Joggyakorlat-elemző Csoport feltárta, hogy 66 db hatályában fenntartó döntés született, azaz a felülvizsgálat alá vont elsőfokú ítéleteknek a 76%-ában a meghozott elsőfokú döntésekkel a Kúria is egyetértett.

A Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportja megvizsgálta az Európai Unió Bíróságának áfa levonás jogszerűsége kapcsán rendelkezésre álló esetjogát és azt a következtetést vonta le, miszerint alapvetően három féle ténymegállapításra bonthatók a levonási joggal kapcsolatos döntések: 1. gazdasági esemény megvalósulásának teljes hiánya, 2. gazdasági esemény számla szerinti megvalósulásának hiánya, 3. gazdasági esemény megvalósulása mellett az adózó vagy más ügyleti szereplő csalárd, adókikerülést célzó magatartásának feltárása. Ezzel összefüggésben a Joggyakorlat-elemző Csoport véleményében kitért arra is, hogy az egyes esetek vonatkozásában mikor célszerű és mikor elengedhetetlen a számlabefogadó adóalany tudattartalmának vizsgálata.

A Joggyakorlat-elemző Csoport az aktavizsgálaton, valamint az Európai Unió Bíróságának előzetes döntéshozatali eljárásokban született, hozzáadottérték-adót területén érintő esetjogának bemutatásán túlmenően vizsgálta a tagállami bíróságok áfa levonási joggal kapcsolatos gyakorlatát. A Kúria összességében úgy ítélte meg, hogy a tagállami bíróságok nagyságrendileg azonos, illetve hasonló módon közelítették meg az adóelkerülés, illetve az adólevonási jog gyakorlásának megtagadása kérdését. Lényeges körülményként rögzítette a Joggyakorlat-elemző Csoport

véleményében, miszerint a tagállami bíróságok is támaszkodnak az uniós ítélkezési gyakorlatra, a bizonyítási teher főszabály szerint a tagállami adóhatóságon van, amellet, hogy az adóalany együttműködésre köteles. A Kúria leszögezte, hogy a tagállami bíróságok nagy része is elvárásként állítja a számlát befogadó és forgalmi adót levonásba helyező adóalanyokkal szemben, hogy a számlakibocsátó adóalanyt minimális szinten ellenőrizzék, bizonyítható módon még az ügyletkötést megelőzően győződjenek meg arról, hogy a számlakibocsátó érvényes adószámmal rendelkezik-e, cégjegyzékbe illetve egyéb nyilvántartásba bejegyzésre került-e. Továbbá a tagállami bíróságok a hazai ítélkezési gyakorlattal is összhangban nagy hangsúlyt fektetnek arra, ha az adott gazdasági esemény dokumentáltsága hiányos, e körben az is hasonlóság, hogy nagyobb értékű ügylet esetén a tagállami bíróságok is megkövetelik az ügylet szigorúbb értelemben vett dokumentáltságát is. A készpénzes teljesítés tényét valamennyi tagállami bíróság a csalárd magatartás, célzatos adóelkerülés egyik jeleként értékeli.

A Joggyakorlat-elemző Csoport Összefoglaló Véleményében rögzítést nyert azon körülmény is, miszerint a bírói gyakorlat nem statikus, az változhat, mivel az Európai Unió Bírósága joggyakorlata is folyamatosan bővül, változik, kristályosodik, ennek megfelelően a Kúria álláspontja szerint elengedhetetlenül szükséges, hogy a szakma, illetőleg a hivatásrendek ebben a kérdésben további szakmai vitákat folytassanak.

## **2. Az 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény**

A fentiekben már hivatkozott és lényegét illetően bemutatott uniós ítélkezési gyakorlat alapján egyértelműen látható, hogy az Európai Unió Bírósága számos előzetes döntéshozatali eljárás során foglalkozott a HÉA körében a levonási jog egyes eseteivel. Ezen ítéletek természetesen a hazai jogalkalmazók számára is rendelkezésre állnak, a hazai bíróságok előtt is egyre gyakoribb alkalommal merült fel ugyanakkor az uniós jog vonatkozó rendelkezéseinek magyar jogi szabályozás relevanciájában történő értelmezése, s mint ilyen, az előzetes döntéshozatali eljárások kezdeményezésének igénye. Ahogyan a Joggyakorlat-elemző Csoport munkája során tartalmában és mélységében foglalkozott a HÉA-levonást érintő uniós, valamint tagállami ítélkezési gyakorlattal, alapvetően három esetkör kristályosodott ki, amit az előző alfejezetben már rögzítettem. Ennek mentén fogalmazódott meg az igény arra, hogy ezen esetkörök elemzésével az uniós döntések

lényegét összefoglalva rögzítésre kerüljenek az uniós normáknak is megfelelő, az EUB által kiemelt egyes követelmények, melyek vizsgálatára az adott adóhatósági határozatok felülvizsgálata során a hazai bíróságoknak is ki kell térnie.

Mindezeknek megfelelően a Kúria Közigazgatási és Munkaügyi Kollégiuma az elmúlt években áfa tárgyban hozott uniós döntések joggyakorlatra mért hatására tekintettel, az egységes hazai ítélkezési gyakorlat előmozdítása érdekében 2016. szeptember 26-án megalkotta az 5/2016. KMK véleményt, amelyben összefoglalva rögzítette az áfa levonási jog gyakorlásának megtagadásával összefüggésben hozott uniós döntések lényeges megállapításait.

A Kúria leszögezte, hogy az Áfa tv. 120. § a) pontjával összefüggésben a bizonyítási teher az adóhatóságra hárul, neki kell bizonyítani az objektív körülmények fennállását, hogy az adózó az adólevonási jogra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkozott. Ha az adóhatóság bizonyítékokkal alátámasztotta állapítja meg a számlák tartalmi hiteltelenségét, akkor az adózónak kell az ettől eltérő tényállás megállapíthatóságára alkalmas bizonyítást felajánlania. A gazdasági esemény megtörténtével kapcsolatos „objektív körülményeket” sem az EUB ítéletei, sem a nemzeti jogszabályok taxatíve nem tartalmazzák, annak sokszínűsége miatt nem is tartalmazhatják, ennek körét a bírói gyakorlat alakíthatja ki. A jelenlegi magyar bírósági gyakorlat szerint az alapozhatja meg az alperesi határozat jogszerűségét, ha nem egyetlen, objektívnek minősülő tényre, vagy körülményre, hanem több, egymásra épülő együttes objektív tényre és körülményre alapítják a határozatot, amely minden kétséget kizáróan alátámasztja az adólevonási jogszerűtlenségét.

A Kúria az uniós döntésekben foglaltakat értelmezve utal arra, hogy bizonyos esetekben indokolt a számlabefogadó tudattartalmának vizsgálata, vannak azonban olyan tényállások, ahol ez fel sem merülhet. A számlabefogadó tudattartalmának vizsgálata szempontjából a Kúria az adólevonással érintett ügyletek három típusát különbözteti meg: elsődlegesen azt az esetet, amikor az adóhatóság arra a megállapításra jut, hogy a számlában szereplő gazdasági esemény egyáltalán nem történt meg, másodsorban azt, amikor feltárásra kerül, hogy a gazdasági esemény megvalósult ugyan, de nem a számlában szereplő felek között, végezetül azt az esetkört is nevesíti, amikor a gazdasági esemény a számlában feltüntetett felek között valósult meg, azonban a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg.

Az első eset kapcsán a Kúria leszögezi, hogy amennyiben bizonyításra kerül, hogy a gazdasági esemény egyáltalán nem ment teljesedésbe, arról pusztán önmagában a számla került kiállításra, akkor ezen körülményről értelemszerűen a számlabefogadónak is tudomással kell bírnia, hiszen felé teljesítés nem történt, ez esetben a tudattartalmának vizsgálata fel sem merülhet, az a Kúria megítélése szerint szükségtelen és értelmezhetetlen.

A második esetben ugyanakkor, amennyiben az adóhatóság arra a megállapításra jut, hogy a gazdasági esemény megvalósult ugyan, de azt nem a számlakibocsátó teljesítette, abban az esetben a KMK vélemény szerint a tényállás függvényében vizsgálni lehet, hogy a számlát befogadó adóalany tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról. E körben a Kúria szerint annak van jelentősége, hogy a számlabefogadó aktív, vagy passzív magatartást valósított-e meg az adókijátszás kapcsán.

Aktívnak minősül a magatartása, ha tevőlegesen lépett fel a jogellenes adóelőny megszerzése érdekében, azaz alapvetően járult hozzá a mesterséges ügylet vagy ügyletek kialakításához. Ekkor nem szükséges vizsgálni a számlabefogadó tudattartalmát, hanem azon cselekedeteit kell feltárni, amelyek bizonyítják, hogy elsődleges alakítója volt az ellenőrzés alá vont ügyletnek vagy láncnak.

Passzívnak minősül a magatartása, ha a másik adóalany által felkínált feltételeket, körülményeket az ügylet lebonyolítása során nem vizsgálta. Ekkor feltárandó a számlabefogadó tudattartalma, hiszen azt kell bizonyítani a közigazgatási eljárásban, hogy tudott, vagy tudnia kellett volna arról, hogy az ügyletet vagy azok láncolatát jogellenes adóelőny megszerzése érdekében mások hozták létre aktívan, és vonták abba bele.

A számlabefogadó magatartásától függően tehát annak passzivitása esetén az adóhatóságot terheli annak bizonyítása, hogy melyek azok az objektív körülmények, amelyek arra utalnak, hogy a számlát befogadó adóalany tudott, vagy tudhatott az adókijátszásról. Ugyanakkor, amennyiben az adóhatóság a számlabefogadó aktív közreműködésére, az ügyletek alakítására irányuló magatartására utal, abban az esetben is bizonyítási teher hárul a hatóságra, ez esetben ugyanis azon cselekedeteit kell feltárnia, és bizonyítania, amely ezen aktív magatartást alátámasztják.

A harmadik eset az előzőekhez képest speciális annyiban, hogy itt látszólag nem történt jogszabálysértés, az ügylet a számlában foglaltak szerint teljesedésbe ment, azonban az adóhatóság ellenőrzése során feltárja, hogy a számlakibocsátó, vagy a láncolat másik szereplője csalárd magatartást valósított meg. A Kúria álláspontja szerint ez esetben is vizsgálható a számlabefogadó adóalany tudattartalma, objektív körülmények alapján ugyanis ez esetben bizonyítható, hogy a számlát befogadó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel a számlakibocsátó, vagy a láncolatban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

A fentiekben kifejtettek alapján megállapítható, hogy az európai uniós bírósági döntések a megkereső tagállami bíróságok kérdéseire minden esetben részletes, mindenre kiterjedő választ adva elősegítik az uniós jog tagállami joggal való összhangban történő alkalmazását, ugyanakkor ezen ítéletek feldolgozása és a nemzeti joggyakorlat során való figyelembevétele még sok esetben nehézkes, lassú folyamat eredményeként valósul meg.

Ezt a folyamatot a Kúria fenti KMK véleményével egyszerűbbé, valamint gyorsabbá és gördülékenyebbé tette, összefoglalva az áfa levonási jogot érintő uniós döntések legfontosabb jellemzőit, segítve ezáltal azok közérthetőségét is. A jövőre nézve a HÉA körében más területre irányadó döntések összegzése is indokolt lehet (pl.: adómentes közösségi értékesítés).

Lényeges kiemelni e körben, hogy az előzetes döntéshozatali eljárások eredményeként született és születő uniós ítéletek a jogalkalmazást segítő olyan aktusok, melyek a tagállamok jogrendszerének valamennyi szereplőjére kihatnak, így elengedhetetlen a közvetlen ítélkezési és egyéb jogalkalmazási tevékenység megvalósítása során ezen döntések - legalább tagállami szinten történő - egységes értelmezése.

### ***3. Az általános forgalmi adót érintően kialakult hazai kúriai ítélkezési gyakorlat***

A következő alfejezetben az áfa levonási jog megtagadásával, a közösségi áfamentes értékesítéssel, valamint a számla korrekciót követő áfa-fizetési kötelezettség alakulásával kapcsolatos ügyekben

született releváns kúriai döntések bemutatásával az uniós ítélkezési gyakorlat hazai igazságszolgáltatási tevékenységre gyakorolt hatását szándékozom tetten érni.

### *3.1. Az áfa levonási jog megtagadása*

A Kúria Kfv.I.35.544/2016/5. számú döntésének indokolásában elvi élel szögezte le, hogy az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata nem tiltja az adólevonási jog megtagadását, ugyanakkor az ilyen tárgyú adóhatósági döntések jogszerűségének nemzeti bíróság általi megítéléséhez egy teszt kimunkálásával nyújtott segítséget.

A hivatkozott Kúria döntésben rögzítettek szerint *„e teszt lényege a következő három pontban foglalható össze: 1) a számla kibocsátója által elkövetett csalásokat vagy szabálytalanságokat megállapító adóhatóságnak - objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy a számla címzettjét olyan ellenőrzésre köteleznék, amely nem feladata - kell bizonyítania, hogy e címzett tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására hivatkozott ügylet áfacsalás részét képezi, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia (lásd ebben az értelemben: Bonik-ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 45. pont; LVK - 56 ítélet, C-643/11, EU:C:2013:55, 64. pont).*

*2) Adott esetben az áfalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggyőződés érdekében ésszerűen elvárható intézkedések, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban, alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek (lásd: Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 59. pont; Jagiello-végzés, C-33/13, EU:C:2014:184, 37. pont).*

*3) Az áfalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanyt, amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményekről van tudomása, kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni, az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg ezen adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója*



*rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy hea bevallási- és fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal (lásd ebben az értelemben: Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 60. és 61. pont; Stroy trans ítélet, C-642/11, EU:C:2013:54, 49. pont; Jagiello-végzés, C-33/13, EU:C:2014:184, 38. és 39. pont).”<sup>7</sup>*

Az uniós ítélkezési gyakorlat fenti értelmezésével a Kúria tehát egyértelművé tette, hogy az adólevonási jog megtagadásáról rendelkező adóhatósági határozatban rögzített tényállásnak egyrészt objektív körülményeken kell alapulnia, itt a hangsúly az objektív jelző mellett a feltárt tények, körülmények többszámán is van, tekintettel arra, hogy önmagában egyetlen, adóelkerülésre, csalárd magatartásra utaló körülmény, még akár annak objektív jellege folytán sem lesz elegendő a vitatott számla alapján érvényesített áfa-levonási jog jogszerű megtagadásához. Ezen túlmenően kifejezett rögzítést nyert az is, miszerint a számlát befogadó adóalanytól joggal várható el, hogy az ügylet során olyan magatartást tanúsítson, amely alapján meggyőződhet arról, hogy nem vesz részt a láncolat másik szereplője által elkövetett adókijátszásban, ezen magatartás összetevői, az e körben elvárható intézkedések ugyanakkor nem sorolhatók fel taxatív módon, ezért volt elengedhetetlen rögzíteni, hogy mindig az adott konkrét ügy és az ott feltárt tényállás függvénye annak megítélése, hogy az adóalany valóban megtett-e minden intézkedést az adókijátszás elkerülése érdekében. Ezt a Kúria részletesen is kifejtette, amikor rögzítette, hogy *„az ésszerű és az adózótól elvárható intézkedések körébe a Kúria jogi álláspontja szerint beletartozik minden olyan intézkedés, amely a számlakibocsátó működési körülményeivel, képviselétével, teljesítési képességével kapcsolatos. Különös jelentőséggel bír ez akkor, mikor a felperessel szerződött Kft. tevékenységi körei között nem került feltüntetésre a szerződésben vállalt, de még annak megfelelő, vagy hasonló tevékenység sem, sőt attól lényeges eltérő más szakmai ismeretet igénylő tevékenységi kör szerepel. Ehhez járult még az is, hogy a felperesi képviselő de még a számlakibocsátó sem tud pontos információkkal szolgálni a teljesítésben közreműködő személyekről”*.<sup>8</sup> Az adóalannal szemben megfogalmazott elvárhatóság körében azonban szintén indokolt volt annak meghatározása, hogy tartalmában ezen elvárhatóság nem azonos egy quasi adóhatósági ellenőrzés lefolytatásával, a számlabefogadónak tehát nem kell olyan körülményekkel tisztában lennie, mint pl. a számlakibocsátó adóbevallási, vagy éppen

---

<sup>7</sup> Kúria Kfv.I.35.544/2016/5. [43]

<sup>8</sup> Kúria Kfv.I.35.128/2018/4. [28]

adófizetési kötelezettsége teljesítésének körülményei. Röviden akképpen lehet ezt körül írni, hogy az elvárhatóságra hivatkozással olyan intézkedések kérhetők számon az adólevonási jogot érvényesíteni kívánó adóalanyon, amelyek megtételére, mint egyszerű gazdasági szereplő, maga jogosult, pl. a számlakibocsátó székhelye valós, azt felkeresi, a számlakibocsátóval a kapcsolat felvehető, adószáma érvényes stb. A Kúria ezen 3. ponttal összefüggésben kifejezetten akként indokolt, hogy *„bár általánosságban nem várható el egy adózótól, hogy a vele szerződéses kapcsolatban állókat a részletekben menőkig ellenőrizzen, de a gazdasági életben szokásos gondos magatartást kell tanúsítania. Ennek ki kell terjednie annak megismerésére, hogy alvállalkozója tudja-e teljesíteni a szerződésben vállalt munkát, azt milyen minőségben, határidőben vállalja- ehhez megfelelő szakismerettel rendelkező munkavállalókkal rendelkezik-e. A Kúria nem az adóhatóság általi mélységű vizsgálatot követeli az adózótól, hanem csak azt a szintűt mely igazolja, hogy ténylegesen a számlakibocsátók végezték a számlában feltüntetett tevékenységet”.*<sup>9</sup>

Láncolatos ügyletek kapcsán a Kúria kifejtette, hogy az adóhatóságnak nemcsak jogosultsága, hanem kötelezettsége is feltárni a teljes láncolatot, az ügyeltsorozat minél hatékonyabb és világosabb nyomon követése, a számlázás, valamint a termék útjának rekonstruálása érdekében.<sup>10</sup> Emellett egy láncolat feltárása esetén a kúriai ítélkezési gyakorlatnak megfelelően nagy súllyal vizsgálandó, hogy az érintett ügyletek kapcsán tetten érhető-e a gazdasági racionalitás. Előfordulnak ugyanis olyan esetek, melyek során a számlabefogadó adóalany szerepe kizárólag arra korlátozódik, hogy több beszállítótól szerez be árukat, amelyeket egyetlen felvásárlónak jelentéktelen haszonnal értékesít tovább, ami a Kúria gyakorlata szerint kifejezetten megkérdőjelezi a gazdasági racionalitást.<sup>11</sup>

A Kúria ítélkezési gyakorlata során elvi éllel mutatott rá továbbá arra, hogy *„az adócsalásban való közreműködés kizárása érdekében az adózónak több irányú ellenőrzést kell végeznie, melybe beletartozik partnere kereskedelmi múltjának ellenőrzése: kiegyensúlyozott-e az árbevétele, vagy hirtelen felpörgő volument mutat, mert ez jellemző az ilyen típusú adócsalásokra. Az is árulkodó ismérv, hogy az eladó és vevő jelentkezése közel azonos időpontra esik és mindannyian azonos terméket árulnak, illetve keresnek. A kialakult vételi és eladási ár közötti különbség egy állandó haszonkulcsot mutat, függetlenül az áru minőségétől, mennyiségétől, illetve a gazdasági*

---

<sup>9</sup> Kúria Kfv.I.35.468/2018/4. [31]

<sup>10</sup> Kúria Kfv.I.35.425/2013/5.

<sup>11</sup> Kúria Kfv.I.35.132/2017/6. [32]

*környezettől, annak változásától, a kereskedés a céggel semmilyen üzleti kockázatot nem jelent a fél részére. Célszerű utána nézni, hogy rendelkezik-e az eladó független féltől származó kereskedői ajánlással. Mindeme információknak a megszerzése nem igényelt a felperestől nyomozói tudást, hiszen a kereskedő partnerek cégkivonatának, mérlegeinek ellenőrzése ezekre választ ad. Egy olyan vállalkozásnak pedig mely már hosszabb idő óta a kereskedelembe tevékenykedik fel kell tudnia ismernie a fentebb említett kapcsolatfelvételre és kereskedésre vonatkozó gyanús elemeket. A felperes ezeket a csalás kizárására vonatkozó ellenőrzési cselekményeket elmulasztotta, csupán a cég létezésére vonatkozó információkkal megelégedett, mely azonban nem elegendő az ésszerűen elvárható követelményszint teljesítéséhez”.<sup>12</sup> A Kúria leszögezte azt is, hogy szintén adóelkerülést célzó magatartásra utal az adóalany részéről, ha a termék beszerzése és továbbértékesítése során sem a beszállítással, sem pedig az eladással összefüggésben nem számol el fuvar költséget, mivel ez nem a „normális” kereskedői kapcsolat jellemzője.<sup>13</sup>*

Látható tehát, hogy számos tényállási elem merülhet és merül is fel ezen ügyekben, amelyek egyenként is, de főként összességében, azokat összefüggésében értékelve az adókijátszásra irányuló célzatos adóalanyi magatartás alátámasztható. Az előzőekben hivatkozott teszt egyes pontjainak követésével lépésről-lépésre térképezhető fel és ítéltető meg az adólevonási jog megtagadására irányuló adóhatósági megállapítás jogszerűsége. Emellett a Kúria esetjogában kidolgozta és standardizált elemként nevesítette azon leggyakrabban előforduló objektív körülményeket, amelyek együttes elemzésével és értékelésével az áfa-levonás megtagadása tárgyában megalapozott döntés hozható. Ezek az elemek jellemzően a következők: az ügyletek gazdasági racionalitásának hiánya, a tényleges gazdasági kockázat hiánya, kismértékű haszonkulcs alkalmazása, adóminimalizálásra való törekvés, a beszerzésekért történő fizetés fordított útja, személyi összefonódások, a gazdasági esemény nem független felek közötti jellemzőkkel bír, személyi, tárgyi feltételek hiánya, beszállító társaságok dokumentációjának hiánya, eltűnő, utóbb dokumentációk hiánya miatt levizsgálhatatlan vállalkozások, a társaságok képviselőinek elérhetetlensége, a gazdasági eseményekben résztvevők információ hiánya, részletesen a gazdasági esemény részleteit feltáró nyilatkozatok hiánya, egyetlen kereskedői kapcsolat jelenléte.<sup>14</sup> A Kúria leszögezte, hogy amennyiben ezen standardizált elemek egy adott ügyben nagy számban kerülnek feltárára, az - értelemszerűen a rendelkezésre álló bizonyítékok

---

<sup>12</sup> Kúria Kfv.I.35.046/2018/10. [59]-[60]

<sup>13</sup> Kúria Kfv.I.35.046/2018/10. [61]

<sup>14</sup> Kúria Kfv.I.35.132/2017/6. [31]

összevetésével és valamennyi körülmény együttes értékelésével - főszabály szerint kifejezett adókijátszásra utal.

A Kúria Kfv.I.35.358/2018/5. számú ítéletének indokolásában már kifejezetten akként fogalmazott, hogy „nem lehet az adólevonási jog megtagadását olyan körülményekre alapítani, melyről az Európai Unió Bírósága már kimondta, hogy önmagukban nem képezhetik annak akadályát”. A hivatkozott döntésben ugyanis az adóhatóság olyan körülményeket rótt a felperes terhére, amelyekről közvetlen tudomása nem lehetett, így azok objektív körülményként való értékelése sem volt az alperes részéről megalapozott. E körben a Kúria leszögezte, hogy „a perbeli esetben az adóhatóság nem vonta kétségbe a termékek megvásárlását, de olyan a számlabefogadó részéről fel nem ismerhető körülményre alapozta a levonási jog megtagadását, melyeket a már fent hivatkozott uniós gyakorlat sem ismer el (számlabefogadói iratok hiánya, áfa bevallás, befizetés hiánya, székhely ismeretének hiánya, adóminimalizáló magatartás, tárgyi, személyi feltételek hiánya). A számlakiállítók a gazdasági események megtörténtének időpontjában cégjogi és adójogi szempontból a jogszabályi előírásoknak megfelelően működő cégek voltak, a cégnyilvántartásban szerepeltek, adószámmal rendelkeztek, adószámuk nem került felfüggesztésre. A felperes által ellenőrizhető nyilvántartásokból törvénytelen működésre következtetni nem lehetett, ilyet maga az alperes sem állított (pl. felfüggesztett, törölt adószám, cégtörvényességi eljárás).”<sup>15</sup> Ennek megfelelően a Kúria rögzítette, hogy az alperes által felhozott körülmények mindegyike olyan ok, „melyekről a felperes még az ésszerűen elvárható körültekintés tanúsítása mellett sem deríthette fel, illetve ilyen mélységű elemzésre az Európai Bíróság döntései szerint nem is lenne köteleles”<sup>16</sup>

A Kúria hivatkozott döntésében leszögezte, miszerint „a bizonyítás során nem annak van jelentősége, hogy a számlakibocsátók értékesíthették-e az árukat, hanem hogy ezt a körülményt a felperes felismerhette-e, honnan tudhatta, hogy nem a számlakibocsátók a tényleges tulajdonosok, hanem csak beiktatott szereplők”<sup>17</sup>. A Kúria nyomatékosította, hogy az áfa levonási jog ellenőrzésekor az alperest terheli a bizonyítás, mely kettős, egyrészt az adókijátszás fennállását, az erről való tudomást kell igazolni, majd ha ezek fennállnak, akkor a számlabefogadó részéről való ésszerűen

---

<sup>15</sup> Kúria Kfv.I.35.358/2018/5. [26]

<sup>16</sup> Kúria Kfv.I.35.358/2018/5. [27]

<sup>17</sup> Kúria Kfv.I.35.358/2018/5. [28]

*elvárható intézkedések elmulasztását kell bizonyítani. Csak ezen feltételek fennállása esetén jogszerű az adólevonási jog megtagadása”.*<sup>18</sup>

Nem hagyható ugyanakkor figyelmen kívül az a tendencia sem, hogy számos esetben kerülnek feltárára olyan tények és körülmények, amelyek adójogi szempontból történő megítélése a hatályban lévő uniós és hazai szabályozás mentén továbbra sem egyértelmű, ezért jelenleg is rendelkezésére áll a hazai bíróságoknak az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése, mint az uniós jog értelmezésének hatékony eszköze. Ezzel összefüggésben a következőkben bemutatom az egyik, Kúria által kezdeményezett előzetes döntéshozatali eljárásra irányuló intézkedést, és az annak hátterét képezően felmerült jogkérdéseket.

Az ügyben irányadó tényállás szerint a felperes még 1997-ben kötött vállalkozási szerződést a kivitelező gazdasági társasággal, majd a felek között a vállalkozói díj összege tekintetében vita alakult ki, és a vállalkozó a díjigénye érvényesítése érdekében polgári peres eljárást kezdeményezett, melynek eredményeként - perújításra is figyelemmel - több, mint 10 év elteltével jogerősen megállapításra került a vállalkozói díj összege. A felperes azonban nem fizette meg a vállalkozói díj összegét, azt végül csak végrehajtási eljárás eredményeként a vállalkozó felszólítására egyenlítette ki 2011-ben és a vállalkozó is csak a fizetéssel egyidejűleg állította ki a számlát a felperes részére 2011-i teljesítési időponttal. Ennek megfelelően felperes a számlát 2011. II. negyedévi áfa bevallásában szerepeltette és az után adólevonási jogot is érvényesített. Az adóhatóság a felperesnél folytatott ellenőrzés eredményeként az adólevonási jogot megtagadta arra való hivatkozással, hogy a vállalkozó tévesen tüntette fel a számlán a teljesítés időpontját, és megismételt eljárásban arra a következtetésre jutott, hogy a teljesítés időpontja 1998-ban volt, amihez képest az adó-visszaigényléshez való jog 5 év elteltével, azaz még 2003. december 31. napján elévült, így felperes nem volt jogosult a vitatott számla alapján 2011. II. negyedévben az általános forgalmi adó levonására és visszaigénylésére. Az elsőfokú bíróság - osztva az adóhatóság álláspontját - a felperes keresetét elutasította. Az ítélet ellen a felperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő arra való hivatkozással, hogy az adólevonási joga addig nem nyílik meg, amíg a szabályszerű számla nem áll rendelkezésére, így számla hiányában nem volt abban a helyzetben, hogy adólevonási jogát érvényesítse. Felperes

---

<sup>18</sup> Kúria Kfv.I.35.358/2018/5. [28]

álláspontja szerint arra az időszakra, míg az adólevonási jog feltételei nem álltak fenn, nem folyhatott az elévülés sem.

A Kúria álláspontja szerint az alperes azon értelmezése, miszerint az áfa levonási jog gyakorlását visszavezeti az eredeti teljesítés időpontjára és az 5 éves elévülési időszakra figyelemmel a visszaigénylést elévültnek tekinti, ellentétes a HÉA irányelvben foglalt semlegesség elvével. A Kúria megítélése szerint ugyanis *az adólevonások és -következésképpen - a visszatérítések rendszerének ugyanis az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve, hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek. Ez az elv sérülne, ha a fenti körülmények között kiállított számlában feltüntetett héa levonási jog gyakorlása megtagadásra kerülne a teljesítési időpont szigorú értelmezése okán és nem vennék figyelembe a perbeli ügy sajátosságait.*<sup>19</sup>

Mindezekre figyelemmel a Kúria végzésében előzetes döntéshozatali eljárás lefolytatását kezdeményezte az Európai Unió Bírósága előtt, mely indítványában a következő kérdésekre vár választ:

*„1. Az adósemlegesség elvével és a héa levonási jog feltételeit képező alaki követelménnyel ellentétes-e az a tagállami gyakorlat, amely az adólevonási jog gyakorlásakor kizárólag arra van figyelemmel, hogy az adóköteles esemény mikor következett be és nincs tekintettel arra hogy a felek között a teljesítés mértéke tekintetében polgári jogi vita állt fenn, mely bírósági úton került rendezésre, és a számla kiállítására csak a jogerős ítéletet követően került sor?*

*2. Ha, igen, áttörhető-e a héa levonási jog gyakorlásának a tagállami szabályozásban előírt 5 éves elévülési ideje, amely időpontot a szolgáltatásnyújtás időpontjától számítanak?*

*3. Ha igen, befolyásolja-e a levonási jog gyakorlását az a jelen tényállás szerinti számlabefogadói magatartás, hogy a jogerős ítéletben megállapított vállalkozói díj megfizetésére csak a vállalkozó által kezdeményezett végrehajtási eljárás útján került sor, és emiatt számla kiállítására csak az elévülési határidő után került sor?”<sup>20</sup>*

---

<sup>19</sup> Kúria Kfv.I.35.172/2018/7. [13]

<sup>20</sup> Kúria Kfv.I.35.172/2018/7. rendelkező része

A fenti előzetes döntéshozatali eljárásban az Európai Unió Bírósága még nem hozott döntést, az ügy C-258/19. számon jelenleg is folyamatban van. Megjegyzendő ugyanakkor, hogy a hivatkozott végzés alapján látható, milyen jogértelmezési nehézségek merülnek fel az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggésben.

### 3.2. Adómentes Közösségen belüli értékesítés

A Kúria esetjogában megtalálható döntések indokolása az európai uniós ítélkezési gyakorlat figyelembevételével mellett az előzetes döntéshozatali eljárások során kikristályosodott jogszabály értelmezési gyakorlatra épül. Ennek megfelelően már a 2013. évben meghozott ítélet indokolása is kifejezett hivatkozást tartalmaz a Teleos-ügyben hozott döntésre, és az adómentesség Áfa tv. 89. § (1) bekezdése szerinti megállapíthatóághoz a Kúria egyértelműen leszögezi, hogy magát az értékesítés tényét kell igazolni, a bizonyítás módja és a tényállást alátámasztó egyes körülmények megítélése mindig a konkrét jogeset függvénye. E körben annak van jelentősége, hogy *„amennyiben a vevő az érintett termék tulajdonosaként való rendelkezési jogát a termékértékesítés szerinti tagállam területén megszerzi, és vállalja e terméknek a rendeltetési helyre történő elszállítását, figyelemmel kell lenni arra, hogy az a bizonyíték, amelyet az eladó az adóhatóságnak benyújthat, alapvetően a vevőtől e célból kapott információtól függ. Amennyiben tehát az eladó teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítés igazolására vonatkozó kötelezettségét, a vevő azonban nem tett eleget a terméknek a termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre történő feladására vagy szállítására vonatkozó szerződéses kötelezettségének, a vevő tartozik a hÉa fizetési kötelezettséggel e tagállamban.*<sup>21</sup>A Kúria ezen döntésében kifejtette azt is, miszerint kizárólag az a körülmény, hogy a termék nem érkezett meg a célországba, önmagában nem lenne elégséges a felperesek adófizetési kötelezettségének megállapításához, ehhez az is szükséges, hogy a felperesek ne tegyék meg az ésszerűen elvárható intézkedéseket annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz.

A fenti megközelítést támasztja alá a Kúria Kfv.III.35.107/2015/7. számú eseti döntésében megfogalmazott rendelkezése is. Az ügyben irányadó tényállás szerint az elsőfokú bírósági eljárásban egyértelműen bebizonyosodott, hogy a felperes által értékesített ezen értékesítés következtében

---

<sup>21</sup> Kúria Kfv.I.35.398/2012/7.

termék bizonyítottan nem hagyta el Magyarország területét, a fuvarozási szerződést és magát, a fuvarozás tényének alátámasztására rendelkezésre bocsátott CMR-okmányok hamisnak bizonyultak, melyre tekintettel az elsőfokú bíróság kereset elutasító döntést hozott, felperes felülvizsgálati kérelme alapján ugyanakkor a Kúria végzésében az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. A Kúria végzésében az elsőfokú bíróság terhére róta, hogy nem tett maradéktalanul eleget indokolási kötelezettségének, nem részletezte ugyanis az adókijátszásban való felperesi részvételt alátámasztó tényeket, körülményeket, és nem fejtette ki a lehetséges ésszerű intézkedések megtételének elmaradása kapcsán az álláspontját. Az új eljárásra vonatkozó iránymutatásként a Kúria döntésében rögzítette, hogy az elsőfokú bíróságnak a Teleos-ítélet 68. pontjára figyelemmel kell a felperes tudattartalmára vonatkozóan indokolnia ítéletét, akképpen, hogy az új eljárásban már nem tehető vitássá, hogy az érintett Közösségen belüli termékértékesítések nem a felperes által rendelkezésre bocsátott dokumentumok szerint valósultak meg.

A Kúria a rendelkezési jog kapcsán is állást foglalt, amikor a KGD 2016.106. számú<sup>22</sup> döntésében leszögezte, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége akkor állapítható meg, ha a termékkel való tulajdonosi rendelkezés annak az ügyletnek a következményeként száll át a vevőre, melyhez kapcsolódóan az értékesítő a termék feladását, valamint azt bizonyítja, hogy a termék a feladás vagy szállítás során hagyta el ténylegesen a termékértékesítés helye szerinti tagállamot. A Kúria ítéletének indokolásában rögzítést nyert, miszerint az EUB ítélkezési gyakorlata alapján *„kizárólag akkor vonatkozik adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e termékeket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét (C-409/04. számú ügy, Teleos ítélet 42. pont és Mecsek-Gabona ügyben született ítélet 31. pont). Ennek tükrében az Áfa tv. 26-27. § és 89. § (1) bekezdés rendelkezéseinek (anyag jog), és az Art. 99. § (2) bekezdésének (eljárásjogi norma) helyes értelmezése az, hogy Közösségen belüli termékértékesítés jogcímén adómentesség ahhoz az ügyletnek kapcsolódhat, mellyel okozati kapcsolatban az áru a közösség más tagállamába kerül elszállításra. E feltétel teljesülésének megállapíthatóságához nem kell szükségképpen sem láncértékesítést, sem háromszögügyetet bizonyítani, mert amennyiben az*

---

<sup>22</sup> Kúria Kfv.III.35.119/2015/8.



*adómentes értékesítés körülményei és a bizonyítékként hivatkozott okiratok koherenciája nem alkalmas az oksági kapcsolat igazolására, és emellett az sem állapítható meg, hogy az adózó minden ésszerű intézkedést meghozott annak érdekében, hogy az általa lebonyolított, Közösségen belüli termékértékesítés ne vezessen adókijátszáshoz (Teleos ítélet 68. pont), akkor az adómentesség feltétele nem áll fenn”<sup>23</sup>.*

Az ítélezési gyakorlat további elemeként indokolt utalni a Kúria Kfv.I.35.122/2017/5. számú ítéletére, amelynek indokolásában az uniós bírósági ítéletekre történő kifejezett hivatkozás alapján a Kúria egyértelműen leszögezi, hogy *„az igazolási kötelezettség körében az adóhatóság nem várhatja el az eladótól, hogy kétséget kizáróan bizonyítsa az elszállítás tényét, illetve nem vezethet be olyan igazolási kötelezettséget, eljárási rendet, amely a termékértékesítő objektív felelősségét eredményezi a kiszállításért, illetve a másik szereplő kötelezettségének elmulasztásáért.”<sup>24</sup>* Az ügyletek adómentességének megítélése kapcsán a Kúria az Európai Unió Bíróságának döntéseiben kifejtett szempontokat tekinti irányadónak, nagy hangsúlyt fektetve a Teleos ügy és a Mecsek-Gabona ügyekben hozott ítéletek indokolására. A Kúria álláspontja szerint ezen döntések *„egyértelműen meghatározzák a közösségen belüli termékértékesítés körében alkalmazandó Közösségi és magyar jogszabályok megfelelő értelmezésének módját, és annak menetét. Elsődlegesen annak megvalósulását kell vizsgálni, hogy a terméket feladták, vagy elszállították-e egy másik tagállamba, és ennek eredményeként az áru ténylegesen elhagyta-e a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét, valamint megérkezett-e a vevőhöz. Amennyiben ez a feltétel nem áll fenn, úgy figyelemmel a Teleos ügyben hozott ítélet 68. pontjára vizsgálni kell a felperes tudattartalmát és magatartását az adókijátszás körében, vagyis meghozott-e minden lehetséges ésszerű intézkedést az adókijátszás elkerülése érdekében.”<sup>25</sup>*

### *3.3. Utólagos számlakorrekció adójogi rendezése*

A Kúria a Kfv.I.35.337/2014/4. számú ítéletében érdemben elemezte az Áfa tv. 55. § és 77. §-ai szerinti jogintézményeket, valamint azok elhatárolását, továbbá a 2006/112. számú irányelvvel való összevetését. Az ügyben irányadó tényállás szerint a felperes által beszállítójától befogadott

---

<sup>23</sup> Kúria Kfv.III.35.119/2015/8. [11]

<sup>24</sup> Kúria Kfv.I.35.122/2017/5. [40]

<sup>25</sup> Kúria Kfv.I.35.122/2017/5. [42]

számlákat utóbb az adóhatóság, majd a bíróság is fiktívnek minősítette, az azok utáni adólevonási jog gyakorlását megtagadta, melyre figyelemmel felperes sztornírozta az adott termékek továbbértékesítésére vonatkozó számláit. Felperes vevője nem fogadta el a számlák sztornírozását, arra hivatkozással, hogy közöttük az ügylet megvalósult, felperes sem utalta vissza a számlák ellenértékét a vevőjének, mindezek ellenére ugyanakkor a sztornózásra tekintettel felperes a számlák szerinti negatív adóalapot és negatív áfa összeget vizsgált időszaki bevallásában szerepeltette. Az így visszaigényelni kért összeget az adóhatóság felperes terhére adókülönbözetként állapította meg és azt jogosulatlan igénylésnek minősítette arra hivatkozással, hogy nem álltak fenn az adó alapjának utólagos csökkentésére vonatkozóan az Áfa tv. 77., 78. § (3) bekezdése szerinti feltételek. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasító döntését a Kúria hatályában fenntartotta.

A Kúria e körben leszögezte, hogy *„az adóköteles ügylet hiánya miatt jogtalanul felszámított héa kezelése kapcsán a 2006/112. számú irányelvből kitűnik, hogy az ügyletben részt vevő két gazdasági szereplőt nem kell feltétlenül azonos módon kezelni. Egyrészt ugyanis a 2006/112 irányelv (HÉA) 203.cikke alapján a számla kibocsátója még az adóköteles ügylet hiányában is köteles megfizetni az e számlán feltüntetett héát. Másrészt pedig az ezen irányelv 63. és 167.cikke alapján a számla címzettjének adólevonási joga kizárólag azon adóra korlátozódik, amely héa köteles ügyleten alapul.”* Az Áfa tv. 55.-77. § összevetése kapcsán a Kúria azt a következtetést vonta le, hogy a két jogintézmény között alapvető különbség mutatható ki, mely szerint *„míg az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdés a számlán a termék értékesítőjeként, szolgáltatás nyújtójaként szereplő személy egyoldalú eljárását szabályozza, addig a 77-78.§ szerinti előírások a szerződő felek együttműködésén alapulnak. Az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdése alapján a számla kiállítójaként szereplő személyt bizonyítási kötelezettség terheli mind abban a kérdésben, hogy a számlakibocsátás ellenére teljesítés nem történt, mind abban, ha teljesítés történt ugyan, de azt más teljesítette. A bizonyításnak értelemszerűen a számla kiállítója és befogadója közötti kapcsolatra nézve kell megtörténnie.”* Mivel a hivatkozott ügyben feltárt tényállás szerint nem volt bizonyított az, hogy felperes részéről a számlakibocsátás ellenére nem került sor teljesítésre, ezért a Kúria - az elsőfokú ítéletet hatályában fenntartva - helytállóan fogadta el azon adóhatósági megállapítást, hogy az Áfa tv. 77-78. §-ai szerinti feltételek nem teljesülése miatt nem volt lehetőség a számla sztornírozására.

A fenti gondolatmenetet vitte tovább a Kúria a Kfv.I.35.712/2017/4. számú döntésében is. Az ügyben feltárt tényállás szerint a felperes fesztivál belépőjegyeket értékesített online, bankkártyás fizetési lehetőséggel, utóbb azonban egyes tranzakciók kapcsán csalás gyanúja merült fel. A csalással érintett tételekről felperes kiállított egy sztornó számlát, mely áfa tartalmát fizetendő adót csökkentő tételként vette figyelembe a bevallásában. Az adóhatóság nem fogadta el a felperes eljárását és a sztornó számla alapján érvényesíteni kívánt adólevonási jog szerinti összeget adókülönbözétként a felperes terhére állapította meg, azt jogosulatlan igénylésnek minősítve. A felperes keresete folytán eljáró elsőfokú bíróság az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra utasította. Az alperes felülvizsgálati kérelme eredményeként a Kúria az elsőfokú ítéletet hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

Döntésében a Kúria utalt a Kfv.I.35.337/2014/4. számú ítéletében kifejtett indokolásra, és kifejtette, hogy *„az Áfa tv. 55.§ (2) bekezdése 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”*.<sup>26</sup> A Kúria leszögezte azt is, hogy 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”*.<sup>27</sup> Tekintettel arra, hogy a felperes esetében mindkét feltétel hiányzott (felperes ugyanis egyrészt nem tudta igazolni, hogy nem történt teljesítés, sőt, ő maga jogosulatlan résztvevő személyekről beszélt, tehát az értékesített jegyek alapján beléptek a fesztivál színhelyére, másrészt elektronikus sztornó számla nem került a felek részére átadásra), ezért a Kúria az elsőfokú ítéletet hatályon kívül helyezve a felperesi kereset elutasításáról rendelkezett, kiemelve azt, hogy az Áfa tv. 55. § (2) bekezdés szerinti számla érvénytelenítés a számlakibocsátó egyoldalú cselekménye.

A Kúria Kfv.I.35.248/2018/6. számú ítéletében foglalt tényállás szerint a felperes üzletszerzési jutalék címén állított ki számlát partnere részére, majd az adóhatóság a felperes szerződéses

---

<sup>26</sup> Kúria Kfv.I.35.712/2017/4. [18]

<sup>27</sup> Kúria Kfv.I.35.712/2017/4. [19]

partnerénél végzett ellenőrzés eredményeként jogerősen megtiltotta az érintett számla utáni adólevonási jog gyakorlását a számla fiktivitására tekintettel. Erre figyelemmel felperes sztorizta az érintett számlát és azt fizetendő áfát csökkentő tételként bevallásába is beállította. Az így visszaigényelt áfa összegét az adóhatóság jogosulatlan igénylésnek minősítette arra hivatkozással, miszerint az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésében szabályozott jogintézmény nem alkalmas a fiktív számlázás következtében fennálló jogkövetkezmények orvoslására. A Kúria az elsőfokú bíróság kereset elutasításáról rendelkező ítéletét, valamint az alperesi határozatait hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte.

A Kúria az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésében előírt „haladéktalanság” követelményével összefüggésben arra az álláspontra helyezkedett, hogy *„alkotmányos jogelv, miszerint a jogorvoslat igénybevétele nem szolgálhat senkinek a hátrányára. Nem lehet tehát haladéktalanságot kizáró körülményként értékelni azt, hogy a felperes nem az adóhatósági eljárás lezárást követően gondoskodott a számla helyesbítéséről, hanem bevárta a számlabefogadó által kezdeményezett rendes és rendkívüli jogorvoslati eljárás befejezését.”*<sup>28</sup> Emellett az európai uniós ítélkezési gyakorlatra hivatkozással (Rusedespred-ügy, Stadeco-ügy) Kúria kifejtette azt is, hogy *„ha az adóhatóság jogerősen megtagadta a vitatott számla címzettjétől az adólevonáshoz való jogot, az adóbevétel kiesés e joggyakorlásával kapcsolatos veszélye teljes mértékben elhárult. Ez igaz a perbeli tényállásra is, hiszen a számlabefogadónál a visszaigénylés jogszerűtlenségének megállapítása következtében visszafizetési kötelezettség került előírásra, melynek teljesítése az adóhatóság által nem vitatottan megtörtént, így adóbevétel kiesés a számla helyesbítésével nem következik be. A számlakibocsátó jóhiszeműsége feltételként nem került előírásra, így ennek megléte vagy hiánya a jogvita megítélésére kihatással nincs”.*<sup>29</sup> A Kúria mindezek értelmében új eljárásra kötelezte az alperest azzal, hogy a megismételt eljárásban a felperes által a helyesbített számla alapján elvégzett önellenőrzés az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésére hivatkozással nem tagadható meg.

A fenti döntések alapján egyre inkább nyomon követhető az a tendencia, hogy míg korábban egy adómegállapítás tényét önmagában a számlakiállítás megalapozta és fiktív számlázás esetén utólagos korrekcióval sem volt elvitatható a számlakibocsátó áfa fizetési kötelezettsége, úgy jelenleg - az

---

<sup>28</sup> Kúria Kfv.I.35.248/2018/6. [25]

<sup>29</sup> Kúria Kfv.I.35.248/2018/6. [27]

európai uniós ítélkezési gyakorlat hazai ítélkezési gyakorlatra kifejtett hatására is figyelemmel - egyre inkább az a megközelítés érvényesül, hogy az adóalanynak fiktív számlázás esetén is lehetősége van - értelemszeren meghatározott feltételek fennállása mellett - arra, hogy utóbb a számlát korrigálva adófizetési kötelezettségét megszüntesse. Kifejezetten ezzel összhangban foglalt állást a Kúria a Kfv.I.35.338/2018/9. számú ítéletében is, amelynek indokolásában kifejtette, hogy az Áfa tv. 55. § (2) bekezdésében szabályozott számla érvénytelenítése csak abban az esetben eredményezi a számlakibocsátó adófizetési kötelezettség alóli mentesülését, ha az érvénytelenítéssel együtt az adókiesés veszélyét is elhárította.

## VII. Összegzés

Megítélésem szerint az Európai Unió Bíróságának jogértelmező tevékenysége immár a hazai joggyakorlatban is hangsúlyos tényezőként van jelen, a nemzeti ítélkezési gyakorlat során lényeges szerephez jut, elősegítve ez által a magyar jogszabályok uniós joggal összhangban történő értelmezését és alkalmazását. Ahogyan Somssich Réka írja: *„Az egységes értelmezés követelménye természetesen valamennyi jogrendszerben alapvető elvárásként jelenik meg, az uniós jogban azonban ennek az elvárásnak a teljesítése sokkal több kihívást foglal magába. Az uniós jogot alkalmazó bírák nemcsak, hogy eltérő jogrendszerekben dolgoznak, eltérő jogi iskolákban nevelkedtek, és más-más nyelven jelenik meg számukra az uniós jogi előírás, de azzal sok esetben eleve csak saját nemzeti joguk prizmáján keresztül, átültetett formában találkoznak. Ezek a tényezők nyilvánvalóan nehezítik az egységes értelmezés kialakulását, hiszen szükségszerűen magukban rejtik a nemzeti jog irányába hajló torzulás lehetőségét. Ezt az igényt hivatott kielégíteni az alapszerződések által az Európai Bíróságnak juttatott azon jogosítvány, melynek értelmében hatáskörrel rendelkezik az uniós jog értelmezésére”*.<sup>30</sup>

Dolgozatomban rámutattam arra, hogy az általános forgalmi adó, mint központi adónem kiemelt jelentőséggel bír az államháztartás bevételeinek tervezése és realizálása körében, így nem kétséges,

---

<sup>30</sup> SOMSSICH Réka: Egységes jog - egységes értelmezés? Az uniós jog értelmezése a tagállami bíróságok szintjén 8. o. ELTE Eötvös Kiadó, Budapest, 2016.

hogy mind a jogalkotónak, mind a jogalkalmazóknak nyomatékos érdeke fűződik ahhoz, hogy ezen adónem bevételi oldalon tapasztalható tendenciózus növekedése a jövőben is folytatódjék.

Ehhez ugyanakkor nélkülözhetetlen az egyes adóhatósági adómegállapításra irányuló határozatok általános forgalmi adót érintő joghatásainak megalapozottsága és ezen döntések hazai, valamint uniós joggal való összhangja is.

Tanulmányomban hangsúlyoztam, hogy az előzetes döntéshozatali kérelmek között kiemelt szerep jut az adóügyeknek, azon belül az áfára vonatkozó határozatoknak - az uniós ítélkezési gyakorlat pedig az uniós jog értelmezésén keresztül évről-évre alakítja a nemzeti jogalkalmazást is, a hatóságoknak és a bíróságoknak lépést kell tartani ezen folyamatosan bővülő ismeretanyaggal, megjelenítve azt a nemzeti jogalkalmazás valamennyi szintjén.

Úgy vélem, dolgozatomban sikerült egy rövid, átfogó képet adnom az Európai Unió Bíróságának általános forgalmi adóval kapcsolatos joggyakorlatáról, és annak a hazai jogalkalmazási gyakorlatra kifejtett hatásáról.

Ténykérdés, hogy az ítélkezési gyakorlat - s emellett az adóhatósági gyakorlat - nem statikus, folyamatosan változik és idomul az európai uniós ítélkezési gyakorlathoz. Lényeges körülmény ugyanakkor, hogy a tanulmányomban nevesített, általános forgalmi adót érintően szabályozott jogintézmények hatékony érvényre juttatásához - figyelemmel az állami bevételékiesést célzó intézkedésekre is - az előzetes döntéshozatali eljárásokon keresztül megvalósított uniós jogértelmezési tevékenység nagy mértékben hozzájárult és a jövőben is hozzá fog járulni.

## VIII. Felhasznált források

### 1. Felhasznált irodalom

1. HEINEMANN Csilla: ÁFA-perek - Bírói gyakorlat füzetek 19.  
Budapest, OPTEN Informatikai Kft., 2015., ISBN 978-615-5122-26-2
2. SOMSSICH Réka: Egységes jog - egységes értelmezés? Az uniós jog értelmezése a tagállami bíróságok szintjén  
Budapest, ELTE Eötvös Kiadó, 2016., ISBN 978-963-312-266-2
3. VARGA Norbert - VINCZE Péter - VIRA Sándor: Az Áfa jogalkalmazást elősegítő Európai Bírósági döntések  
Budapest, SALDO Kiadó, 2015., ISBN 978-963-638-485-2
4. A Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportjának „Az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata” tárgyú számú Összefoglaló Véleménye

### 2. Internetes források

1. Statisztikai évkönyvek, 2017. II. KMB  
<https://birosag.hu/kozerdeku-informaciok/statisztikai-adatok/2017-evkonyvek#>  
Letöltés ideje: 2018.09.22.
2. Tájékoztató az államháztartás központi alrendszerének 2017. évi előzetes főbb pénzügyi folyamairól  
Nemzetgazdasági Minisztérium, 2018. január  
[http://www.kormany.hu/download/e/8b/41000/monitoring\\_12\\_december\\_20180115.ppd](http://www.kormany.hu/download/e/8b/41000/monitoring_12_december_20180115.ppd)  
Letöltés ideje: 2018.09.22.
3. Költségvetés bevételei és egyenlege (Excel munkafüzet)

[http://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat\\_eves/i\\_qse006g.html](http://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat_eves/i_qse006g.html)

Letöltés ideje: 2018.07.25.

4. JUHÁSZ Endre: Magyarország és az Európai Unió Bírósága

Közgazdasági Szemle, LXI. évf., 2014. április (373-390.o.)

[http://real.mtak.hu/17279/1/Kszemle\\_CIKK\\_1469.pdf](http://real.mtak.hu/17279/1/Kszemle_CIKK_1469.pdf)

Letöltés ideje: 2018. 07. 25.

**3. Felhasznált jogszabályok:**

- a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvet (a továbbiakban: HÉA irányelv)
- az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: régi Áfa tv.)
- az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.)

**4. Hivatkozott EUB döntések**

- C-80/11. és C-142/11. számú (Mahagében Kft. - Dávid Péter) egyesített ügyek
- C-324/11. (Tóth Gábor) ügy
- C-444/12. számú (Hardimpex Kft.) ügy
- C-446/15. számú (Signum Alfa Sped Kft.) ügy
- C-409/04. számú (Teleos és társai) ügy
- C-273/11. számú (Mecsek-Gabona Kft.) ügy
- C-566/07. számú (Stadeco) ügy
- C-138/12. számú (Rusedespred) ügy

**5. Hivatkozott Kúria döntések/vélemények:**

- Kfv.I.35.544/2016/5.



- Kfv.I.35.128/2018/4.
- Kfv.I.35.468/2018/4.
- Kfv.I.35.425/2013/5.
- Kfv.I.35.132/2017/6.
- Kfv.I.35.358/2018/5.
- Kfv.I.35.046/2018/10.
- Kfv.I.35.172/2018/7.
- Kfv.III.35.107/2015/7.
- Kfv.I.35.398/2012/7.
- Kfv.III.35.119/2015/8.
- Kfv.III.35.119/2015/8.
- Kfv.I.35.122/2017/5.
- Kfv.I.35.712/2017/4.
- Kfv.I.35.337/2014/4.
- Kfv.I.35.248/2018/6.
- az áfa levonási jog gyakorlás jogszerűségének megítélése kapcsán elfogadott 5/2016. (IX. 26.)  
KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény)