

# JOGI FÓRUM PUBLIKÁCIÓ

**Adólevonási jog érvényesítése az európai unió bírósága által hozott ítéletek tükrében,  
különös tekintettel a Mahagében-Dávid és a Tóth ügyekre**

Szerző:

**dr. Palcsó Gergely László**

Kézirat lezárva: Cegléd, 2022. szeptember 15.

## I. Bevezetés

Az általános forgalmi adó (továbbiakban: ÁFA) levonhatósága körében a jogalkalmazási gyakorlat az Európai Unió Bírósága (továbbiakban: EUB) által, előzetes döntéshozatali eljárásokban 2012. június 21-én a C-80/11. és a C-142/11. számú (Mahagében-Dávid) egyesített ügyekben, továbbá a 2012. szeptember 06-án a C-324/11. számú (Tóth) ügyben hozott ítéletek alapján nagymértékben megváltozott. Ezen ítéleteket követően fokozott jogértelmezési bizonytalanság volt tapasztalható, de a Kúria által hozott ítéletek hatására az értelmezés és az alkalmazás tekintetében is megváltozott a korábban követett adóhatósági, jogalkalmazói gyakorlat.

Továbbra is alapvető fontossággal bír, hogy az előzetesen felszámított ÁFA levonásának a joga kizárólag valós ügylethez, tényleges gazdasági teljesítéshez kapcsolódhat. [Dr. Herich György: Adó magyarázatok 2022 361. oldal; Penta Unió Zrt. 2022.]

Ezt támasztják alá az EUB ítéletei, amikor a közös hozzáadottérték-adó rendszerről szóló 2006/112 EK Tanácsi irányelv (továbbiakban: HÉA irányelv) 167., 178. cikkeit értelmezik. Ezen HÉA irányelvi szabályok implementálásra (átültetésre) kerültek a hazai jogrendbe, nevesül az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: ÁFA törvény) 120.§ (1) bekezdés a) pontjában és a 127. § (1) bekezdés a) pontjában. [Dr. Herich György: Adótan 2022 411. oldal; Penta Unió Zrt. 2022.]

Az adólevonási jog csak alakilag és tartalmilag hiteles számla (felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum) alapján gyakorolható jogszerűen. Az ÁFA törvény ügylettípusonként adja meg a levonásra jogosító bizonylatok fajtáit. [Dr. Herich György: Adó magyarázatok 2022 366. oldal; Penta Unió Zrt. 2022.]

A számla akkor tekinthető tartalmilag hiteles bizonylatnak, ha a gazdasági esemény a számlán szereplő adatok szerint és módon, valamint a számlán feltüntetett felek között történt.

Ha a számla formailag megfelel a követelményeknek, de valótlan adatot tartalmaz, az általa dokumentált gazdasági eseményre, illetve az abban részes felekre vonatkozóan a számla tartalmilag hiteltelennek, azaz fiktívnek minősül. Fiktív számla alapján adólevonási jogot nem lehet gyakorolni.

Záródolgozatomban a fenti, jelentőségük miatt közismert magyar vonatkozású ügyek példáin keresztül fogom bemutatni az adólevonási jog érvényesíthetőségében bekövetkező változásokat és hatását a magyar jogalkalmazásra.

Az EUB jogalkalmazást formáló szerepe már a Mahagében-Dávid egyesített ügyeket és a Tóth ügyet megelőzően kiemelkedő fontosságú volt, mint az Európai Unió joganyagának autentikus értelmezője.

A C-354/03., C-355/03. és a C-484/03. számú Optigen és társai egyesített ügyekben az EUB már 2006-ban kimondta, hogy az adott ügylet megítélése és az adólevonási jog megtagadása nem alapulhat kizárólagosan ugyanazon láncban résztvevő más gazdasági szereplőnél fennálló csalárd szándék feltárásán, illetve a lánc részét képező, az érintett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet csalárd jellegének megállapításán, ha erről ez az adóalany nem tudott és nem is tudhatott. Szükséges kiemelni, hogy ez az ítéleti következtetés csak azon ügyek tekintetében alkalmazható, amelyek megfelelnek az adóalanyként teljesített adóköteles gazdasági tevékenység objektív kritériumainak.

A C-439/04. és a C-440/04. számú Axel Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben az EUB abban foglalt állást, hogy meddig terjed a számlabefogadó felelőssége a számla tartalmi helyességéért. A teljesítési láncban az áthárításnak a láncolat egyes teljesítési szintjén is meg kell valósulnia, de a számlabefogadón nem lehet számon kérni olyan körülményeket, amelyekre ráhatása nem lehetett.

Kimondásra került, hogy az adóköteles tevékenységet meghatározó fogalmak objektív jellegűek és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandóak. Azon ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg ÁFA kijátszást, az adóalany által teljesített termékértékesítésnek, illetve gazdasági tevékenységnek minősülnek, mivel teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, függetlenül az ugyanazon értékesítési láncolatban résztvevő másik ügylet csalárd jellegéről, melyről az érintett adóalany nem tudott és nem is

tudhatott. Ezzel szemben az adóalany által teljesített termékértékesítés, illetve a gazdasági tevékenység alapjául szolgáló objektív feltételek nem teljesülnek az adóalany által elkövetett adókijátszás esetén. Ehhez hasonlóan azt az adóalanyt, aki tudta, vagy tudnia kellett volna róla, hogy beszerzésével ÁFA kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, szükségképpen ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni, attól függetlenül, hogy a termék további értékesítéséből származott-e egyáltalán nyeresége. Az adóhatóság és a hazai bíróság feladata az adólevonás megtagadása abban az esetben, ha objektív körülmények alapján megállapításra kerül, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna róla, hogy beszerzésével ÁFA kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, még abban az esetben is, ha a kérdéses ügylet teljesíti az adóalany által végzett termékértékesítés, illetve gazdasági tevékenység fogalmának alapjául szolgáló objektív feltételeket.

### ***1. A magyar adóellenőrzés alapját képező jogszabályok ismertetése***

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal által lefolytatható ellenőrzések fajtáit jelenleg az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. CLII. törvény 89.§-a (továbbiakban: Air.) határozza meg. Az ellenőrzések fajtái céljaik szerint az alábbiak:

- a) ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező, az adó, költségvetési támogatás alapjának és összegének vizsgálatára irányuló adóellenőrzés,
- b) egyéb adókötelezettségek teljesítésére irányuló, ellenőrzéssel lezárt időszakot nem keletkeztető jogkövetési vizsgálat. [Air. 89.§ (1) bekezdés]

Az adóellenőrzés keretében az adóhatóság az adózó adó megállapítási, adat bejelentési, bevallási kötelezettsége teljesítését adónként, támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakokra több adó és támogatás tekintetében is vizsgálja. Az adózó által igényelt költségvetési támogatást, adó-visszatérítést, adó-visszaigénylést a bevallási időszak ellenőrzéssel történt lezárásának hatályával a kiutalást megelőzően is vizsgálhatja az adóhatóság. [Air. 90.§ (1)-(2) bekezdés]

Az adóellenőrzésekre jellemző, hogy ÁFA adónemben folytatnak nagy számmal kiutalás előtti ellenőrzéseket és utólagos adóellenőrzéseket is.

## **2. Jogorvoslati lehetőségek az adóhatósági határozattal szemben**

A jogállami követelményeknek megfelelően az adóhatóság határozata ellen önálló jogorvoslatnak van helye. Az adóhatóság végzése ellen önálló jogorvoslatnak akkor van helye, ha azt törvény megengedi, egyéb esetben a végzés elleni jogorvoslati jog a határozat, ennek hiányában az eljárást megszüntető végzés ellen igénybe vehető jogorvoslat keretében gyakorolható. [ Air. 118.§]

A jogorvoslati eljárásokon belül megkülönböztetünk kérelemre és hivatalból induló jogorvoslati eljárásokat.

Kérelemre induló jogorvoslati eljárások:

- a) fellebbezési eljárás,
- b) felügyeleti eljárás,
- c) közigazgatási per.

Hivatalból induló jogorvoslati eljárások:

- a) döntés módosítása vagy visszavonása az adóhatóság saját hatáskörében,
- b) ügyészségről szóló törvény szerinti ügyészi felhívás és fellépés nyomán indított,
- c) felügyeleti eljárás. [Air. 119.§ (1)-(2) bekezdés]

Annak érdekében, hogy egy ügy eljusson az EUB elé és az előzetes döntéshozatali eljárásban döntést hozhasson, az szükséges, hogy az adózó megfellebbezze az első fokon eljárt Megyei Adó- és Vámigazgatóság határozatát, ami ezután felterjesztésre kerül a Fellebbviteli Igazgatóságra. Az így meghozott másodfokú jogerős döntéssel szemben van lehetősége az adózónak, hogy keresetet terjesszen elő a közigazgatási ügyekben hatáskörrel és illetékességgel rendelkező bírósághoz, aki dönt a határozat törvényességéről. [Magyarország Alaptörvénye 25. cikk (2) bekezdés] Az adóhatósági határozatok bírósági felülvizsgálata a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény

(továbbiakban: Kp.) alapján történik. Az adóhatósági határozat akkor lehet közigazgatási jogvita tárgya, ha adózó a jogszabály által biztosított közigazgatási jogorvoslatot kimerítette. [Kp. 4.§] Közigazgatási ügyekben első fokon a közigazgatási kollégiummal működő Törvényszékek járnak el, másodfokon az Ítéltáblák ítéleznek. A jogerős másodfokú bírósági ítélettel szemben előterjesztett felülvizsgálati eljárásban a Kúria jár el. [Kp. 7. § (1)-(3) bekezdés]

Az Európai Unió jogának értelmezésére az Európai Unió működéséről szóló szerződés (továbbiakban: EUMSZ) 267. cikk a) és b) pontja szerint az EUB jogosult. [Gombos Katalin: Az Európai Unió Joga 63. oldal; Patrocinium Kiadó Kft. 2017.]

A közigazgatási perben eljáró bíróság hivatalból vagy kérelemre, a polgári perrendtartás szabályainak alkalmazásával kezdeményezheti az EUB előzetes döntéshozatali eljárását, mely során az EUB döntést hoz az uniós jog értelmezésére vonatkozó kérdésekről. [Kp. 34. § a) pont] Ha egy tagállam bírósága előtt ilyen kérdés merül fel, és ez a bíróság úgy ítéli meg, hogy ítélete meghozatalához szükség van az Európai Unió jogával kapcsolatos kérdés eldöntésére, kérheti (saját eljárásának egyidejű felfüggesztésével) az EUB-ot, hogy hozzon döntést a feltett kérdésekben. Ha egy tagállam olyan bírósága előtt folyamatban lévő ügyben merül fel ilyen kérdés, amelynek határozatai ellen a nemzeti jog értelmében nincs jogorvoslati lehetőség, ezen bíróság köteles az EUB-hoz fordulni. Azon bíróságok számára, melyek határozata ellen a nemzeti jog alapján van jogorvoslati lehetőség, az EUB-hez fordulás egy lehetőség, ha az eljáró bíróság úgy ítéli meg, hogy szükséges az Európai Unió jog értelmezése. [Blutman László: Az Európai Unió Joga a Gyakorlatban (Második átdolgozott kiadás) 437-444. oldal; HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft. 2013.] Az EUB azt vizsgálja, hogy a tagállami bíróság előtt folyamatban lévő ügyben felmerült tagállami jogszabály összeegyeztethető-e az uniós joggal. Tehát az EUB értelmezi az uniós jogot, de konkrét döntést a jogvitával kapcsolatban a tagállami bíróságnak kell hoznia. Az előzetes döntéshozatali eljárást közvetett eljárásnak nevezzük, mivel az EUB előtt folyamatban lévő eljárásban nincsenek felek, az EUB célja, hogy értelmezésével segítse a tagállami bíróságot az előtte folyamatban lévő ügy eldöntésében, amelyben felmerült az uniós jog értelmezésének szükségessége. Az EUB előzetes döntéshozatali eljárásban tehát azt vizsgálja hogy, az ÁFA törvény szabályai mennyire vannak összhangban a HÉA irányelvvel, tehát az uniós joggal. Az EUB az előzetes döntéshozatali eljárásban hozott döntéséről ítéletet, vagy végzést hoz. Az EUB

döntése köti a nemzeti bíróságokat, így formálja a joggyakorlatot. [Gombos Katalin: Az Európai Unió Joga 194-199. oldal; Patrocinium Kiadó Kft. 2017.]

A perindítás előtt szükséges gondosan felmérni, hogy milyenek a reális esélyek a pernyertességre, vagyis hogy az adóhatóság ténylegesen jogszabályt sértett-e és ez a perben bizonyítható-e. Az adóhatóság elleni perek speciális szaktudást igényelnek, csak ennek birtokában lehet eredményesen ellátni a perbeli képviseletet. [Világgazdaság Adó 2021: Számlagyáraktól a cégkapuig - NAV ellenőrzések napjainkban; Mediaworks Hungary Zrt. 2021.]

Adóhatósági határozatok elleni perek nagy részét az ÁFA levonhatóságával kapcsolatos perek teszik ki.

### ***3. Európai Unió jog és a magyar jog viszonya és ennek szerepe a jogorvoslatban***

Magyarország Alaptörvénye kimondja, hogy Magyarország az Európai Unióban tagállamként való részvétele érdekében nemzetközi szerződés alapján - az alapító szerződésekből fakadó jogok gyakorlásához és kötelezettségek teljesítéséhez szükséges mértékig - az Alaptörvényből eredő egyes hatásköreit a többi tagállammal közösen, az Európai Unió intézményei útján gyakorolhatja. Ez az úgynevezett Európai Unió klauzula. [Magyarország Alaptörvénye E) cikk (2) bekezdés] Továbbá az Európai Unió joga az előbbi keretek között megállapíthat általánosan kötelező magatartási szabályt. [Magyarország Alaptörvénye E) cikk (3) bekezdés]

Az EUMSZ 113. cikke értelmében az Európai Unió jogalkotási eljárások keretében a forgalmi adók harmonizálására rendelkezéseket fogad el. A harmonizáció irányelvek megalkotásával valósul meg.

Az EUMSZ 288. cikke kimondja, hogy az irányelv az elérendő célokat illetően minden címzett tagállamra kötelező. Az irányelv tehát olyan jogszabály, mely az elérendő célokat illetően kötelezi a tagállamokat, de a cél megvalósításának formáját, az eljárások és eszközök megválasztását és nemzeti jogrendszerbe illesztését átengedi a tagállami hatóságoknak. Tehát a tagállamok kötelesek nemzeti jogalkotás útján az irányelvben foglaltaknak megfelelően jogszabályt kibocsátani az



irányelvben meghatározott határidőn belül. [Osztoivits András: EU-JOG (Második, aktualizált és bővített kiadás 214-215. oldal; HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft. 2015.)]

Így született meg a hozzáadottérték-adó rendszerről szóló HÉA irányelv melynek implementálása Magyarország kötelezettsége, ennek pedig az ÁFA törvény megalkotásával tett eleget. Az ÁFA törvényben az adólevonási jogra vonatkozó szabály a 120. § a) pontjában került átültetésre, mely 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, melyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az Eva. törvény hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított.

Az ÁFA törvény jogszabálysövege szinte szó szerinti fordítása a HÉA irányelv 168. cikk a) pontjának mely, az adólevonási joggal kapcsolatban az alábbi szabályt állapítja meg: az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegből 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.

## **II. Az Európai Unió Bíróságának ítéletei az adólevonási jog érvényesítésével kapcsolatban**

### **1. C-80/11. számú ügy (Mahagében)**

#### **1.1. Az ügy alapját képező adóellenőrzés tényállásának ismertetése**

Mahagében Kft-nél bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés került lefolytatásra ÁFA adónemben, mely során az ellenőrzés megállapította, hogy az adózó által 2007. évben a Rómahegy-Kert Kft-től akácrönkök vásárlásáról szóló számlákon feltüntetett gazdasági események nem a számlákon feltüntetett felek között valósultak meg. 2007. évre vonatkozóan a Rómahegy-Kert Kft-nél egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés megállapította, hogy a Mahagében Kft.

felé kiállított számlákat szerepeltette ugyan a bevallásában, azonban a 2007. évi nyitó és a 2007. évi zárómérleg szerint árukészlettel nem rendelkezett, továbbá az adott évi számlával igazolt beszerzései alapján a Mahagében Kft. felé kiállított számlákon feltüntetett 1067,7 m<sup>3</sup> akácronkhöz képest ténylegesen mindössze csak 50,62 m<sup>3</sup> akácfa értékesítése állt módjában az ellenőrzés által megállapított termékmérleg szerint. A Mahagében Kft.-nek más alkalmazottja az ügyvezetőn kívül nem volt, nem végzett fakitermelési tevékenységet és ilyen szolgáltatást mástól sem vett igénybe. A gazdasági társaság vezető tisztségviselői az ügyletekről érdemi információval nem tudtak szolgálni, nem tudtak magyarázatot adni az ellenőrzés által feltárt ellentmondásokra sem. Megállapítást nyert továbbá hogy a felek nyilatkozataival és a szerződésben foglaltakkal ellentétben, nevesül azzal, hogy az árut a Rómahegy-Kert Kft. szállította a Mahagében Kft. telephelyére, a Rómahegy-Kert Kft. a faáru leszállítására alkalmas gépjárművel nem rendelkezett, továbbá fuvarozási szolgáltatás igénybevételével, vagy gépjármű bérlésével kapcsolatos bizonylat, okirat nem volt fellelhető az ellenőrzés rendelkezésére bocsátott iratok között. A Mahagében Kft. képviselőjének nyilatkozata szerint arról, hogy a szállító létező adóalany-e, valamint a nevében eljáró személyek képviseleti jogosultságáról a könyvelőjük győződött meg, a számlák leadása után, amikor azok könyvelésre kerültek. Ennek ellentmondott az ellenőrzés által a Mahagében Kft. iratanyagában megtalált irat, mely szerint a lekérdezésre csak később, 2008. évben került sor. Arról, hogy a szállító képes-e egyáltalán a megrendelt és a számlákon szereplő áru leszállítására, a szállító kapcsolattartójával való régi üzleti kapcsolatra tekintettel nem győződtek meg, de a szerződésben rögzítették, hogy erre sor került a szerződés megkötését megelőzően. Az áruk megrendelése telefonon történt, biztosíték kikötésére nem került sor. A szállító (Rómahegy-Kert Kft.) képviseletében annak egyik tulajdonosa járt el, a kapcsolatot az ügylet során vele tartották, a szerződést azonban a szállító ügyvezetője írta alá. A szállító ügyvezetője nem tudott magyarázatot adni arra vonatkozóan, hogyan lehetséges, hogy a könyvelésben szereplőnél több áru került értékesítésre, különös tekintettel nyilatkozatára, mely szerint minden árubeszerzés számla ellenében történt és minden gazdasági esemény lekönyvelésre és rögzítésre került a könyvelésben. Továbbá a Mahagében Kft.-vel fennálló üzleti ügyekre nem emlékezett, nem tudta megmondani, hogy készült-e írásbeli szerződés, milyen irányú volt az üzleti kapcsolat, hogyan történt a szállítás. A kapcsolattartóként eljáró személy és a Mahagében Kft. ügyvezetője egybehangzóan állította, hogy szállítólevél készült minden egyes áruszállításról, habár az ügyvezető szerint a szállításokat követően, a beérkezett áruk mennyiségét először egy jegyzetlapra jegyezték fel, amely alapján később elkészült a szállítólevél, majd a számla. Továbbá a szerződés is

rögzítette, hogy a leszállított faáru mérete és mennyisége az árukísérő szállítólevél szerint kerül beazonosításra és megállapításra. A nyilatkozatok szerint a szállítóleveleket nem őrizték meg, azok nem képezték a számlák mellékletét, de azok később mégis bemutatásra kerültek a Mahagében Kft. képviselője részéről.

Az elsőfokú határozatban rögzítésre került, hogy az ellenőrzés által nem vitatottan a Mahagében Kft. a számlákon feltüntetett mennyiségben ténylegesen faárut szerzett be.

Az Rómahegy-Kert Kft. által teljesített beszerzések és szállítások ellenőrzése során az adóhatóság arra a megállapításra jutott, hogy a társaság nem rendelkezett akácrönkökkel az árukészletében, és a 2007-ben általa beszerzett akácrönkök mennyisége nem volt elegendő a Mahagében Kft. részére kiszámlázott szállítások teljesítéséhez.

Az adóhatóság 2010. június 01-i határozatában adótartozást állapított meg a Mahagében Kft. terhére, bírságot és késedelmi pótlékot vetett ki a társaságra, mivel álláspontja szerint a Mahagében Kft.-nek nem volt adólevonási joga az említett, Rómahegy-Kert Kft. által kiállított számlák alapján. Az utóbbi társaságnál végzett ellenőrzés eredményére tekintettel ugyanis a számlák nem tekinthetők hitelesnek.

Az ellenőrzés a Mahagében Kft. másik két beszállítójával kapcsolatban is megállapítást tett, melyek képviseletében ugyanazon személy járt el, mint a Rómahegy-Kert Kft. nevében eljáró kapcsolattartó, továbbá az értékesítések körülményei is nagyrészt azonosak voltak. Az ellenőrzés a megállapítást azonban a számlák formai hibáira alapozta és utalt arra, felmerült a gyanú, hogy a gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között jött létre, ugyanakkor a számlakibocsátók megszűnése és elérhetetlenné válása miatt kapcsolódó vizsgálatot, így teljes körű bizonyítást nem lehetett lefolytatni. Ellenben a számlák mellett szállítólevelek is igazolták a teljesítést, a számlák tartalmi hitelességét az ellenőrzés nem vonta kétségbe.

A Mahagében Kft. által a 2010. június 01-i határozattal szemben előterjesztett fellebbezésben foglaltakat a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (akkor a másodfokú hatáskör gyakorlója) nem fogadta el. Ezen elutasító határozat különösen azon a

megállapításon alapult, hogy az Rómahegy-Kert Kft. mint, a szóban forgó számlák kibocsátója, az ügylet teljesítését semmilyen irattal, például szállítólevéllel, nem tudta bizonyítani, a számlákon szereplő árumennyiséggel nem rendelkezhetett, továbbá sem a farönkök szállításához megfelelő tehergépjárművel nem bírt, sem a szállításért fizetett díjat nem tudta igazolni. Emellett a Mahagében Kft. nem az ÁFA törvény 44. §-ának (5) bekezdésében előírt kellő körültekintéssel járt el, amennyiben nem ellenőrizte, hogy a Rómahegy-Kert Kft. létező adóalany-e, és hogy rendelkezik-e a Mahagében Kft. által megvásárolni kívánt árumennyiséggel.

A másodfokú adóhatóság az elsőfokú határozat indokolását megváltoztatta, és megállapította, hogy ugyan a kérdéses számlák tekintetében a tartalmi hiteltelenség vélelmezhető volt, azonban a feltárt adatok alapján okszerűen nem volt megállapítható, viszont önmagában a formai hiteltelenségre alapozva nem vitatható el adózótól az adólevonási jog. Az ellenőrzés során keletkezett iratok és az adóhatóság nyilvántartása alapján megállapítható volt, hogy sem a jegyzőkönyvben, sem a határozatban nem került kiemelésre, hogy a számlát kibocsátó Rómahegy-Kert Kft. adóbevallásai adóminimalizáló jellegűek voltak. A Mahagében Kft. felé kiállított számlák adótartamát bevallotta ugyan, azonban tényleges adófizetési kötelezettsége a magas összegű levonható adója miatt minimális összegben keletkezett. A Rómahegy-Kert Kft.-nél lefolytatott ellenőrzés irataiból megállapítható, hogy a levonható adó túlnyomó részben egyetlen társaság által kiállított számlákon alapult, mely számlák ugyan nem faáru vásárlásáról lettek kiállítva, ennek ellenére az adófizetési kötelezettségét főleg ezekre a számlákra alapozva minimalizálta. Az ellenőrzés nyilatkozattételre hívta fel az időközben felszámolási eljárás hatálya alá került társaság felszámolóbiztosát, aki a gazdasági eseményekkel kapcsolatban nem tudott nyilatkozni, tekintettel arra, hogy a társaság korábbi törvényes képviselője iratokat nem bocsátott rendelkezésére. Kapcsolódó vizsgálatra, további bizonyításra ezekkel a számlákkal, beszerzésekkel kapcsolatban nem került sor. Az ellenőrzés nem vizsgálta, hogy a Rómahegy-Kert Kft.-től beszerzett áru milyen körülmények között került értékesítésre, nem végzett kapcsolódó vizsgálatot a Mahagében Kft. vevőjénél. Az ellenőrzés Rómahegy-Kert Kft. nevében kapcsolattartóként eljáró személyt is meghallgatta az ügyletekkel kapcsolatban, a nyilatkozat megerősítette ugyan a Mahagében Kft. ügyvezetője által elmondottakat, azonban azt is megerősítette, hogy minden beszerzés bizonylat alapján történt, továbbá szintén nem emlékezett arra, hogy milyen forrásból szerezték be az árut, arra hivatkozással, hogy három társaság nevében is eljár, így nem tudja elkülöníteni az egyes ügyleteket. Ugyanazon személy járt el

mindhárom fent említett szállító nevében, melyek egyikének sem volt a törvényes képviselője. A másik két társaság által kibocsátott számlák tartalmi hiteltelenségét, azok megszűnése, elérhetetlensége miatt nem tudta az adóhatóság bizonyítani, de hitelesség kérdésében kétség merült fel. [C-80/11. sz. Mahagében ügy]

Mindezek után a Mahagében Kft., mint felperes közigazgatási pert indított a másodfokú jogerős határozatot hozó Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, mint alperes ellen.

A Mahagében Kft. keresetlevelében kérte a vele szemben megállapított adótartozás, bírság és késedelmi pótlék törlését. Arra hivatkozott többek között, hogy a szerződés Rómahegy-Kert Kft.-vel történő megkötésekor kellő körültekintéssel járt el. Az ügyletre való ráhatása arra korlátozódott, hogy meggyőződött arról, a szállító társaság be volt jegyezve, rendelkezett adószámmal, és képes volt a szóban forgó ügylet teljesítésére. Ezen túl az árunak az említett szerződés szerinti teljesítési helyen, azaz a telephelyén történő átvételekor meggyőződött annak minőségéről és mennyiségéről.

A Baranya Megyei Bíróságnak (közigazgatási perekben akkor hatáskörrel és illetékességgel rendelkező bíróság) kétségei voltak afelől, hogy a levonási jog megtagadható kizárólag azon az alapon, hogy a számla kibocsátója a könyvelésében nem tüntette fel az érintett áruk beszerzését, és hogy tehergépjármű hiányában nem volt lehetősége azok szállítására, amennyiben elismerte a szállítások teljesítését, és adóbevallási, illetve adófizetési kötelezettségének eleget tett.

A perben eljáró Baranya Megyei Bíróság úgy ítélte meg, hogy az alapügy tárgyát képező jogvita elbírálása az uniós jog értelmezésétől függ, ezért úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti és előzetes döntéshozatal eljárás keretében fordult az EUB-hoz, kérve a HÉA irányelv értelmezését.

*1.2. A magyar bíróság a következő kérdéseket terjesztette az Európai Unió Bírósága elé, előzetes döntéshozatali eljárás keretében:*

a) A HÉA irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy azt a HÉA-alanyt, aki az említett irányelv rendelkezéseinek megfelelően teljesíti a HÉA-levonás anyagi jogi feltételeit, megfoszthatja-e

levonási jogától az olyan nemzeti szabályozás, illetve gyakorlat, amely megtiltja a termékek vétele alkalmával megfizetett HÉA levonását abban az esetben, ha kizárólag a számla, mint hiteles dokumentum igazolja a termékértékesítés megtörténtét, s nem rendelkezik a számlakibocsátótól olyan dokumentummal, amely igazolja, hogy a termékkel rendelkezett, azt szállíthatta, illetőleg bevallási kötelezettségének eleget tett? A tagállam megkövetelheti-e a HÉA irányelv 273. cikke alapján a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, hogy a számlabefogadó rendelkezzen egyéb olyan dokumentummal, amely a számlakibocsátó termékkel való rendelkezését, illetőleg a számlabefogadó részére történő szállítást, fuvarozást bizonyítja?

b) Összeegyeztethető szabályozást tartalmaz-e a HÉA irányelv alkalmazása kapcsán az EUB által már többször kifejtett semlegesség és arányosság elvével a nemzeti Áfa tv. 44. § (5) bekezdésében rögzített „kellő körültekintés” fogalma, melynek alkalmazása során az adóhatóság és a kialakult bírói gyakorlat azt követeli meg, hogy a számlabefogadónak meg kell győződnie arról, hogy a számlát kibocsátó adóalany-e, illetőleg a termékeit nyilvántartásba vette-e, azokról beszerzési számlával rendelkezik-e, illetőleg bevallási és ÁFA befizetési kötelezettségének eleget tett-e?

c) Úgy kell-e értelmezni a HÉA irányelv 167. cikkét illetőleg a 178. cikk a.) pontját, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, illetőleg gyakorlat, amely az adólevonási jog érvényesítéséhez megköveteli a számlát befogadó adóalanytól a számlát kibocsátó társaság jogkövető magatartásának igazolását? [C-80/11. sz. és C-142/11. sz. Mahagében-Dávid egyesített ügyek 22. pont]

## **2. C-142/11. számú ügy (Dávid)**

### **2.1. Az ügy alapját képező adóellenőrzés tényállásának ismertetése**

Dávid Péter adózónál bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, ÁFA adónemben lefolytatott ellenőrzés azt állapította meg, hogy Máté Z. (továbbiakban: M.Z.) egyéni vállalkozótól a 2006. évi árvízi védekezésről, illetve Tiszacsege-Csépa-Szelevény ideiglenes védvonal felméréséhez cserje- és

bozótirtásról, a 2007. év során a 10.01 árvízvédelmi szakasz felméréséhez szükséges fa- és cserjeirtásról, egyéb segéd munkákról, a Tisza Hullámtér projekt Szolnok-Kisköre között végzett felmérési munkákhoz szükséges fa- és cserjeirtásról, egyéb segéd munkákról, valamint az I.B. Kft-től a 2006. év során a 10.05. árvízvédelmi szakasz felmérési segéd munkáiról, fa- és cserjeirtásról befogadott számlákon feltüntetett gazdasági események a számlákon feltüntetett felek között a számlákon feltüntetett értékben nem valósultak meg. Az ellenőrzés megállapításait a következő bizonyítékokra alapozta.

2006. évben M.Z. egyéni vállalkozótól befogadott számlákon feltüntetett árvízi védekezés elnevezésű gazdasági eseményeket Dávid Péter adózó a K. Kft. felé számlázta tovább, a gazdasági események megtörténtét az árvízi védekezésnél készült jelenléti ívekkel igazolta, melyeken vállalkozóként Dávid Péter adózó neve került feltüntetésre. Dávid Péter nyilatkozata szerint alvállalkozójával úgy került kapcsolatba, hogy M.Z. több alkalommal is szerződéses alvállalkozói jogviszonyban állt azzal a társasággal, mellyel Dávid Péter munkaviszonyban állt. Arra a kérdésre, hogy mely személyek végeztek munkát Dávid Péter nem tudott választ adni. Az adóhatóság bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett M.Z. adózónál is, mely eredményeként megállapította, hogy a munkavégzéshez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkezett, minden általa vállalt munkát a vele rokoni kapcsolatban álló alvállalkozójának, S.B. egyéni vállalkozónak adta tovább, vele végeztette el, azonban a munkát ténylegesen elvégző személyekről, azon kívül, hogy alkalmi munkavállalók voltak mást nem tudott elmondani. Az adóhatóság alvállalkozójánál végzett ellenőrzés eredménye alapján megállapította, hogy M.Z. tényleges alvállalkozói munkát nem végzett, részéről csak számlakibocsátás történt a vevő kérésének megfelelő tartalommal és összegben. Az ellenőrzés részéről azonban részletes nyilatkozatfelvétel nem történt a kiállított számlákkal, az azokon feltüntetett gazdasági eseményekkel kapcsolatban, és ez nem került pótlásra Dávid Péter ellenőrzése során sem.

Az S.B. egyéni vállalkozónál végzett bevallások utólagos ellenőrzésére irányuló vizsgálat azt állapította meg, hogy S.B. nem volt képes az általa leszámlázott munkák teljesítésére, nem rendelkezett bejelentett alkalmazottal, bár nyilatkozott róla, hogy alkalmi munkavállalókkal a munkát ténylegesen elvégezte. Ezt a tényt azonban semmilyen bizonylattal, okirattal nem tudta alátámasztani, az alkalmazottakat nem tudta megnevezni, nem vezetett jelenléti ívet, az alkalmi

munkavállalók után közterhek befizetését nem tudta igazolni, továbbá adóbevallást sem nyújtott be a vizsgált időszak vonatkozásában. Az ellenőrzés tanúként hallgatta meg Dávid Péter megbízójának, a K. Kft.-nek az alkalmazottját is, akivel Dávid Péter a kapcsolatot tartotta, aki azonban az alvállalkozók megbízásáról nem tudott, M.Z.-t és S.B.-t nem is ismerte.

Az elsőfokú adóhatóság a fenti tényállás alapján rögzítette határozatában, hogy az ellenőrzés nem vonja kétségbe azt, hogy a megrendelők részére a munkavégzések megtörténtek, továbbá azt sem, hogy M.Z. és S.B. és az általuk felfogadott személyek részéről történt munkavégzés, akik Dávid Péter megbízása alapján munkát végeztek a számlákon megadott helyszíneken, az viszonyt nem nyert bizonyítást, hogy a számlákon feltüntetett felek között és a feltüntetett összegben történtek meg a gazdasági események.

Az ellenőrzés feltárta, hogy Dávid Péter munkáltatója, amely gazdasági társaságon keresztül kapcsolatba került M.Z.-vel, szintén részt vett az árvízi védekezésben, és Dávid Péter alkalmazottként személyesen is részt vett a munkavégzésben, továbbá, hogy ez a társaság ugyanakkor szintén megbízta alvállalkozói munkálatokkal M.Z.-t. Tehát Dávid Péter egyszerre volt jelen az ügyletnél, mint egy társaság alkalmazottja és mint alvállalkozó, továbbá ugyanazon munkára a foglalkoztatója és ő is megbízta M.Z.-t, mint alvállalkozót.

Dávid Péter az M.Z. egyéni vállalkozó által a 2006. és 2007. évben kiszámlázott cserje- és bozótirtási munkákat, továbbá az I.B. Kft. által a 2006. évben számlázott cserje- és bozótirtási munkákat az F.I. Kft.-nek számlázta tovább. Dávid Péter az M.Z. által kiállított számlákkal kapcsolatban azt nyilatkozta, hogy nem volt jelen a munkák tényleges elvégzésénél, arról sem volt információja, hogy az alvállalkozója vett-e igénybe további alvállalkozókat, arról sem tudott nyilatkozni, hogy kik és hányan végezték el a munkát. Elmondása szerint ő csupán leellenőrizte a teljesítést, de teljesítésigazolás nem készült a munkáról, az ellenérték pedig készpénzben került megfizetésre. Az ellenőrzés a munkát végző személyeket nem tudta beazonosítani, mivel kiállított számlán kívül más irat nem igazolta a teljesítést. Az M.Z. és S.B. egyéni vállalkozóknál végzett vizsgálatok alapján megállapításra került, hogy az alvállalkozók a munkavégzéshez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkeztek, részükről csupán számlakiállítás történt a megbízók kérése szerinti tartalommal és értékben. Részletes nyilatkozattételre M.Z. részéről nem került sor, ezen munkálatokkal kapcsolatban, így nem



került feltáráásra az ellenőrzés részétől, hogy mekkora területen történt a cserje- és bozótirtás, a munkavégzésben hány fő vett részt, milyen eszközök és szerszámok álltak rendelkezésre, milyen munkadíjban állapodtak meg a felek, mi volt a munkadíj számítás alapja, a munkavégzés várható időtartama, a teljesítést hogyan ellenőrizte a megrendelő. Ezekkel a számlákkal kapcsolatban az ellenőrzés rögzítette, hogy nem vonja kétségbe azt, hogy a megrendelők részére a kiszámlázott munkavégzések megtörténtek, valamint azt sem, hogy M.Z. és S.B., továbbá az általuk felfogadott személyek részéről történt munkavégzés, akik Dávid Péter megbízásából munkát végeztek a számlákon szereplő helyszíneken, az viszonyt nem nyert bizonyítást, hogy ez a számlákon feltüntetett felek között és az azokon feltüntetett összegben történt.

Az I.B. Kft. által kibocsátott számlák kapcsán Dávid Péter nyilatkozatában elmondta, hogy L.J.-vel tartotta a kapcsolatot, akinek a képviseleti jogosultságáról azonban nem győződött meg, az I.B. Kft. egy korábbi munkáltatójának alvállalkozója volt évekkorábban. Az elvégzett munkákról nem tudott nyilatkozni, így nem tudta elmondani, hogy kik végezték a munkát, mekkora munkadíjban állapodtak meg, ki irányított a munkavégzést, elmondta, hogy a teljesítést csak a munka végeztével ellenőrizte, erről azonban teljesítésigazolás nem készült, továbbá az ellenérték kiegyenlítése készpénzben történt. Az I.B. Kft. időközben felszámolás alá került, a tevékenységet záró ellenőrzés megállapította, hogy a társaság iratokkal nem rendelkezett, mivel azt a korábbi ügyvezető nem bocsátott az a felszámoló rendelkezésére. Ezen társaságnak nem volt ügyvezetője, vagy bejelentett alkalmazottja L.J. A kiállított számlákat bevallásában nem szerepeltette, továbbá bejelentett alkalmazottal sem rendelkezett. Az ellenőrzés L.J. és az I.B. Kft. korábbi ügyvezetőjének meghallgatását nem kezdeményezte.

Az ellenőrzés szerint nem állapítható meg, hogy a munkát ki végezte el, nem bizonyított, hogy a számlákon szereplő gazdasági események a számlán szereplő felek között és a számla szerinti értékben valósultak meg. Dávid Péter ezt hitelt érdemlő bizonyítékokkal nem tudta alátámasztani, megállapításra került, hogy a számlakibocsátó nem rendelkezett a munka elvégzéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, így a tényleges teljesítés tőle nem volt elvárható. Az ellenőrzés nem vonta kétségbe a munkavégzések megtörténtét, viszont az nem nyert bizonyítást, hogy azok a számlákon feltüntetett módon törtétek. Az ellenőrzés a levonható adóval kapcsolatos bizonyítás

mellett, nem folytatott vizsgálatot a fent megjelölt alvállalkozói számlák továbbszámházása ügyében.

[C-142/11. sz. Dávid ügy]

Dávid Péter az elsőfokú határozattal szemben fellebbezést terjesztett elő, melyet a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (akkor a másodfokú hatáskör gyakorlója) elutasított.

Dávid Péter az adóhatóság határozatával szemben keresetet terjesztett elő a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bírósághoz (közigazgatási perekben akkor hatáskörrel és illetékességgel rendelkező bíróság) arra hivatkozva különösen, hogy kellő körültekintéssel járt el. Meggyőződött ugyanis arról, hogy a gazdasági esemény ténylegesen megvalósult, és a számlakibocsátó adóalanyiségát is ellenőrizte. Az alvállalkozó adózással kapcsolatos kötelezettségeinek bármely elmulasztásáért ő nem tehető felelőssé.

A Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság azt a kérdést teszi fel, hogy az adóalany további ellenőrzés nélkül jogosult-e az előzetesen megfizetett ÁFA levonására akkor, ha az adóhatóság nem bizonyítja, hogy a számlakibocsátó vagy az általa befogadott további számlák kibocsátói részéről olyan, esetlegesen adókijátszásra irányuló gondatlan vagy szándékos magatartás valósult meg, amelyről a számlát befogadó adóalany nem tudott, illetőleg amelyben nem működött közre.

A bíróság álláspontja szerint a HÉA irányelv rendelkezéseire tekintettel az ÁFA levonás jogát gyakorló adózót nem terheli objektív felelősség az általa befogadott számlák kapcsán, és a számlakibocsátó oldalán fellelhető mulasztás esetén a számlabefogadót nem terhelheti az ÁFA törvény 44. §-ának (5) bekezdésében elvárt magatartás bizonyítása.

A perben eljáró Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság úgy ítélte meg, hogy az alapügy tárgyát képező jogvita elbírálása az unió jog értelmezésétől függ, ezért úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti és előzetes döntéshozatal eljárás keretében fordult az EUB-hoz kérve a HÉA irányelv értelmezését.

2.2. *A magyar bíróság a következő kérdéseket terjesztette az Európai Unió Bírósága elé, előzetes döntéshozatali eljárás keretében:*

a) Értelmezhető-e akként a HÉA irányelv adólevonásra vonatkozó rendelkezése, hogy az adólevonással élő adóalany e jogát - mintegy objektív felelősségre alapozva - korlátozhatja, illetve megtilthatja az adóhatóság, ha a számlakibocsátó a további alvállalkozók igénybevételeinek szabályszerűségét nem tudja bizonyítani?

b) Amennyiben az adóhatóság nem vitatja a számla szerinti gazdasági esemény megtörténtét, és a számla alakilag is megfelel a jogszabályi előírásoknak, jogszerűen megtilthatja-e az ÁFA visszaigénylését az adóhatóság, ha a számlakibocsátó által igénybe vett további alvállalkozók kiléte nem állapítható meg, vagy ez utóbbiak számlakibocsátása szabálytalan?

c) Az adólevonási jog gyakorlását (a második kérdésben ismertetett körülmények között) megtiltó adóhatóság köteles-e eljárása során bizonyítani, hogy az adólevonással élő adóalany az alvállalkozói láncolatban mögötte álló vállalkozások szabálytalan - esetenként adókijátszásra irányuló - magatartásáról tudott, vagy abban ő maga is közreműködött? [C-80/11. és C-142/11. sz. Mahagében-Dávid egyesített ügyek 33. pont]

Az EUB elnöke 2011. június 15-i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélet meghozatala céljából elrendelte a Mahagében C-80/11. sz. és a Dávid Péter C-142/11. sz. ügyek egyesítését, mivel a felvetett kérdések (azok összefüggése miatt) az irányelv értelmezésével kapcsolatban egy eljárásban keretében válaszolhatók meg.

**3. Európai Unió Bíróságának 2012. június 21-én meghozott ítélete a Mahagében-Dávid ügyben:**

a) A HÉA 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 erre a szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója vagy annak valamely alvállalkozója

szabálytalanságot követett el, anélkül hogy az 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.

b) A HÉA 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 jog 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 adóalany az említett számlán kívül nem rendelkezik más olyan irattal, amely bizonyítaná az említett körülmények fennállását, jöllehet a HÉA irányelvben a levonási jog gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi tartalmi és formai követelmény teljesült, és az adóalany nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről. [C-80/11. és C-142/11. sz. Mahagében-Dávid egyesített ügyek 67. pont]

### *3.1. Európai Unió Bírósága ítéletének kiemelten fontos indokai*

Az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő HÉA-ból levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, a közös HÉA-rendszer egyik alapelve, az adólevonási jog főszabály szerint nem korlátozható. Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA alól. Az hogy, az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítését terhelő HÉA-t befizették-e vagy sem, nem befolyásolja az adóalany előzetesen megfizetett HÉA levonásához való jogát.

Mindezek mellett az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más hasonló visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a HÉA irányelv elismer és támogat. Ebből következően a nemzeti adóhatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonást, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy erre a jogra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkoznak. A

megtagadáshoz azonban jogilag megkövetelt módon bizonyítani kell azon objektív körülmények fennállását, mely alapján megállapítható, hogy az adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó terméket értékesítették, illetve a szolgáltatást nyújtották, tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy ezen ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató, vagy valamely korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt. Ezt az adóalanyt ugyanis a HÉA irányelv alkalmazásában adókijátszás részvevőjének kell tekinteni, attól függetlenül, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából származik-e nyeresége vagy nem. Nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy tegyen meg minden tőle telhető, ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. Az ilyen ésszerűen elvárható intézkedések körét alapvetően az adott ügy körülményei határozzák meg. Általános jelleggel nem követelhető meg, de amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, a gazdasági szereplőt az adott ügy körülményeitől függően arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől terméket kíván vásárolni, vagy szolgáltatást igénybe venni. Főszabály szerint azonban az adóhatóság feladata az ahhoz szükséges ellenőrzések elvégzése, hogy felderítse a HÉA-val kapcsolatos szabálytalanságokat, és annak következtében, hogy az adólevonási jog megtagadásának, mint kockázatnak a kilátásba helyezésével általános jelleggel olyan intézkedéseket vár el az adóalanyoktól, hogy ellenőrizze a számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a számlán feltüntetett termékkel, képes-e azok szállítására, HÉA bevallási- és megfizetési kötelezettségének eleget tesz-e továbbá, hogy ezek vonatkozásban rendelkezzen iratokkal a saját ellenőrzési kötelezettségét hárítaná át az adóalanyokra. [C-80/11. és C-142/11. sz. Mahagében-Dávid egyesített ügyek 36-66. pont]

#### ***4. Magyar bíróságok ítéletei az Európai Unió Bíróságának előzetes döntéshozatali eljárásában hozott ítélete után***

Dávid Péter ügyében a Szolnoki Törvényszék (bírósági szervezet átalakulása után eljárva) 2012. szeptember 27-én meghozta a 12.K.27.206/2012/3. számú ítéletét, mellyel az adóhatóság határozatát új eljárás elrendelése nélkül hatályon kívül helyezte. A bíróság azt állapította meg ítéletében, hogy az adóhatóság nem bizonyította, hogy az M.Z.-nél végzett ellenőrzés Dávid Péter adózóval kötött szerződéseket is vizsgálta volna. Az adózó alvállalkozójánál korábban végzett

ellenőrzés megállapításai bizonyítékként csak akkor értékelhetők, ha valamely ponton kapcsolódnak az adózó tevékenységéhez, illetve az ellenőrzéshez. Dávid Péter adózó által befogadott egyetlen számlát sem nevesített az alvállalkozónál lefolytatott ellenőrzés, éppen úgy ahogy S.B. további alvállalkozó ellenőrzése esetén. Ezek alapján az ott tett megállapítás még azon adóhatósági vélelmet sem alapozza meg, hogy a számlakibocsátók adózással kapcsolatban elkövetett szabálytalansága a részükről történő teljesítést aggályossá teszi. Az I.B. Kft-vel kapcsolatban az ítélet rögzítette továbbá, hogy az adóhatóság nem jelölt meg olyan bizonyítékot, amelyről arra lehetne következtetni, hogy a teljesítés nem valósult meg. Az ítélet szerint az adóhatóság nem bizonyította, hogy a számlán szereplő gazdasági esemény nem valósult meg a szerződő felek között, annak bizonyítása szintén nem történt meg, hogy az adózó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a számlakibocsátók vagy a láncban korábban közreműködő gazdasági szereplők által elkövetett adócsalásban vett részt. Ezek alapján az adólevonási jog jogszerűen nem tagadható meg adózótól. [Szolnoki Törvényszék 12.K.27.206/2012/3. számú ítélete]

Mahagében Kft. ügyében a Pécsi Törvényszék (bíróági szervezet átalakulása után eljárva) 2012. december 06-án meghozott 6.K.20.732/2012/9. számú ítéletével az adóhatóság határozatát új eljárás lefolytatása nélkül hatályon kívül helyezte. Az ítéletben kifejtette a bíróság, hogy az adóhatósági határozat indokolása nem áll összhangban az EUB által meghozott ítéletben foglaltakkal, az adóalany adólevonási jogának megtagadását kizárólag arra alapozta, hogy a számlakibocsátó a kibocsátás időpontjában nem rendelkezett olyan feltételekkel, amelyek a számlán szereplő gazdasági események teljesítéséhez az adóhatóság álláspontja szerint szükségesek voltak, illetve adózó nem tudta igazolni a faáru beszerzését sem. Az ítélet kimondta, hogy az eddigi hazai gyakorlat eltért az EUB által előzetes döntéshozatali eljárásban következetesen alkalmazott jogértelmezéstől. A hazai joggyakorlat több ügyben is olyan követelményeket állított fel az adólevonási jog gyakorolhatóságával kapcsolatban, amely a számlakibocsátónál feltárt hiányosságokat értékeli a számlabefogadó hátrányára anélkül, hogy a számlabefogadónál bármilyen vizsgálatot végezne, így a számlabefogadó felelősségét objektívvá teszi, mely ellentétes a HÉA irányelvvel. A bíróság álláspontja szerint az adóhatóság nem tárt fel olyan körülményt, mely utalna arra, hogy az adózó tudott vagy tudnia kellett volna a számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről. Az ítélet rögzíti, hogy a számlakibocsátó adóalanynak minősült és adóbevallási és befizetési kötelezettségének eleget tett, így az adócsalás lehetősége nem áll fenn, hiszen az adócsaláshoz az

szükséges, hogy a költségvetést kár érje, valamint az adóalany szándéka erre irányuljon, így nem csak nincs, hanem nem is lehet jelen esetben olyan körülmény, mely alátámasztaná a gazdasági esemény valótlanágát. Mindezekből következően a további bizonyítás szükségtelen. [Pécsi Törvényszék 6.K.20.732/2012/9. számú ítélete]

## **5. C-324/11. számú ügy (Tóth)**

### **5.1. Az ügy alapját képező adóellenőrzés tényállásának ismertetése**

Adóhatóság által Tóth Gábor adózónál végzett, ÁFA adónemre kiterjedő, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés megállapította, hogy adózó által 2007. évben M.L. egyéni vállalkozótól építőipari szolgáltatásokról befogadott számlákon feltüntetett gazdasági események nem a számlákon feltüntetett felek között valósultak meg. Ezen megállapításait az adóhatóság a következő bizonyítékokra alapozta.

Tóth Gábor az M.L. egyéni vállalkozó által leszámházott falazási munkákat az R. Kft. és a G. Kft. részére számlázta tovább, a számlák társasházak építésére vonatkoztak. Az egyik társasházon végzett falazási munkákról az ellenőrzés megállapította, hogy a befogadott számlákon szereplőkhöz képest jelentősen alacsonyabb összegben kerültek Tóth Gábor adózó által továbbszámházásra. M.L. egyéni vállalkozói igazolványát a jegyző az adóbevallási- és fizetési kötelezettségének nem teljesítése miatt 2007. június 20-án jogerősen visszavonta, ebből kifolyólag egyéni vállalkozói tevékenység folytatására nem volt jogosult, valamint adószáma is törlésre került. A befogadott számlák túlnyomó része a vállalkozói igazolvány visszavonása után lett kiállítva, néhány esetben kiállítás időpontja megelőzte a számlatömb megvásárlásának idejét. M.L. egyéni vállalkozó 2003. évtől egyik adónemben sem teljesítette a bevallási- és adófizetési kötelezettségét, bejelentett alkalmazottja nem volt, nagy összegű adóhátralékkal rendelkezett. M.L. az ellenőrzés felhívása ellenére az elvégzett munkákról nem tett nyilatkozatot. A munkák elvégzéséről a bemutatott szerződésben foglaltak ellenére teljesítésigazolás nem készült. Tóth Gábor nyilatkozata szerint a felmérési naplón igazolták a teljesítéseket a fővállalkozó felé, a felmérést ő végezte személyesen a művezető és az építésvezető jelenlétében, de őket nem tudta megnevezni. Az alvállalkozóktól külön nem vette át a munkát, a számlákat M.L. a felmérések után állította ki a számlákon szereplő dátumoknak megfelelő

időpontban, amikor az ellenérték megfizetése is megtörtént, amelyet azonban a számlákon kívül más irat nem igazol. Az ellenőrzés feltárta, hogy az ellenérték készpénzben történő megfizetésére az adózó bevételei nem is nyújtottak fedezetet, az adózó könyvelésében vállalkozói bevételek szerepeltek, de ezek bizonylatai nem álltak az ellenőrzés rendelkezésére. A kifizetések fedezeteként adózó kapott kölcsönre hivatkozott, de ezt semmilyen irattal nem igazolta. Tóth Gábor elmondása szerint M.L.-ről az internetről tájékozódott, melynek keretében meggyőződött arról is, hogy nem szerepel a törölt és felfüggesztett adószámú adózók listáján, továbbá elkérte az egyéni vállalkozói igazolványát is. Arról azonban nem volt tudomása, hogy alvállalkozókat foglalkoztatott-e, illetve saját alkalmazottakkal rendelkezett-e. Az építési naplóban naponta vezették a jelen lévők létszámát, az egyik építési naplót bemutatta adózó az ellenőrzésnek, de ebben a naplóban nem tüntették fel alvállalkozóként M.L.-t, a napi bejegyzéseknél viszont az szerepelt, hogy az általa foglalkoztatott személyekkel részt vett a munkálatokban. Az ellenőrzés ezzel szemben megállapította, hogy az építési napló a munkát végző személyekre vonatkozóan konkrét adatokat nem tartalmazott, M.L. bejelentett alkalmazottakkal nem rendelkezett, alkalmi munkavállalói jogviszony esetén bejelentési kötelezettségének nem tett eleget, ezen kívül alvállalkozó igénybevételeit sem igazolta, melynek ténye az építési naplóba sem került bejegyzésre. Tehát a munkát olyan személyek végezték, akik nem álltak jogviszonyban M.L.-el, ebből következik, hogy a számlákon feltüntetett gazdasági események nem a számlákon feltüntetett felek között jöttek létre. A fellebbezés után eljárás másodfokú adóhatóság megerősítette, hogy Tóth Gábor által befogadott számlák fiktívek, nem minősülnek valós tartalmú számlának, valóságban nem ellenőrizhető adatokat tartalmaznak a rajtuk szereplő gazdasági eseményre, illetve az abban szereplő felekre vonatkozóan. Megállapítható volt továbbá az is, hogy M.L. által kiállított számlákon egy korábbi vállalkozói igazolvány száma került feltüntetésre, azon túl, hogy az általa aktuálisan használt igazolvány is visszavonásra került. Ezt Tóth Gábor adózónak érzékelnie kellett volna, ha kellő körültekintéssel járt volna el. A kellő körültekintéssel való eljárás az adóhatóság honlapján az adóalanyok listájának ellenőrzését, a dátumok ellenőrzését, az egyéni vállalkozók nyilvántartásának ellenőrzését, valamint azt foglalja magában, hogy az alvállalkozó rendelkezik-e a munka elvégzéséhez szükséges személyi- és tárgyi feltételekkel, illetve hogy ténylegesen ki végezte el a munkát. A másodfokú határozat kimondta, hogy Tóth Gábor adózó, mint megbízó a Polgári Törvénykönyv rendelkezései szerint is jogosult meggyőződni arról, hogy a megbízott hogyan teljesíti a szolgáltatást, ennek vizsgálata, az ellenérték megfelelő elszámolása, az esetleges hibás teljesítésből származó igény érvényesítése csak akkor lehetséges, ha az megfelelő iratokkal



alátámasztottan dokumentálásra kerül, ebben a konkrét esetben akkor, ha az alvállalkozó által teljesített munkarészeket az építési naplók is igazolják.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (akkor a másodfokú hatáskör gyakorlója) által meghozott másodfokú jogerős adóhatósági határozattal szemben adózó bírósághoz fordult, az eljáró Nógrád Megyei Bíróság (közigazgatási perekben akkor hatáskörrel és illetékességgel rendelkező bíróság) ítéletében kifejtette, hogy a számlát kiállító egyéni vállalkozó, azt követően, hogy az egyéni vállalkozói igazolványát visszavonta a jegyző, már nem minősül adóalanynak, így ÁFA-t sem háríthatott át. Az igazolvány visszavonását megelőző időszakban kiállított számlákkal kapcsolatban továbbá rögzítette, hogy az ÁFA levonásához felhasználható számla akkor minősül hiteles dokumentumnak, ha a valóságban is igazolható, hogy az abban feltüntetett szolgáltatást a számla kibocsátója teljesítette, tehát az ÁFA levonásához nem elegendő csupán azt bizonyítani, hogy a szolgáltatás teljesült, az adólevonás feltétele az is, hogy a számla valóságtartalma ellenőrizhető legyen abban a tekintetben is, hogy a szolgáltatást a számlán szereplő, azt kibocsátó egyéni vállalkozó teljesítette. A kérdéses szolgáltatás egyéni vállalkozó általi teljesítésére vonatkozóan azonban nem volt értékelhető adat, és nem zárható ki ugyan, hogy azok az alkalmi munkavállalók, akik a számlabefogadó alkalmazottai mellett a szolgáltatás nyújtásában részt vettek, a számlakibocsátó egyéni vállalkozó utasítása alapján dolgoztak a helyszínen, mivel nem voltak az egyéni vállalkozó bejelentett alkalmazottai, illetve bejelentett alkalmi munkavállalói, az általuk végzett munka nem tekinthető az egyéni vállalkozó teljesítésének. A bíróság ítélete szerint az egyéni vállalkozói igazolvány visszavonását megelőzően kiállított számlák esetében az adózónak lehetősége lett volna a munkavégzésre megjelölt személyek létszámának ellenőrzése során meggyőződni arról, hogy a munkát végző személyek ténylegesen az egyéni vállalkozó alkalmazottai-e, azonban ennek ellenőrzését Tóth Gábor adózó nem végezte el, így részéről a kellő körültekintés nem állapítható meg, ezen időpontot követően kiállított számlák esetén az adólevonási jog hiányában a kellő körültekintés nem is vizsgálható. [C-324/11. sz. Tóth ügy]

A Nógrád Megyei Bíróság jogerős ítéletével szemben Tóth Gábor adózó felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Legfelsőbb Bírósághoz (felülvizsgálati eljárásra akkor hatáskörrel rendelkező bíróság).

A felülvizsgálati eljárásban eljáró Legfelsőbb Bíróság úgy ítélte meg, hogy az alapügy tárgyát képező jogvita elbírálása az uniós jog értelmezésétől függ, ezért úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti és előzetes döntéshozatal eljárás keretében fordult az EUB-hoz kérve a HÉA irányelv értelmezését.

*5.2. A magyar bíróság a következő kérdéseket terjesztette az Európai Unió Bírósága elé, előzetes döntéshozatali eljárás keretében:*

a) Nem ellentétes-e az adósemlegesség elvével (HÉA irányelv 9. cikke) 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?

b) Az a körülmény, hogy a számlakibocsátó egyéni vállalkozó az általa foglalkoztatott munkavállalókat nem jelenti be „feketén foglalkoztatja”, és ezért az adóhatóság megállapítja, hogy bejelentett munkavállalóval nem rendelkezik, az adósemlegesség elvére tekintettel kizárhatja-e, hogy a számlabefogadó adólevonási jogával éljen?

c) 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? E magatartás tekinthető-e olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett, hogy ÁFA kijátszására irányuló ügyletben vett részt?

d) 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? [C-324/11. sz. Tóth ügy 21. pont]

### 5.3. *Európai Unió Bíróságának 2012. szeptember 06-án meghozott ítélete a Tóth ügyben:*

a) A HÉA irányelvet és az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha az adóhatóság elutasítja adóalanyt 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 ez a számla a HÉA irányelv 226. cikkében megkövetelt valamennyi - különösen a hivatkozott számlákat kiállító személy és a nyújtott szolgáltatások jellegének meghatározásához szükséges - adatot tartalmazza.

b) A HÉA irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az adóhatóság elutasítja adóalanyt a számára teljesített szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett hozzáadottérték-adó levonására vonatkozó jogát azzal az indokkal, hogy az ezekre a szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója nem jelentette be az általa foglalkoztatott munkavállalókat, anélkül hogy a hatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott üggyel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

c) A HÉA irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az a tény, hogy adóalany nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, illetve hogy e számlakibocsátó bejelentette-e ezen munkavállalókat, nem tekinthető olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy HÉA kijátszására irányuló ügyletben vett részt, ha a 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 a HÉA irányelvben az adólevonási jog gyakorlására vonatkozó érdemi és formai feltételek is teljesülnek.

d) Ha az adóhatóság konkrét bizonyítékokkal szolgál a csalás fennállásáról, sem a HÉA irányelvvél, 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. [C-324/11. sz. Tóth ügy 54. pont]

#### *5.4. Európai Unió Bírósága ítéletének kiemelten fontos indokai*

Az első kérdés tekintetében az EUB kimondja, hogy az adóalany fogalmát tágan, ténykérdésekre alapozva határozták meg. Nem tűnik ki a HÉA irányelv 9. cikkének (1) bekezdéséből, hogy az adóalanyi minőség valamely, a gazdasági tevékenység folytatására kibocsátott hatósági engedélytől függene. Az nem vitatott, hogy a HÉA irányelv 213. cikke előírja, hogy minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését, azonban a bejelentések a HÉA-rendszer megfelelő működése érdekében fontosak kétség kívül, de ez nem lehet további feltétele az adóalanyiság elismerésének, mivel a 213. cikk az irányelv XI. címe alá tartozó, „Az adózó nyilvántartása” című 2. fejezete alatt található. Az adóköteles tevékenység bejelentésére irányuló kötelezettség nem teljesítése nem befolyásolja a nyújtott szolgáltatások címzettjeit megillető, a megfizetett HÉA levonására való jogot, tehát az megilleti a címzettet akkor is, ha a szolgáltató nem nyilvántartásba bejegyzett adóalany, ha a számlák az irányelv 226. cikkében megkövetelt valamennyi (számlát kiállító személy és a nyújtott szolgáltatások jellegének meghatározásához) szükséges adatot tartalmazzák.

A második és a harmadik kérdés tekintetében az EUB a Mahagében-Dávid egyesített ügyekben hozott ítéletre hivatkozott, mint amely hasonló helyzet megítélésakor született. Azon gazdasági szereplőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy ügyleteik ne valósítsanak meg adókijátszást, annak kockázata nélkül kell, hogy bízhassanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elvesztik az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogukat, ugyanakkor főszabály szerint az adóhatóság feladata az ahhoz szükséges ellenőrzések elvégzése, hogy felderítse a HÉA-val kapcsolatos szabálytalanságokat és csalásokat. A Mahagében ügyben levont termékértékesítésre vonatkozó következtetés a szolgáltatások nyújtására is alkalmazandó azon kérdést illetően, tekinthető-e úgy, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy

adócsalásban vesz részt, azzal az indokkal, hogy nem ellenőrizte, hogy a számlakibocsátó rendelkezik-e a munka elvégzéséhez szükséges munkavállalókkal a szolgáltatás nyújtása érdekében, teljesítette-e a munkavállalók bejelentésére irányuló kötelezettségét, továbbá, hogy a számlakibocsátó munkavállalói elvégezték-e a megrendelt munkát.

A negyedik kérdéssel kapcsolatban az EUB kimondta, hogy ha a szolgáltatásokat nem a számlakibocsátó, hanem más gazdasági szereplő munkavállalói teljesítették, ugyanúgy következménye lehet a szolgáltató csalárd színlelésének, mint más vállalkozó igénybevételének. Az nem vitatott, hogy ha az adóhatóság konkrét bizonyítékokkal szolgál a csalás fennállásáról, nem ellentétes a HÉA irányelvvel és az adósemlegesség elvével, ha a nemzeti bíróság annak vizsgálata keretében, hogy a számlakibocsátó maga teljesítette-e az ügyletet, figyelembe veszi az első és a második kérdésben szereplő körülményeket is. Azonban az ilyen vizsgálat nem kérdőjelezheti meg az első három kérdésre adott válasz alapjául szolgáló megfontolásokat, hacsak objektív körülmények alapján nem igazolható, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna róla, hogy az ügylettel a számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt. [C-324/11. sz. Tóth ügy 22-53. pont]

#### ***6. Magyar bíróság ítélete az Európai Unió Bíróságának előzetes döntéshozatali eljárásában hozott ítélete után***

Tóth Gábor ügyben a Kúria 2012. november 15-én kihirdette a Kfv.I.35.611/2012/4. számú ítéletét, melyben a Nógrád Megyei Bíróság keresetet elutasító ítéletét, valamint az alperes határozatát az elsőfokú adóhatósági határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Az ítélet rögzíti, hogy a kialakult magyar adóhatósági gyakorlat és az EUB által követett ítélkezési gyakorlat az ÁFA levonási jog körében eltér egymástól. Kúrai kimondta, hogy az adóhatósági határozat indokolása nem áll összhangban az EUB ítéletének indokolás részében leírtakkal, mivel az adóhatóság az adóalany adólevonási jogának megtagadását kizárólag arra alapozta, hogy az egyéni vállalkozó a számla kibocsátásának időpontjában nem rendelkezett olyan állományi létszámmal és tárgyi eszközzel, amelynek az alvállalkozói szerződésben foglaltaknak eleget tehetett volna. Az egyéni vállalkozó iratai nem voltak beszerezhetők, bevallási és befizetési kötelezettségét utoljára 2003-ban teljesítette, nem került sor teljesítésigazolás kiállítására, pénztári

bizonylat nem volt, mely igazolta volna a számlák kifizetését, a vállalkozói igazolvány a számlák túlnyomó többségének kibocsátásakor már visszavonásra került, illetve a számlatömb vásárlása később következett be, mint a számlákon szereplő teljesítési időpont. A Kúria megállapította, hogy az EUB szigorúbb követelményt állít a levonási jog megtagadásához annál, hogy a számlabefogadó nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e. Az adóhatóságot terheli annak bizonyítása, hogy a számlabefogadó adócsalásban vett részt. Az adólevonási jog megtagadásához a számlakibocsátó oldalán felmerülő szabálytalanság mellett kapcsolódnia kell a számlabefogadó részéről felmerülő, tudatos és az ÁFA kijátszására irányuló magatartásnak is, továbbá a gazdasági szereplő ÁFA levonási joga csak kivételes esetben korlátozható, és nem bármely szabálytalanság, hanem kizárólag az ÁFA kijátszására irányuló tevékenységben való részvétel eredményezheti az adólevonási jog elvesztését. Az új eljárásban az adóhatóságnak az ügyben feltárt és rendelkezésre álló bizonyítékokat újra kell értelmeznie, a hiányosságok, ellentmondások logikai láncolatát elemeznie, megállapítani, hogy ezek, olyan zárt rendszert alkotnak-e, melyek a jogügylet (gazdasági esemény) csalárd, valótlan voltát, a számlabefogadó csalásban való részvételét igazolják. [Kúria Kfv.I.35.611/2012/4. számú ítélete]

## **7. Az ítéletekből levonható következtetések**

### **7.1. Előzmények**

Az EUB nem először hozott a fenti ügyekkel tartalmilag megegyező ítéletet, ezek közül kiemelendő a C-439/04. és C-440/04. számú Axel Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 06-án hozott ítélet, melyben szintén kimondásra került, hogy ha objektív körülmények alapján megállapításra kerül, hogy az értékesítés olyan adóalany részére történik, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna róla, hogy a beszerzéssel a HÉA kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik az adólevonási jognak ezen adóalanytól történő megtagadása, ugyanis azt az adóalanyt, aki tudta vagy tudnia kellett volna róla, hogy a beszerzésével a HÉA kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, az adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni, függetlenül attól, hogy a termék továbbértékesítéséből származott-e nyeresége vagy sem. A másik kiemelendő ítélet a C-354/03., C-355. és a C-484/03. számú Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 13-én hozott ítélet, mely kimondta, hogy azon ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak

meg HÉA kijátszást, adóalanyként eljáró személy által végzett gazdasági tevékenységnek és termékértékesítésnek minősülnek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontja, 4. cikke és 5.cikkének (1) bekezdése értelmében, mivel teljesítik az említett fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, függetlenül az ugyanazon értékesítési láncban érintett más kereskedő szándékától, továbbá a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet esetleges csalárd jellegétől, amelyről ezen adóalany nem tudott és nem is tudhatott. Az ilyen ügyleteket végző adóalanynak az előzetesen megfizetett HÉA levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja anélkül, hogy ugyanezen adóalany tudná vagy tudhatná, azon értékesítési láncon belül, amelybe ezek az ügyletek illeszkednek, az utóbbi által végzett ügyletet megelőző vagy követő más ügylet HÉA kijátszást valósít meg. Az ítéletben fontos feltételként került meghatározásra, hogy az adólevonási jogát gyakorló adóalany nem tudott és nem is tudhatott az ügyletek csalárd voltáról, melyből következően, ezzel ellentétes esetben az adólevonási jog megtagadható.

#### *7.2. Objektív körülmények értékelése a korábbi gyakorlatban*

A hazai bírósági gyakorlat eddig is figyelembe vette az EUB ítéleteiben megjelenő jogértelmezéseket. Példaként említhető a Legfelsőbb Bíróság EBH 2010.2201. számú elvi bírósági határozata, melyben a Legfelsőbb Bíróság az adóhatóság és a megyei bíróság által feltárt körülményeket olyan objektív körülményekként értékelte, melyek az EUB ítéleteiben kifejtett módon megalapozták az adólevonási jog gyakorlásának megtagadását. Ilyen objektív körülmény a bíróság megítélése szerint az a tény, hogy a perbeli ügyben a szerződés szerint az eladót terhelte a megrendelt árunak a vevőhöz történő szállítása, azonban az eladó fuvarozáshoz szükséges járművel nem rendelkezett, szállítási költséget nem számolt el, továbbá az eladó beszállítói közül az egyik nem rendelkezett az áru kezelésének, tárolásának, szállításának feltételeivel, a másik beszállító pedig továbbértékesítési céllal árut nem szerzett be. A Legfelsőbb Bíróság egy másik ítéletében azt az adózói magatartást, miszerint soha nem győződött meg arról, hogy az általa átadott munkaterületen kik dolgoznak, olyan objektív körülménynek minősítette, amely alapul szolgált annak megállapítására, hogy adózónak tudnia kellett volna, hogy a tényleges munkát mely szerződő féllel jogviszonyban álló munkavállalók végzik, ezen egyszerű ellenőrzés ugyanis nyilvánvalóvá tette volna, hogy adózó ÁFA kijátszását megvalósító ügylet

részesévé vált. Ha adózó a kellő gondosságot tanúsított volna, akkor a munkát végző személyek egyszerű megkérdezésével ellenőrizhette volna, hogy az ügylet törvényes keretek között zajlik-e.

*7.3. Objektív körülmények értékelése az Európai Unió Bírósága vonatkozó ítéleteinek tükrében*

Előbbi ítéleteit az EUB abból az előfeltevésből kiindulva hozta, hogy a vizsgált ügyekben az adólevonási jog gyakorlására vonatkozó valamennyi formai és tartalmi feltétel megvalósult. Tehát ilyen esetre mondta ki, hogy általánosságban nem követelhető meg a számlabefogadótól, hogy a számlakibocsátóval kapcsolatban olyan adatokat, körülményekre vonatkozó információkat szerezzen be, mint például az adóbevallási kötelezettség teljesítése, az általa foglalkoztatott személyek bejelentése, a foglalkoztatásuk után a közterhek megfizetése megtörtént-e, rendelkezik-e az értékesített termékkel, a szállításhoz szükséges járművekkel. Azonban ha csalásra vagy szabálytalanságra utaló körülmények állnak fenn, a gazdasági szereplő az ügy egyedi körülményeitől függően, arra kötelezhető, hogy a megbízhatóságról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől terméket kíván beszerezni, vagy szolgáltatást kíván igénybe venni. De az ítéletből nem következik, hogy az adózóktól az üzleti életben szokásos gondosság ne lenne elvárható, melynek tanúsítása az adólevonási jog érvényesíthetőségén túl is adózó érdekében áll. Az EUB vizsgált ítéleteiből ugyanakkor az is megállapítható, hogy jogértelmezésük szerint, a hazai bíróságok által az eddigiek során objektív körülményként értékelt körülmények, bár a csalás fennállásának megítélése során értékelhetők, nem igazolják azt a szubjektív körülményt, hogy a számlát befogadó adóalany tudott vagy tudnia kellett volna róla, hogy a számlakibocsátó, illetve a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalás részesévé vált.

Szolnoki Törvényszék ítéletében kimondta, hogy az adóhatóság nem szolgáltatott kellő bizonyítékot arra vonatkozóan, hogy a gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között jött létre. A bizonyítás arra alapult, hogy adózoí bejelentés, illetve a bevallások hiányában nem volt megállapítható, hogy egyik esetben a számlakibocsátó, másik esetben a számlakibocsátó alvállalkozójának alkalmazottai végezték-e az ügylet tárgyát képező munkálatokat. Az EUB a Tóth ügyben kifejtette, hogy ez a körülmény figyelembe vehető és bizonyítékként értékelhető annak megállapítása körében, hogy a kérdéses számlák fiktívnek minősíthetők-e azon az alapon, hogy a számlákon feltüntetett gazdasági esemény nem a számlákon szereplő felek között valósult meg,



azonban önmagában nem elégséges bizonyíték az adólevonási jog megtagadásához. Főként figyelembe véve az EUB azon érvelését, mely szerint az, hogy a szolgáltatásokat nem a számlakibocsátó, hanem más gazdasági szereplő munkavállalói, alkalmazottai teljesítették, ugyanúgy következménye lehet a szolgáltató csalárd színlelésének (mely a munkavállalókra vonatkozó bejelentési és adófizetési kötelezettség nem teljesítésében realizálódik), mint a számlát befogadó adózó csalárd magatartásának (mely más alvállalkozó igénybevételében, illetve az általa ténylegesen foglalkoztatott személyekre vonatkozó bejelentési és adófizetési kötelezettség nem teljesítésben, továbbá a költségek elszámolása és az ÁFA fizetési kötelezettség csökkentése érdekében hiteltelen számlák befogadásával valósult meg). Mindig fontos kiemelni, hogy a bizonyítási eljárást nem lehet kizárólag egyetlen bizonyítékra alapozni, bizonyítékként viszont, amennyiben a számlán szereplő felek elismerik a teljesítést, az sem elég, hogy a számlán kívül további iratok nem igazolják kétséget kizáróan az ügylet teljesítését. Ha a számlát kibocsátó adózó meghallgatására konkrét gazdasági eseményekkel kapcsolatban nem került sor, egymagában emiatt nem értékelhető annak bizonyítékként, hogy részéről teljesítés nem történt. Az adóhatóság azt köteles bizonyítani, hogy a teljesítés a számlán szereplő felek között, vagy egyáltalán nem történt, nem elégedhet meg azzal az ellenőrzés, hogy a teljesítésre vonatkozó hitelt érdemlő adatok hiányában, kétségesnek, gyanúsak ítéli meg az adott ügyletet, mivel ez nem vezethet az adólevonási jog megtagadásához önmagában. Ki kell emelni, hogy a korábbi ellenőrzés dokumentációja csak abban az esetben használható fel bizonyítékként, ha az a vizsgált adózóval történt ügyletekre is kiterjedő adatokat tartalmaz. A korábbi ellenőrzés eredményének felhasználhatósága mindig a két fél üzleti kapcsolatának fényében lehetséges, az ellenőrzés akkor sem tekinthet el a felek közötti kapcsolat részletes áttekintésétől, ha a korábbi vizsgálat során általánosságban megállapításra is került, hogy az adózó gazdasági tevékenység folytatásához szükséges tárgyi és személyi feltételekkel a vizsgált időszakban nem rendelkezett.

Az ÁFA adónemre irányuló ellenőrzések során tett megállapításokra alapvetően az EUB által megadott jogértelmezést figyelembe véve, a hazai bírósági gyakorlat által elfogadott módon került sor. Tehát az előzőekben ismertetett, magyar vonatkozású ítéletekben foglaltakra tekintettel, az ezt megelőző ellenőrzési gyakorlat során követett, és ezt követően még inkább szem előtt tartandó alapelven túlmenően nevesül, hogy a bizonyítást nem lehet egyetlen bizonyítékra alapozni, nagyobb hangsúlyt szükséges helyezni azon szubjektív körülmények objektív bizonyítékokkal való alátámasztására, hogy

a számlát befogadó és adólevonási jogot gyakorló adóalany tudott, illetve tudnia kellett volna arról, hogy adókijátszásra irányuló ügyletben vesz részt.

A gyakorlatban követett elv szerint a számlákon feltüntetett, áthárított adó levonhatóságát nem lehetett olyan körülményektől függővé tenni, amelyek a számla kibocsátójának róhatók fel és a számla befogadója azokra befolyással nem bír, például ha a számla kibocsátója adóbevallási kötelezettségét nem teljesítette, a számla befogadjától az adott ügyletben csak a szokásos gondosság várható el, például a számlakibocsátó adószámának, adóalanyiségének ellenőrzése, amennyiben a vevő ezeknek a kívánalmaknak eleget tett, nem vonható el tőle az adólevonási jog gyakorlása. Ezen adózási magatartás akkor állapítható meg, ha olyan körülmények merülnek fel a számlával, illetve a gazdasági eseménnyel kapcsolatban, amely a számlabefogadó érdekkörét nem érinti, annak körülményeit megvizsgálni, azt befolyásolni nem tudja, melynek létezéséről vagy hiányáról nem is tudhatott. Fontos kiemelni, hogy a fiktív ügyletek a fentiekől élesen és határozottan elkülönülnek.

Fontos kiemelni, hogy az EUB ítéletei szerint nem mellőzhető annak vizsgálata és megfelelő bizonyítása, továbbá az erre irányuló bizonyítékok ellenőrzési jegyzőkönyvben és azt követően határozatban történő rögzítése, hogy a számlát befogadó, adólevonási jogát érvényesítő adóalany tudott vagy tudnia kellett volna róla, hogy a számlakibocsátó által elkövetett adókijátszásban vesz részt.

Szándékosságot az feltételez, ha az adózó tudta, hogy olyan gazdasági esemény részese, mely adókijátszást valósít meg. Ebben az esetben a csalási mechanizmusban résztvevők csalásra irányuló kifejezett szándékát kell az ellenőrzésnek feltárnia és azt az ellenőrzési jegyzőkönyvben és a határozatban bemutatnia. Például ha egy célzottan csalásra létrehozott, tudatosan megszervezett láncolatban követik el a csalást, a láncolat egészének feltárásával, személyi összefonódások kimutatásával támasztható alá az abban résztvevők adóelkerülésre irányuló szándéka. Amennyiben nem bizonyítható, hogy az adózó tudott a számlakibocsátó által elkövetett csalásról illetve, hogy aktív szereplője volt a csalásnak, az adólevonáshoz való joga nem vonható el olyan körülmények okán, melyek kizárólag a számlakibocsátónak róhatók fel, és azokra a számlát befogadó adóalany ráhatással nem bír, azokról nem tudhatott, tehát az adólevonási jog megtagadásához az adóellenőrzés során azt kell feltárni, hogy az adóalany tudhatott a csalásról, tehát az ügylet során tanúsított gondatlan

magatartását szükséges bizonyítani. Mindazon körülmények, tények meghatározása melyek fényében megállapítható, hogy az adólevonási jogot érvényesítő adózó tudhatott a számlakibocsátó csalárd szándékáról, magatartásáról, kizárólag a konkrét ügy keretei között lehetséges, azonban kimondható, hogy ezek a számlabefogadó érdekkörébe eső, általa befolyásolható körülmények lehetnek.

Az ellenőrzéskor lefolytatott bizonyítás során kiemelt jelentősége van az érintett személyek meghallgatásának, nyilatkozatok felvételének. Az ügylet szereplőit, azonos kérdések mentén szükséges meghallgatni. Fontos, hogy az ügyletek teljes körű feltárására, rekonstruálására kell törekedni, ezért szükséges, hogy a meghallgatások teljeskörűek legyenek, minden releváns részletre ki kell terjedniük, amelyek hozzájárulhatnak a nem életszerű körülmények, ellentmondások, az üzleti felek között fennálló személyi összefonódások feltárásához, melyek adott esetben a számlabefogadó adókijátszásban való közreműködését, vagy arról való tudomását támasztják alá. Abban az esetben, ha a számlán szereplő felek az azon feltüntetett ügyletről érdemben nem tudnak nyilatkozatot tenni, releváns információval nem rendelkeznek, vagy egymásnak ellentmondó nyilatkozatot tesznek, ez a tény akként értékelhető egyéb bizonyítékok mellett, hogy a vizsgált ügylet köztük nem jött létre, illetve egyáltalán nem is jött létre, és egyben a számlabefogadó erről való tudomását is igazolja. Az ellenőrzés lefolytatása során a rendelkezésre álló iratanyag áttekintésén túl az ügyben érintett szereplők nyilatkozatainak rögzítésére is kiemelt figyelmet kell fordítani, elvárható ugyanis, hogy a valóságban is teljesített ügyletekről a felek érdemi információval rendelkezzenek, arról érdemben nyilatkozni is tudjanak. Segítheti a számlabefogadó adókijátszásban való részvételének bizonyítását, a számlabefogadó gazdálkodásának, üzletmenetének, alkalmazottainak, képviselőinek szakmai ismereteinek részletes feltárása, melyek alapján további ellentmondásokra, nem életszerű körülményekre mutathat rá az ellenőrzés. Az ügyletek teljes körű rekonstruálására, amennyiben arra lehetőség van, helyszíni szemle keretében is sort kell keríteni.

A beszerzések vizsgálatán túl, adózó értékesítéseit is vizsgálni kell az ellenőrzés során, melynek eredményét a jegyzőkönyvben és a határozatban rögzíteni kell. Gyakran előfordul az ellenőrzések során, hogy kizárólag a beszerzésekre és a levonható adóra fordítanak csak figyelmet, azonban azok továbbértékesítésének körülményeit nem vizsgálják, miközben ezeket is ellenőrizve új, lényegi információ is megszerezhető lenne. Vizsgálni kell az ügyletben részt vevő szereplők teljes körét, termékek esetén a termelőktől és gyártóktól kezdődően az első értékesítőn keresztül egészen a végső

felhasználóig. Szolgáltatás esetén a teljes szolgáltatói láncolatot kell vizsgálni, melynek kiemelt jelentősége van a szándékosan felépített adóelkerülésre vagy csalásra irányuló számlázási láncolatok mögött esetlegesen meghúzódó személyi összefonódások feltárása érdekében. A személyi összefonódások feltárására különös figyelmet kell fordítani, arra tekintettel, hogy a csalásban való közvetlen, illetve közvetett részvétel bizonyítékául szolgálhatnak.

A számlán szereplő szolgáltatások, termékek ellenértékének kiegyenlítését, az ahhoz szükséges pénzügyi fedezetet vizsgálat tárgyává kell tenni, lekövetve a pénz útját, hogy ki vette fel a készpénzt a bankból, készpénzben történő teljesítés esetén a megkapott ellenérték igazolható módon bekerült-e az eladó pénztárába.

Az esetleges ellentmondások feltárásának irányába hat, ha az ellenőrzés a konkrét ügyletet a piaci viszonyokkal összevetve is értékeli, így különösen a számlát befogadó adózó csalásban való részvételének gyanúját vetheti fel, ha a szolgáltatás, illetve termék ára magasabb vagy alacsonyabb, mint a piacon elérhető legmagasabb vagy legalacsonyabb ár.

Ha az ellenőrzés megállapítása szerint kimondható, hogy a felek között nem jöhetett létre a számlán feltüntetett gazdasági esemény, mert a szállító nem volt képes a teljesítésre, fokozott figyelemmel kell lenni annak feltárása érdekében, hogy a szállító a valóságban milyen ügyletet teljesített és annak megfelelően szükséges adójogi következményeit megállapítani. [az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. tv. 3. § (1) bekezdés]

Az adóhatóságnak a jegyzőkönyvben és a határozatban minden részletet, az eset összes körülményét fontos rögzítenie, bizonyítás szempontjából a megfelelő dokumentumokkal történő alátámasztásnak, az összefüggések kimutatásának kiemelt jelentősége van. Ezeknek a követelményeknek a kapcsolódó vizsgálatok során is meg kell felelnie az ellenőrzésnek. A tényállás teljes körű feltárása, ennek során feltárt bizonyítékok, körülmények, tények, ellentmondások jegyzőkönyvben és határozatban történő rögzítése önmagában nem elegendő, ezek mellett a feltárt bizonyítékok és ellentmondások alapján szükséges levezetni, hogy az adólevonási jogát gyakorló adózó tudta, vagy kellő gondosság mellett tudnia kellett volna, hogy adókijátszásban vesz részt. A kellő gondosság mértékét, terjedelmét, eszközeit mindig az adott ügy körülményei alapján kell és lehet vizsgálni és a bizonyítékokat

bemérlegelni. Ennek során figyelembe kell venni, hogy a kellő gondosság nem terjeszkedhet túl a gazdasági életben is általában elvárható és a gazdasági ésszerűség követelményének is megfelelő körültekintő eljáráson, másrészt ezeknek a körülményeknek az adózó számára is felismerhetőnek kell lenniük.

Az EUB ítéleteinek kihirdetése után, az adólevonási jog megtagadása témakörében, a Kúria által hozott ítéletekben foglaltak szerint szükséges volt a korábbi adóhatósági gyakorlat megváltoztatása.

#### 7.4. Számlakibocsátó nem adóalany

a) Változatlanul érvényben maradt, hogy a cégjogi szempontból nem létező jogalany az ÁFA rendszerében sem minősül, mert nem minősülhet adóalannak, saját név alatt folytatott gazdasági tevékenység hiányában nem háríthat át előzetesen felszámított adót.

b) Továbbra is hiteltelennek minősül a cégjegyzékben szereplő, de valós gazdasági tevékenység jeleit nem mutató, az ellenőrzés számára elérhetetlen, fantomcég által kibocsátott számla. Itt ki kell emelni, hogy a valós működés hiányát alátámasztó körülményeknek például a székhelyén nem volt működésre utaló jel, nem valós a székhelyként megjelölt cím, amelyre tekintettel az adószámát törölték vagy felfüggesztették, bankszámláján forgalom nem mutatkozik, a számlakibocsátás időszakában is fenn kell állnia.

c) Megváltozott az érvényes vállalkozói igazolvánnyal nem rendelkező, illetve az egyéni vállalkozói nyilvántartásban nem szereplő, azaz az adóhatóságnál megszüntként nyilvántartott, tehát érvényes adószámmal nem rendelkező magánszemélyek által vállalkozói minőségben kibocsátott számlák megítélése. Önmagában a vállalkozói igazolvány hiánya, illetve az a tény, hogy a tevékenységet folytató személy az egyéni vállalkozók nyilvántartásában nem szerepel és érvényes adószámmal nem rendelkezik, de a gazdaság esemény nem vitatott módon teljesült a felek között, nem teszi a számlát hiteltelenné, mivel a magánszemély ÁFA alannak minősül ha adóköteles gazdasági tevékenységet végez. 2010. január 01-től az egyéni vállalkozói igazolvány egyébként sem feltétele a tevékenység megkezdésének, illetve folytatásának. Ha a számlán feltüntetett adatok gazdasági tevékenységet folytató valós személyt azonosítanak, a számlabefogadó adólevonási joga nem vitatható el, az

adóhatóságnak a fizetendő adót a magánszemély terhére kell megállapítania. Természetesen ekkor is vizsgálendő a számla hitelessége a gazdasági esemény megvalósulása szemszögéből.

#### *7.5. A számla mögött nincs valós gazdasági esemény*

Továbbra is hiteltelennek minősül a számla, ha az abban feltüntetett gazdasági esemény egyáltalán nem történt meg például azért, mert a számla befogadója nem is szerzett be terméket, nem vett igénybe szolgáltatást. Ebben az esetben nem teljesül az adólevonás ÁFA törvény 120.§ a) pontjában foglalt feltétele, mivel az adóalany által teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kapcsán áthárított adó levonására van mód. A valós gazdaság esemény hiánya olyan körülmény, amely a kellő körültekintéssel való eljárást nyilvánvalóan kizárja, így a bírósági gyakorlat sem vár el további bizonyítást a számlabefogadó gondos vagy gondatlan eljárása vizsgálatára.

#### *7.6. A gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között jött létre*

Ha az ellenőrzés nem tudja minden kétséget kizáróan feltárni és bizonyítani, hogy a számlabefogadó részéről nem történt termékbeszerzés, szolgáltatás igénybevétele, illetve az adóhatóság által feltárt tények a gazdasági esemény létrejöttét igazolják, például a megrendelt épület felépült, a felújítást elvégezték, a számlán szereplő termék rendelkezésre állt. Azonban a teljesítés bizonyíthatóan nem a számlakibocsátónak, hanem valamely más, harmadik személynek, vagy magának az adólevonási jogot gyakorló adózónak tudható be, például ha az adott terméket valójában egy harmadik személy értékesítette, vagy az egyéni vállalkozó saját maga végezte el a felújítást.

Ide tartozik azon esetkör is, amikor a felek között semmilyen gazdasági kapcsolat nem állt fenn, például ha a számlakibocsátó nem ismeri el a teljesítést, vagy elismeri ugyan, de valójában semmilyen formában nem vett részt az ügylet teljesítésében. Ebbe a körbe tartozik az is, amikor az ellenőrzés bizonyítékai alapján nem cáfolható, hogy a számlán szereplő felek gazdasági kapcsolatban álltak egymással, azonban a feltárt körülmények, tények alapján az állapítható meg, hogy a számlát kibocsátó adózó a számlán szereplő gazdasági eseményt nem teljesíthette, tehát a köztük létrejött gazdaság esemény nem azonos azzal, ami a számlán feltüntetésre került, például ha a számlakibocsátó közvetítőként jár csak el.

Ezen esetek közé tartozó ügyek megítélésénél, szükségessé vált a korábbiakban követett joggyakorlat megváltoztatása. A Kúria kiemelt jelentőséget tulajdonít az alábbi körülmények konjuktív fennállásának, nevesül annak, hogy a számla kibocsátója létező, működő adóalany legyen, az adóhatóság fel tudja venni vele a kapcsolatot és a számla kibocsátója elismerje a számla szerinti gazdasági esemény megtörténtét. Ezen körülmények a Kúria szerint az igazolják, hogy az ügyletben résztvevő felek között megtörtént a gazdasági esemény. Ezzel szemben az adóhatóságot terheli az ellenőrzés során annak bizonyítása, hogy az egyező nyilatkozatok ellenére nem a számla kibocsátója teljesített. Nem elég az ezzel kapcsolatos kétségeit leszögeznie, az adóhatóságnak objektív körülményekkel kell alátámasztania a megállapítását, például a munkát végző személy úgy nyilatkozott, hogy nem állt a számlakibocsátóval jogviszonyban, vagy a teljesítés a felek által meghatározott módon lehetetlen a telephely hiánya miatt. A jegyzőkönyvnek és a határozatnak azt is tartalmaznia kell, hogy az ellenőrzés által feltárt objektív körülmények miatt a számlát befogadó adózónak észlelnie kellett, hogy adókiadásban vesz részt.

Már nem elegendő a számla hiteltelenségének alátámasztására a számlakibocsátó által elkövetett olyan szabálytalanság, amely ugyan kétséges teszi a teljesítést, de önmagában nem zárja ki annak lehetőségét sem. A bejelentett alkalmazottak hiányára hivatkozás azért nem elegendő, mert be nem jelentett munkavállalókkal is teljesítheti az elvállalt szolgáltatást a számla kibocsátója, szintén nem zárhatja ki a teljesítést a nyilvántartott árukészlet hiánya, mivel az eladó igazolatlan eredetű árut is értékesíthet.

A vevő nem tehető felelőssé az eladó által elkövetett jogsértésekért, ezért további körülmények feltárása is szükséges annak bizonyítására, hogy nem a számlakibocsátó teljesített, és az ügylet körülményei alapján ezt a számla befogadójának is észlelnie kellett.

### ***8. Fiktív számlás ügyekben követett magyar bírósági ítélezési gyakorlat változása***

A Mahagében-Dávid egyesített ügyekben és a Tóth ügyben született EUB ítéletek alapvetően abban hoztak változást, hogy pusztán a számlakibocsátó oldalán fennálló szabálytalanságok, például a személyi és tárgyi feltételek hiánya, amennyiben objektív adólevonást kizáró ok nem áll fenn, nem adnak alapot az adólevonási jog megtagadására.

Ezen EUB ítéletek után, az adóhatóság oldalán fennálló bizonyítás súlypontjai tolódtak el. A bizonyítás kiemelt célpontja továbbra is a számla befogadójának magatartása, azonban a korábban követett gyakorlattal szemben már nem a kellő körültekintés vizsgálatára, hanem olyan körülmények vizsgálatára van szükség, amelyek alapján az adóhatóság objektív körülményekkel alátámasztottan bizonyítani tudja, hogy adózó tudta vagy tudnia kellett arról, hogy ÁFA kijátszására irányuló ügyletben vett részt. [Kúria Kfv.I.35.263/2012/7. számú ítélete, Kúria Kfv.I.35.555/2012/4. számú ítélete]

A C-80/11. és C-142/11. számú Mahagében-Dávid egyesített ügyekben és a C-324/11. számú Tóth ügyben az irányadó tényállások szerint a gazdasági események ténylegesen megtörténtek, és csupán a számlakibocsátó jogellenes, szabályszerűtlen magatartása miatt tagadta meg az adóhatóság az ÁFA levonását. Az EUB érvelése szerint ezekért a szabálytalanságokért a számlabefogadó nem tehető felelőssé, és nem kötelezhető arra, hogy vizsgálja a számlakibocsátó jogszerű működését. Tóth ügyben a számlabefogadó egy építőipari tevékenységet végző egyéni vállalkozó, aki a munka elvégzéséhez alvállalkozókat vett igénybe. Az alvállalkozó adófizetési kötelezettségének évek óta nem tett eleget, bejelentett alkalmazottai nem voltak, továbbá adóalanyisága is megszűnt egyéni vállalkozói igazolványának visszavonásával.

Kúria a Tóth ügyben hozott Kfv.I.35.611/2012. számú ítéletében rögzítette, hogy az előzetes döntéshozatali eljárást azért kezdeményezte, mert a kialakult joggyakorlat olyan felelősségi rendszert állított fel az adólevonási jog gyakorlásával kapcsolatban, amely a számlakibocsátónál feltárt, a vevő érdekeltségi körén kívül eső hiányosságokat objektív felelősség keretében hárította át az adólevonással élni kívánó számlabefogadó adózóra. Az ilyen objektív felelősség alkalmazása azonban indokolatlanul mentesíti az adóhatóságot annak bizonyítása alól, hogy a számlát befogadó adóalany tudott vagy tudhatott a számlakibocsátónál történő HÉA kijátszásról és ez elősegíti részéről a HÉA kijátszás megvalósulását. [C-439/04. és a C-440/04. számú Axel Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyek] Ha adózó nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén munkálatokat végző személyek a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, nem tekinthető olyan objektív körülménynek, melyből arra lehet következtetni, hogy adózó tudta vagy tudnia kellett volna a HÉA kijátszásra irányuló szándékról.



Mahagében ügyben a társaság, beszállítójával akácrönkök szállítására szerződött, mely során beszállítója 16 számlát állított ki. Ezek a számlák mind a Mahagében Kft., mind a szállító könyvelésében szerepeltek, a szállító megfizette a felszámított ÁFA-t, a Mahagében Kft. pedig gyakorolta adólevonási jogát. A faanyag a későbbiekben továbbértékesítésre került. Az adóhatóság azt állapította meg, hogy a szállító nem rendelkezett faanyaggal az árukészletében, és az általa beszerzett árumennyiség nem volt elegendő a Mahagében Kft. részére kiszámlázott szállítások teljesítésére.

Dávid ügyben a jogvita két elkülönült ügyletet is érintett. Az első esetben Dávid Péter építési munkák elvégzésre vállalkozott, melyet alvállalkozó bevonásával végzett el. Az adóhatóság megállapította, hogy az alvállalkozó nem rendelkezett munkavállalókkal, sem pedig a munka elvégzéséhez szükséges tárgyi feltételekkel, továbbá az általa kiállított számlák csak egy másik alvállalkozó számláinak továbbszámlázását jelentették, aki szintén nem rendelkezett munkavállalókkal és adóbevallást sem nyújtott be. A második esetben Dávid Péter arra vállalkozott, hogy egy másik társaság számára is építési munkákat végez egy másik alvállalkozó bevonásával. Az adóellenőrzés során azonban ez utóbbi alvállalkozó már felszámolás alatt állt, korábbi ügyvezetőjével kapcsolatba lépni nem lehetett, a társaság felszámolóbiztosra iratokkal nem rendelkezett. Az adóhatóság megállapította, hogy semmi nem bizonyítja, hogy az alvállalkozó számláján feltüntetett ár és az azon szereplő felek megfelelnek a valóságnak, továbbá Dávid Péter adózó nem járt el kellő körültekintéssel, mivel nem győződött meg arról, hogy az alvállalkozó rendelkezik-e a munkák elvégzéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel.

Az EUB abból indult ki, ha az adólevonási jog gyakorlásához megkövetelt minden formai és tartalmi feltétel teljesült, tehát a számla szerinti gazdasági esemény a számlán szereplő adatok szerint valósult meg, azon felek között és olyan módon, ahogy azt a számla tartalmazza, továbbá a számla alakilag is megfelel az előírásoknak, akkor az adólevonási jog csak akkor tagadható meg az adóalanytól, ha az adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítja, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókiajtszást megvalósító ügyletben vesz részt. [C-80/11., és C-142/11. sz. Mahagében-Dávid egyesített ügyek rendelkező rész 1)-2) pont]

Ezen két ítéletében az EUB levonta a konklúziót, hogy az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a HÉA levonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól annak ellenőrzését, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az ezen jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, hogy rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy HÉA bevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, erre vonatkozóan rendelkezzen iratokkal. [C-80/11. és C-142/11. sz. Mahagében-Dávid egyesített ügyek 61. pont]

Másrészt azon gazdasági szereplőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg - akár a HÉA, akár más adó tekintetében elkövetett - adókijátszást, annak kockázata nélkül kell, hogy bízhassanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítik az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogukat. [C-80/11., és C-142/11. sz. Mahagében-Dávid egyesített ügyek 53. pont]

Ugyanakkor nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy tegyen meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz, [C-80/11. és C-142/11. sz. Mahagében-Dávid egyesített ügyek 54. pont] továbbá azt is, hogy az ésszerűen elvárható intézkedések, az adott ügy körülményeitől függenek. [C-80/11. és C-142/11. sz. Mahagében-Dávid egyesített ügyek 59. pont]

Kúria a BH 2013.199. számú döntésében rámutatott, hogy az EUB új szempontokat fogalmazott meg az ÁFA jogszerű levonhatóságával kapcsolatban és kimondta, hogy fő szabály szerint az adóhatóság feladata az ÁFA-val kapcsolatos szabálytalanságok, csalások feltárása és bizonyítása, illetve a szankciók alkalmazása. Meghatározta azon szempontokat, melyek a számlakibocsátói oldalon történő fennállása esetén sem lehet megtagadni az ÁFA levonási jogot, kivéve, ha objektív körülmények alapján bizonyítható, hogy a számlabefogadó tudta vagy tudnia kellett arról, hogy ÁFA kijátszására irányuló ügyletben vett részt. Ugyanakkor a HÉA irányelvvel és az adósemlegesség követelményével sem ellentétes ha a nemzeti bíróság az adott ügyben szereplő összes körülmény átfogó vizsgálata során ellenőrzi, hogy a számlakibocsátó maga teljesítette-e az ügyletet. Kimondta továbbá, hogy egyes tevékenységi körök, üzletágak sajátosságaira tekintettel az adóalanyokat fokozottabb

gondosság terheli a beszállító jogalanyisága, képvisellete, tevékenysége, telephelye, berendezéseinek ellenőrzése terén. A körülményektől függően nem elegendő csupán a jogalanyiség fennállásának ellenőrzése, ennél átfogóbb ellenőrzés is elvárható az üzleti partnerek irányába. Más az elvárás ezek ellenőrzésére vonatkozóan ha, az üzleti kapcsolat a felek között már kialakult és hosszabb időtartamú, mintha eseti jellegű ügyletről lenne szó. Az elengedhetetlen információ mennyiségét a felek kapcsolata és az üzleti környezet határozza meg.

Az EBH 2014.K.14. számú döntésében a bizonyítási teher tekintetében kiemelte a Kúria, hogy abban az esetben, ha a gazdasági esemény megvalósul, de azt nem a számlakibocsátó, hanem egy magánszemély teljesítette, akinek jogszerű magatartásában adózó a meghatalmazás alapján joggal bízható, akkor az adóhatóság feladata, hogy jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adócsalásban, adókijátszásban vesz részt. A bizonyítási teher kérdésben a C-643/11. számú LVK - 56 ügyben az EUB 2013. január 31-i ítélete ad útmutatást, mely szerint ha az adóhatóság azt állítja, hogy az adólevonás alapjául szolgáló ügylet a számlakibocsátó által vagy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügyletet megelőzően elkövetett adócsalásra vagy szabálytalanságra tekintettel ténylegesen nem valósult meg, bizonyítania kell objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy a számla befogadóját olyan ellenőrzésre köteleznék amely nem feladata, hogy a számla befogadója tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az ügylet adócsalás részét képezi.

Hasonlóképpen foglalt állást az EUB a 2012. december 06-án hozott C-285/11. számú Bonik ügyben hozott ítéletében is, mely szerint abban az esetben, ha a termékértékesítés ténylegesen teljesül és a terméknek utóbb az adózó által, adóköteles ügylethez történő felhasználása is megvalósult, úgy az eljáró adóhatóság feladata, hogy jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozásához felhozott ügylettel az eladó, vagy szolgáltató, illetve az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő üzleti szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt. Erre vonatkozik a C-444/12. számú Hardimpex ügyben 2013. május 16-án meghozott ítélet is, ahol a levonást érvényesítő adóalany igazolatlan eredetű, Magyarországon jogszerűtlenül belföldi forgalomba került számítástechnikai eszközöket vásárolt meg, a hiányosságok

azonban az értékesítési lánc részét képező korábbi ügyleteknél jelentkeztek, az adóhatóság megállapítása szerint a levonást eszközöző adóalany nem járt el kellő körültekintéssel. Ítéletben ki lett mondva, hogy önmagában az a körülmény, hogy az adózó nem győződött meg beszállítója által kibocsátott számlán szereplő termékek eredetéről, nem tekinthető olyan indoknak, amely alapján megtagadható tőle az adólevonási jog. Az eljáró adóhatóság feladata, hogy jogilag megkövetelt módon bizonyítsa, hogy az adóalany tudott, vagy tudnia kellett volna ezen szabálytalanságról.

Az EUB előbbi ítéleteinek közzététele után a kezdeti időszakban a magyar bíróságok gyakorlatára az volt a jellemző, hogy a gazdasági esemény megtörténtének vizsgálata és a számlát befogadó adóalany tudattartalmának a vizsgálata nem vált el élesen egymástól, a határok összemosódtak. A magyar bíróságok szinte minden esetben kizárólag a számlabefogadó adóalany tudattartalmának a vizsgálatával foglalkoztak, és az adóhatóság által e körben feltárt objektív körülményeket elemezték, vagy az objektív körülmények feltárásának az elmulasztását rótták fel az adóhatóságnak, de nem foglalkoztak azzal, hogy a felek között volt-e egyáltalán gazdasági esemény vagy sem. A kezdeti időszakot követően a Kúria ítélezési gyakorlata azonban egyértelműen abba az irányba mutat, hogy a bíróság először vizsgálja meg, hogy az adóhatóság mit állapított meg azzal kapcsolatban, hogy a gazdasági esemény megvalósult-e, és ezt a megállapítását megfelelően alátámasztva bizonyította-e, majd másodsor, hogy ezen megállapítással összefüggésben az EUB előbbi ítéletei alkalmazhatóak-e.

Előbbiekre tekintettel az adólevonás jogszerűségét vizsgáló adóhatóságnak a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettsége keretében elsődlegesen azt kell megvizsgálnia, hogy a számlán feltüntetett gazdasági esemény ténylegesen megvalósult-e. [Air. 58. §] Ebben a kérdésben az adóhatóságnak egyértelműen állást kell foglalnia. Ezen megállapítást alátámasztó bizonyítékokat rögzítenie kell az ellenőrzési jegyzőkönyvben és a határozatban is. A lefolytatott ellenőrzés eredménye lehet annak megállapítása, hogy a gazdasági esemény nem valósult meg egyáltalán, vagy a gazdasági esemény nem a számlán feltüntetett felek között valósult meg, vagy a gazdasági esemény megvalósult. Másodlagosan ezen megállapítástól függ, hogy a számlát befogadó adózó tudattartalmát vizsgálni kell-e egyáltalán vagy nem.

Itt fontos kitérni arra is, hogy a fizetendő adó tekintetében az uniós jog és az ÁFA törvény egységes szabályozást követ arra nézve, hogy az áthárított adóösszeget tartalmazó számla kibocsátása adófizetési kötelezettséget keletkeztet akkor is, ha a szolgáltatás nyújtására vagy a termék értékesítésére ténylegesen nem is kerül sor. Az adófizetési kötelezettség magán a számla kibocsátásán alapul, függetlenül az ügylet egyéb megítélésétől. [ÁFA törvény 55. § (2) bekezdés és 147. § (1) bekezdés]

#### *8.1. A gazdasági esemény nem valósult meg*

A korábbi és az ismertetett ítéleteket követően is az a bíróság által követett gyakorlat, hogy ha az adóhatóság bizonyítja, hogy a levonási joggal érintett gazdasági esemény nem valósult meg, a valóságban végbe sem ment ügyletről, mint gazdasági eseményről kibocsátott számla tartalmilag fiktívnek, hiteltelennek minősül és a számla alapján a számlát befogadó adózó adólevonási jogát el kell utasítani. Ebben az esetben fel sem merülhet a számlát befogadó adóalany tudattartalmának a vizsgálata, mivel a számla tartalmi hiteltelensége nem a számlát befogadó adóalanyon kívüli okból következett be.

Ezt támasztják alá a Kúria ítéletei, például a Kfv.V.35.474/2013/5. számú, melynek lényege szerint az adóhatóság az adózó által W. Kft.-től „gépjármű assistance” szolgáltatásról befogadott számlákat fiktívnek minősítette, és a számlák alapján adózó adólevonási jogát elutasította. Kifejtette, hogy a számlákon feltüntetett gazdasági események nem valósultak meg, ezért a számlák nem hitelesek. Az adóhatóság megállapítása szerint W. Kft. olyan szolgáltatás nyújtására vállalt kötelezettséget, melynek nyújtásához szükséges feltételekkel nem rendelkezett, fő tevékenységi köre az építési tevékenység volt. A társaság tisztségviselői csupán közvetítői szerepükről tettek nyilatkozatot, annak ellenére, hogy a kibocsátott számlákon, aláírt szerződéseken nem közvetítői tevékenység szerepelt. Az ellenőrzés során W. Kft., és az adózó nem tudott megnevezni a szolgáltatásban közreműködő személyeket, partnereket, más adat sem merült fel, ami alvállalkozói munkavégzésre utalna. Az adóhatóság másodfokú határozatával szemben adózó keresetet terjesztett elő, a bíróság az adózó keresetét elutasította. Ezt követő felülvizsgálati eljárásban a Kúria a bíróság ítéletét hatályában fenntartotta. Megállapította, hogy az adólevonási jog kizárólag valós ügylethez, tényleges teljesítéshez kapcsolódhat. A számla szerinti felek között, a számla szerinti módon ténylegesen,

valóságosan teljesedésbe nem ment gazdasági eseményről kiállított számla alapján az adólevonási jog nem gyakorolható, ilyen esetben fel sem merülhet a kellő körültekintés vizsgálata.

A Kfv.I.35.159/2013/6. számú ítélet történeti tényállása szerint az adóhatóság, adózó által egy Kft-től „számítógép alkatrészek” értékesítéséről befogadott számlákat fiktívnek minősítette, és a számlák alapján adózó adólevonási jogát elutasította. Kifejtette, hogy a számlákon feltüntetett gazdasági események nem valósultak meg, ezért a számlák nem hitelesek. Az ellenőrzés során nem merült fel olyan tény vagy körülmény, amely igazolná a számlakibocsátó teljesítését, ilyen bizonyítékot adózó sem tudott szolgáltatni, kizárólag banki átutalásokra hivatkozott. Szerződés, raktárnyilvántartás, áru átadás-átvételét igazoló dokumentumok, szállítólevelek nem álltak rendelkezésre. A számla kibocsátója alkalmazottakkal és tárgyi eszközökkel nem rendelkezett. Az üzleti folyamatokról a számlakibocsátó és a számla befogadója részben eltérően nyilatkozott. Kiemelte a bíróság, hogy az ügyben hivatkozott Mahagében-Dávid egyesített ügyek és Tóth ügy tényállása nem azonos jelen ügy tényállásával.

Az elsőfokú adóhatósági határozattal szemben benyújtott fellebbezést követően, adózó keresetet terjesztett elő, a bíróság a keresetet elutasította. Ezt követő felülvizsgálati eljárásában a Kúria a bíróság ítéletét hatályában fenntartotta. Ítéletében kimondta, hogy az EUB jelen ügyben is hivatkozott ítéletei (Mahagében-Dávid egyesített ügyek és Optigen ügy) olyan tényállási háttér mellett születtek, amikor a gazdasági eseményben részt vevő felek között a számla alapján valós gazdasági esemény történt, illetve ennek hiányát az adóhatóság objektív alapon bizonyítani nem tudta, tehát csak a fenntartásait fogalmazta meg. Ebben az esetben azonban az adóhatóság kétséget kizáró módon, objektív alapon bizonyította, hogy a számlákon feltüntetett gazdasági események nem történtek meg. A Mahagében-Dávid egyesített ügyek és az Optigen ügy tényállása teljesen eltér jelen ügyétől, ugyanis azokban az ügyekben az adólevonáshoz az alaki és tartalmi feltételek teljesültek, az számlabefogadó adóalany részére valós ügylet lett teljesítve. Ebben az ügyben azonban a valós ügylet hiánya bizonyítást nyert.

A Kfv.I.35.583/2011/4. számú ítéletében a Kúria kimondta, hogy a számlakibocsátás idején is már fellelhetetlen, bizonyítottan fiktív cég nevében kibocsátott számla továbbra sem válthat ki joghatást.

Tehát a törvényes működés jelét nem mutató, elérhetetlen, majd kényszerőrlési eljárás alá került cég alappal minősíthető fiktív, nem létező cégnek, mely nem is állíthat ki hiteles számlát.

Szintén ebben a körben mondta ki a Kúria, a Kfv.I.35.011/2014/9. számú ítéletében, hogy az ÁFA levonási jog vizsgálata során, az EUB-nak a HÉA irányelvet értelmező ítéleteinek alkalmazásakor alapvető különbséget kell tenni aszerint, hogy a levonási joggal érintett gazdasági esemény nem valósult meg, vagy az adóhatóság értékeli úgy, hogy nem valósult meg, és ezt a számla kibocsátójának betudható körülményekkel kívánja bizonyítani. Ha felek között nem valósult meg gazdasági esemény, akkor az EUB ítéletében kifejtettek nem alkalmazhatóak. Erre csak akkor kerülhet sor, ha a felek között megállapítható a gazdasági esemény létrejötte, de a számlakibocsátó oldalán olyan hiányosságok mutatkoznak, amelyekre a számla befogadójának semmiféle ráhatása nincs, arról nem tudott és nem is kellett tudnia. Az adólevonási jog szabályszerűségének vizsgálata során először abban a kérdésben kell állást foglalni, hogy az értékesítés megvalósult-e, és ha igen, akkor logikailag zárt rendszerben kell vizsgálni, hogy az adókiadásról az adózó tudott, vagy tudnia kellett róla.

## *8.2. A gazdasági esemény nem a számlákon szereplő felek között valósult meg*

Az EUB előbb hivatkozott ítéleteinek közzététele után a kezdeti időszakban a magyar bíróságok gyakorlatában az volt tapasztalható, hogy a bíróságok az ítéleteket akkor értelmezték, ha az adóhatóság megállapította, hogy a gazdasági esemény megvalósult, de azt a megállapítás adatai szerint nem a számla kibocsátója végezte, ekkor az adóhatóságnak vizsgálnia kell a számlát befogadó adóalany tudattartalmát nevesül, hogy tudott vagy kellő körültekintéssel eljárva tudhatott róla, hogy a számla kibocsátója, vagy más által elkövetett adókiadásban vesz részt.

Ezt követően akként változott a Kúria jogértelmezése és jogalkalmazása az EUB ítéleteivel kapcsolatban, hogy az adóalanyt a megvalósult termékbeszerzéssel vagy igénybe vett szolgáltatással összefüggésben nem a bárki által kiállított számla, hanem a teljesítést ténylegesen elvégző adóalany által kibocsátott számla birtoklása jogosítja fel az adólevonási jog gyakorlására. Amennyiben az adóhatóság objektív tényekkel bizonyítja, hogy a számlán feltüntetett gazdasági események nem a feltüntetett felek között jöttek létre, akkor a számlák nem tekinthetők adólevonás alapjául szolgáló hiteles bizonylatnak és az ellenőrzésnek az adóalany tudattartalmát nem kell vizsgálnia. Kellő

körültekintésre nem lehet alappal hivatkozni, ha a gazdasági esemény nem a számlán feltüntetett felek között jön létre.

Ezt támasztja alá a Kfv.V.35.180/2013/17. számú ítéletében a Kúrai, melynek tényállása szerint az adóhatóság az adózó által A. Kft-től befogadott számlákat fiktívnek minősítette, és a számlák alapján az adózó által gyakorolni kíván adólevonási jogot elutasította. Kifejtette az ellenőrzés, hogy a számlákon feltüntetett gazdasági események nem a számlákon szereplő felek között mentek végbe, ezért azok nem hitelesek. Az ellenőrzés során megállapított tényállás szerint, az A. Kft-től befogadott számlákban feltüntetett búza teljes mennyisége az adózóhoz került annak ellenére, hogy a termelők nyilatkozata szerint a gabonát B. Kft-nek értékesítették. A termelők által kiállított szállítóleveleken, mérlegjegyeken rögzített teherautók rendszáma azonos A. Kft. által kiállított szállítóleveleken megjelölt teherautók rendszámaival, tehát a dokumentumok szerint azonos napon, azonos teherautóval, azonos mennyiségben került szállításra búza B. Kft-nek és adózónak is. Az adóhatóság megállapította, hogy A. Kft. a számláin feltüntetett gabona mennyiséget nem értékesíthette adózó részére, nem szállíthatta adózó telephelyére, mivel nem rendelkezett szállítóeszközzel, továbbá kellő mennyiségű áruval sem. A. Kft. ügyvezetője nem is tudott érdemben nyilatkozni a gabona leszállításáról. Az adóhatóság azt állapította meg, hogy B. Kft. által az adózó felé kiállított számlákon feltüntetett gazdasági események nem a számlán feltüntetett felek között jöttek létre, a számlák tartalmilag hiteltelenek, ezért ÁFA levonásra nem jogosítanak. A fellebbezés után a másodfokú határozattal szemben adózó keresetet nyújtott be, melyet a bíróság elutasított. Rögzítette ítéletében, hogy a kapcsolódó vizsgálatok adataiból megállapítható, hogy A. Kft. által kibocsátott számlákon szereplő gabona mennyisége nem A. Kft-től került az adózóhoz, és adózó a termelőktől, továbbá B. Kft-től nem fogadott be számlákat. Adózó tévesen hivatkozott az EUB Mahagében-Dávid egyesített ügyekben hozott ítéletében foglaltakra, az ugyanis soha nem mondta ki, hogy egy bizonyítottan meg nem történt gazdasági esemény után is gyakorolható adólevonási jog. Az ezt követő felülvizsgálati eljárásban a Kúria a bíróság ítéletét hatályában fenntartotta, megállapította, hogy az adóhatóság jelen ügyben minden kétséget kizáróan bizonyította, hogy a perben vitatott számlák kibocsátója nem rendelkezett az általa értékesített termékkel, így ezeket nem szállíthatta és nem is szállította le adózó részére. Önmagában az a tény, hogy adózó az értékesítéshez szükséges gabonához valahonnan hozzájutott, nem alkalmas annak bizonyítására, hogy adózó beszerzése A. Kft-től valós. Amennyiben az adóhatóság bizonyítja, hogy a kiállított számla fiktív, a számla szerinti felek között, a



számla szerinti módon nem történ gazdaság esemény, akkor a számla alapján az adólevonási jog nem gyakorolható. [ÁFA törvény 120. § (1) bekezdés a) pont és 127. § (1) bekezdés a) pont] Ebben az esetben fel sem merülhet az adóalany tudattartalmának a vizsgálata, mivel nem a számlakibocsátó érdekkörébe eső szabálytalanságra vagy csalásra, illetve adókijátszásra utaló körülményről van szó. Az EUB ítéletei alapján csak valós gazdasági esemény esetében vizsgálható az a körülmény, hogy az adózó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével ÁFA kijátszására irányuló ügyletben vesz részt.

A Kfv.I.35.060/2013/6. számú ítéletében a Kúria szintén úgy foglalt állást, hogy ha adózó a tűzifát ténylegesen nem a számlakibocsátótól szerezte be, a számlákon szereplő gazdasági események nem valósultak meg, a számlák alapján levonási jog gyakorlása, a gazdasági esemény számla szerinti felek közötti megvalósulásának hiányában jogszerűtlen. Alapvető feltétel, hogy a számlákon szereplő gazdasági esemény a számlán szereplő módon menjen teljességbe, azonban akkor ha a termékértékesítéseket nem a számlakibocsátó cégek teljesítették, nem szükséges az adózó tudattartalmának vizsgálata. Számla szerinti gazdasági esemény hiányában nincs jelentősége annak, hogy a felperes tudott vagy tudnia kellett arról, hogy adókijátszásban vesz részt.

### *8.3. A gazdasági esemény megtörtént a felek között*

Az EUB jogértelmezése alapján valós gazdasági esemény esetén a számla befogadójának adólevonási joga főszabály szerint nem korlátozható, ugyanakkor nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg az adózótól, hogy tegyen meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. Ha olyan körülmények merülnek fel, amelyek szabálytalanságra vagy csalásra utalnak, a kellő körültekintéssel eljáró gazdasági szereplőt az ügy körülményeitől függően arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől szolgáltatást kíván igénybe venni, vagy terméket beszerezni. [C-80/11. és C-142/11. sz. Mahagében-Dávid egyesített ügyek 60. pont] Az adóhatóságnak akkor is meg kell tagadnia az adólevonási jog gyakorlását, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy az adózó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszást eredményező ügyletben vesz részt, még abban az esetben is, ha a szóban forgó ügylet teljesíti az adóalany által végzett szolgáltatás nyújtás vagy termékértékesítés alapjául szolgáló

objektív feltételeket. Összefoglalva tehát, ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy a számlákon feltüntetett gazdasági esemény a számlákon feltüntetett felek között ment végbe, tehát az adólevonás alapját képező számla nem tekinthető fiktívnek, akkor az adóhatóság a számla befogadójának adólevonási jogát csak akkor tagadhatja meg, ha objektív körülmények alapján bizonyítani tudja, hogy a számla befogadója tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az ügylettel a számlakibocsátó vagy a láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adókijátszásban vesz részt.

### III. Összegzés

Összegzésként megállapítható, hogy az EUB záródolgozatomban elemzett ítéleteinek az értelmezése és alkalmazása tekintetében a joggyakorlat a kezdeti bizonytalanság után egyértelművé vált. Ebben nagy segítséget jelentett, hogy a Kúria az egységes ítélkezési gyakorlat előmozdítása érdekében kiadta az 5/2016. (IX.26.) Közigazgatási és Munkaügyi Kollégiumi véleményt.

Megállapítható az EUB ítéletei nyomán, hogy csak valós gazdasági esemény esetén vizsgálható az a körülmény, hogy az adózó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével ÁFA kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt. [C-80/11., és C-142/11. Mahagében-Dávid egyesített ügyek 42-46. pont] Tehát a jóhiszeműség kérdése csak abban az esetben vizsgálendő, ha a gazdasági esemény valóban megtörtént, de adócsalás kapcsolódik hozzá, ekkor kell vizsgálni, hogy adózó jóhiszeműen járt-e el. [Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportján „Az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata” vizsgálata eredményéről készített összefoglaló vélemény 8. pont 2016.]

Egyrészt világosan ki lett mondva, hogy ha az adóhatóság objektív tényekkel, adatokkal tudja bizonyítani azt, hogy a számlán feltüntetett gazdasági esemény nem valósult meg, (nem történt termékértékesítés, az áru nem is létezett, az nem is került értékesítésre, a szolgáltatás nyújtása a valóságban nem is történt meg), akkor a tartalmilag hiteltelen számla alapján jogszerűen utasíthatja el a számlát befogadó adózó adólevonási jogát, és ebben az esetben az adóhatóságnak további bizonyítási kötelezettsége nincs, az adózó tudattartalmát nem kell vizsgálnia, mivel nem a számlakibocsátó érdekkörébe eső szabálytalanságról, adókijátszásra utaló körülményről van szó.

Másrészt ki lett mondva, ha az adóhatóság a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás létrejöttét nem vitatja, tehát elismeri a gazdasági esemény megtörténtét, de megállapítása szerint a számlakibocsátónál fennálló körülmények (személyi és tárgyi feltételek hiánya, beszerzés bizonyíthatatlansága) alapján a felek közötti gazdasági kapcsolat nem igazolható, tehát a gazdasági esemény nem a számlán feltüntetett felek között jött létre, vizsgálni kell azt, hogy a számla befogadója megtett-e minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy magatartása ne vezessen adókijátszáshoz. Ha ez a számlabefogadó részéről megállapítható, akkor vizsgálni kell, hogy tudta vagy tudnia kellett-e arról, hogy a számla kiállítója őt megtévesztette, felismerhette-e, hogy adókijátszásban vesz részt.

Harmadrészt ki lett mondva egyértelműen az is, hogy a számlát befogadó és a számlát kiállító adózó közötti valós ügylet esetén is sor kerülhet a számlát befogadó adózó adólevonási jogának az elutasítására, ha az adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítani tudja, hogy a számlát befogadó adózó tudta, vagy ha kellő körültekintéssel járt volna el, akkor tudhatott volna arról, hogy az ügylettel a számlát kiállító adózó, illetve más által elkövetett adókijátszásban vesz részt. Itt tehát nagy jelentősége van az adózói tudattartalom vizsgálatának, tehát, hogy adózó tudott-e, illetve tudnia kellett-e az adócsalásról, adókijátszásról. Az adócsalás, adóelkerülés elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet az Európai Unió jog is támogat, erre tekintettel az adózók nem gyakorolhatják adólevonási jogukat visszaélészerűen. Az adócsalás elleni fellépés olyan követelmény, amely nemcsak az adott ügyletben résztvevőként a számlán feltüntetett felek között kell, hogy érvényesüljön, hanem az egész ügyleti lánc folyamán. Ugyanakkor más adócsaló magatartása miatt nem veszítheti el automatikusan adózó adólevonási jogát, mivel az a HÉA mechanizmus szerves részét képezi. Itt vizsgálni kell adózó tudattartalmát, melynek kötelezettsége az adóhatóságot terheli. Az adóhatóság feladata, hogy objektív körülmények alapján bizonyítsa, hogy adózó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogát megalapozó ügylettel az értékesítési láncban korábban közreműködő szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

A vizsgált ügyletek esetén megkülönböztethetünk aktív és passzív adókijátszást megvalósító adózói magatartást, az elhatárolás aszerint tehető meg, hogy az adózó aktív vagy passzív szerepet töltött-e be a csalárd magatartás megvalósításában. Az minősül aktív magatartásnak, ha tevőlegesen lép fel annak érdekében, hogy jogellenes módon gyakorolhassa adólevonási jogát, tehát alapvetően

kezdeményező, alakító jelleggel hat közre a mesterséges ügylet kialakításához. Ekkor nem a számlabefogadó tudattartalmát kell vizsgálni, hanem azon bizonyítékokat kell feltárni, melyek alátámasztják, hogy alakítója volt az adott ügyletnek. Ezzel szemben passzívnak minősül adózó magatartása, ha másik adózó által felkínált feltételeket, körülményeket az adott ügylet lebonyolításakor nem vizsgálta. Ekkor vizsgálendő adózó tudattartalma, mivel az adóhatóságnak azt kell bizonyítania, hogy adózó tudott vagy tudnia kellett volna róla, hogy az ügyletet jogellenes adólevonási jog megszerzése érdekében mások hozták létre és ennek érdekében vonták bele őt.

Tehát aktív magatartás esetén adózó alakítója, míg passzív magatartás esetén elszenvetője az adott csalárd magatartásnak. Azonban passzív esetben, ha megállapítást nyer, hogy az adózó tudott, illetve tudnia kellett volna róla, hogy adókijátszás részesévé vált, adólevonási jogát nem gyakorolhatja. Az adóhatóság feladata, hogy megállapítsa, mely adóalanyoknál jelentkezik a jogellenes adóelőny, amelyre tekintettel megtagadható az adólevonási jog gyakorlása. [ 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény 2. pont]

Itt fontos kiemelni, hogy az EUB ítélezési gyakorlata nem tesz különbséget aszerint, hogy maga az adózó követ el adókijátszást, vagy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az adott ügyletben való részvétellel adócsalásban vesz részt. Adókijátszás részesének kell tekinteni attól függetlenül, hogy az általa teljesített ügyletből nyeresége származott-e vagy nem. [ C-18/13 sz. Maks Pen ügy 48. pont]

Az adóhatóság az elemzett EUB ítéletekig követett gyakorlatára az a magyarázat, hogy az adóbevételeket érdemes az ÁFA levonás oldaláról védeni, de az adózók érdekeit nyilvánvalóan sérti, ha az adóhatóság olyan adóalanyoktól is megtagadja az adólevonási jogot, akik nem vettek részt adókijátszásban. Több mint tíz éve kimondta az EUB, hogy az adóhatóság feladata a számlakibocsátó vállalkozások ellenőrzése és ezt a felelősséget nem háríthatja át a jogkövető adózókra. Nem egyedül az adózóknak a felelőssége, hogy átvilágítsák üzleti partnereiket, utánajárjanak annak, hogy az ügyletek nem valósítanak meg adókijátszást. Ha felmerül az adókijátszás gyanúja, akkor az adóhatóság feladata annak vizsgálata, hogy az adózó ennek részese volt-e. Tehát az adólevonási jog elvitatásakor a bizonyítási teher az adóhatóságra hárul, neki kell azon objektív körülmények fennállását bizonyítania, hogy az adózó az adólevonási jogra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkozott. [ Air. 99.§ (1)-(2) bekezdés]

Ha az adóhatóság kellő bizonyítékkal alátámasztotta megállapítja a számlák tartalmi hiteltelenségét, akkor az adózónak kell az ettől eltérő tényállás megállapításához szükséges bizonyítékokat felajánlania. Az ügyek egyedisége miatt természetesen nincs egy taxatív felsorolás sem a magyar, sem az uniós jogszabályokban, sem a magyar bíróságok, sem az EUB ítéleteiben arról, hogy mi számít objektív körülménynek egy gazdasági esemény megtörténtével kapcsolatban. Ennek körét az EUB és a magyar bíróságok eseti joggyakorlata alakítja, pontosítja ítéletről-ítéletre. A magyar gyakorlat szerint az alapozhatja meg egy adóhatósági határozat jogszerűségét, ha nem csak egy, hanem több bizonyítékkal alátámasztott objektívnek minősülő tényre, illetve körülményre alapozza megállapítását, mely esetén a több objektív tény és körülmény egymásra épülve alkot egy olyan logikai láncot, mely kétséget kizáró módon bizonyítja az adólevonás jogszerűtlenségét. [5/2016. (IX.26.) KMK vélemény bevezető rész]

A bírósági gyakorlat ilyen alakulása az adójog területén az unió jogának megfelelő jogértelmezés és jogalkalmazás felé hat, mely Magyarországnak, mint az Európai Unió tagországának az alapító szerződések szerinti kötelezettsége. Az EUB és a magyar bíróságok ítéleteinek hatására az adóellenőrzésekkel szembeni jogszerűségi elvárások szigorodtak. A magyar bíróságok érdemben kezdték vizsgálni egy-egy eset konkrét körülményeit. A rendelkezésre álló bizonyítékok és a feltárt tények mellett saját maguk is folytatnak le bizonyítási eljárást (jogszabályi feltételek fennállása esetén), például tanút hallgatnak meg, ezzel kiegészítve az adóhatósági eljárás során feltárt tényállást.

Az EUB ítéletekben foglalt elvek mentén egységesülő bírósági gyakorlat hatására az adóellenőrzéseknek a korábbiaknál jóval konkrétabb bizonyítási színvonalnak kell megfelelniük. Az ítéletek okozta kezdeti nehézségek után háttérbe kellett szorulniuk a korábban sablonszinten alkalmazott bizonyítási módszereknek. Az ítéletekben megfogalmazott elvárások az adóellenőrzések módszertanának és megközelítésének alapjaiban való átgondolását is eredményezték.

Az adóhatóság ellenőrzési tevékenységét segíti az egyre több forrásból adatokat összegyűjtő és vizsgáló kockázatelemzési rendszer. Más kiterjed adatbázisok mellett az online számlázás, online pénztárgépek és az Elektronikus Közútiáruforgalom-ellenőrző Rendszer (továbbiakban: EKÁER) által szolgáltatott adatoknak és az azokból levonható következtetéseknek jó hasznát veszi az adóhatóság

az adózóknál jelentkező kockázatok feltárása és az ellenőrzésre történő kiválasztása során. Az online számlázás segítségével feltérképezhetők a számlázások útvonalai, felismerhetővé válnak a gyanús, adókijátszásra irányuló ügyletek. Az online pénztárgépek alkalmazása lehetővé teszi a bevallásban szereplő adatok összevetését a pénztárgép forgalmi adataival. Az EKÁER elősegíti az árufogalom átláthatóságát, lehetővé teszi az áru útjának követhetőségét.

A számlázási láncok feltárásánál nagy hangsúlyt kapnak a tagállami kontrolladatokat szolgáltatató VIES (VAT Information Exchange System) és a belföldi összesítő jelentések.

Az egységesülő adóellenőrzési és ítélkezési gyakorlat az adózók számára is nagyobb jogbiztonságot, kiszámíthatóbb jogalkalmazást jelent. A teljes jogbiztonság azonban csak akkor valósulhat meg, ha az adózók maradéktalanul átemelik üzleti és digitális folyamataikba az adóhatóság által egyértelműen kinyilvánított partnerellenőrzési módszereket és hiánytalanul eleget tesznek ezzel kapcsolatos kötelezettségeiknek.

A magyar bíróságokra és az adózókra is nagyobb feladat hárul a bírósági eljárásokban, ugyanis az adóhatóság által mellőzött vagy elmulasztott bizonyítást nekik kell pótolni a bírósági eljárásban. Az adóhatósági határozatot követő közigazgatási per ugyanis nem más, mint a jogérvényesítés hatékony és az adóhatóságtól teljesen független eszköze, melynek választása azonban, pergazdaságossági, továbbá egyszerre igazságelvű és pragmatikus szempontokon is kell, hogy nyugodjon.

## Irodalomjegyzék

### Könyvek

- Dr. Herich György: Adótan 2022; Penta Unió Zrt. 2022.
- Dr. Herich György: Adó magyarázatok 2022; Penta Unió Zrt. 2022.
- Gombos Katalin: Az Európai Unió Joga; Patrocinium Kiadó Kft. 2017.
- Világ gazdaság Adó 2021; Mediaworks Hungary Zrt. 2021.
- Blutman László: Az Európai Unió Joga a Gyakorlatban (Második átdolgozott kiadás); HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft. 2013.
- Osztovits András: EU-JOG (Második, aktualizált és bővített kiadás; HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft. 2015.

### Tanulmányok

- A Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportjának „Az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata” vizsgálata eredményéről készített összefoglaló vélemény 2016.
- **Európai Uniós jogszabályok**
- Európai Unió Működéséről szóló szerződés
- A Tanácsi 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről
- 77/388/EGK tanácsi irányelv a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról

### Magyar jogszabályok

- Magyarország Alaptörvénye
- 2007. évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról
- 2017. évi I. törvény a közigazgatási perrendtartásról
- 2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről

- 2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról

### **Európai Unió Bíróságának ítéletei**

- C-354/03., C-355/03. és a C-484/03. számú Optigen és társai egyesített ügyek
- C-439/04. és a C-440/04. számú Axel Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyek
- C-80/11. és a C-142/11. számú Mahagében-Dávid egyesített ügyek
- C-324/11. számú Tóth ügy
- C-643/11. számú LVK - 56 ügyben
- C-285/11. számú Bonik ügy
- C-444/12. számú Hardimpex ügy
- C-18/13. számú Maks Pen ügy

### **Magyar Bíróság ítéletei**

- EBH 2010.2201. számú elvi bírósági határozata
- Kfv.I.35.583/2011/4. számú ítélet
- Szolnoki Törvényszék 12.K.27.206/2012/3. számú ítélete
- Pécsi Törvényszék 6.K.20.732/2012/9. számú ítélete
- Kúria Kfv.I.35.611/2012/4. számú ítélete
- Kúria Kfv.I.35.263/2012/7. számú ítélete
- Kúria Kfv.I.35.555/2012/4. számú ítélete
- BH 2013.199.
- Kúria Kfv.V.35.474/2013/5. számú ítélete
- Kúria Kfv.V.35.180/2013/17.
- Kúria Kfv.I.35.060/2013/6.
- Kúria Kfv.I.35.159/2013/6. számú ítélete
- Kúria Kfv.I.35.011/2014/9. számú ítéleté
- EBH 2014.K.14.
- 5/2016. (IX.26.) Közigazgatási és Munkaügyi Kollégiumi vélemény