

JOGI FÓRUM PUBLIKÁCIÓ

Az áfa levonási jog megtagadásának esetei az Áfa tv. 120. § a) pontjának tükrében

Szerző:

dr. Juhász Mariann

kézirat lezárás helye, dátuma:

Budapest, 2022. november 16.

1.) Bevezetés

Jelen tanulmányban a Kúria ítélezési gyakorlatán keresztül szeretném bemutatni az Olvasóknak azokat az esetköröket, melyeknél a bíróság - az adóhatósági megállapítással egyetértésben - az általános forgalmi adó levonhatóságát megtagadta a gazdasági esemény nem a számla szerinti végbemenetele okán az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. § a) pontjában foglaltak megsértése miatt.

Bevezetesként ott kezdem, hogy az adózó benyújtja az általános forgalmi adó bevallását, melyet bizonyos szempontok szerinti kiválasztás esetén a Nemzeti Adó- és Vámhivatal ellenőríz az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) és az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény szabályai szerint.

Tekintettel arra, hogy a jelen írásomban már megtörtént jogesetek feldolgozását végeztem el, azok még a korábban hatályban lévő jogszabályon, nevezetesen az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) rendelkezésein alapultak. A régi Art. 87. § (1) bekezdés a) pontja alapján az adóhatóság az ismertetett jogesetekben a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés keretében vizsgálta az érintett adózókat. A bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés a bevallás beérkezését követően elrendelt ellenőrzés, mely esetben sor kerülhetett az adózó által kiutalni kért összeg kiutalását megelőző vizsgálat is. Ez utóbbi esetkört a régi Art. 106. § (2) és (3) bekezdései¹ szabályozzák, melyek alapján a kiutalás előtti ellenőrzés a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzések egyik alcsoportja. A másik alcsoportot azok a vizsgálatok képezték, melyekben az adózó által igényelt költségvetési támogatást, adó-visszatérítést, adó-visszaigénylést már kiutalta az adóhatóság, illetőleg az adóbevallás kiutalni kért összeget nem tartalmazott.

Az általános forgalmi adó bemutatása, jellemzői:

¹ A régi Art. 106. § (2) bekezdése: „Az adózó által igényelt költségvetési támogatást, adó-visszatérítést, adó-visszaigénylést a bevallási időszak ellenőrzéssel történt lezárásának hatályával a kiutalást megelőzően is vizsgálhatja az adóhatóság, ha az ellenőrzést az adó, költségvetési támogatás alapjára és összegére is kiterjesztette.”

A régi Art. 106. § (3) bekezdése: „Ha a kiutalás előtti ellenőrzés során az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az igényelt költségvetési támogatásra, adó-visszatérítésre, adó-visszaigénylésre adózó részben jogosult, az ezen részösszegre vonatkozó jegyzőkönyv alapján az adóhatóság a részösszeg kiutalásáról dönthet, míg az ellenőrzést a fennmaradó összeg tekintetében folytatja. A részösszegekre vonatkozó jegyzőkönyvek tekintetében észrevételnek nincs helye, az adózó észrevételeit a kérelemmel érintett teljes összeg kiutalás előtti ellenőrzésének megállapításait tartalmazó jegyzőkönyv átvételét követően teheti meg.”

Az általános forgalmi adó (a továbbiakban: általános forgalmi adó vagy áfa) jelenleg hatályos anyagi jogi szabályait az Áfa tv. tartalmazza. Az általános forgalmi adó olyan összefázisú, nettó típusú, közvetett és fogyasztási adó, melyet a termelés és a forgalmazás minden szakaszában a hozzáadott érték után kell megfizetni, és ezt az adóterhet a termék vagy a szolgáltatás végső felhasználója, nevezetesen a fogyasztó viseli. Összfázisú adó azért, mert a termékek és a szolgáltatások értékesítésének minden fázisában fel kell számítani. Nettó típusú adó arra tekintettel, mivel az adó alapját a hozzáadott érték képezi, az értékesítés után felszámított általános forgalmi adó összegéből a beszerzések áfája levonható. Közvetett adó azért, mert az adózónak lehetősége van arra, hogy az adót áthárítsa. És azért fogyasztási adó, mert a végső fogyasztó fizeti meg az általános forgalmi adót, mely adó a termék/szolgáltatás árába be van építve. Fontos kiemelni, hogy a végső fogyasztó az általános forgalmi adó áthárítását már nem teheti meg, tehát ő viseli az adót a termék vagy a szolgáltatás bruttó árának megfizetése során². Az adózók által bevallott és megfizetett általános forgalmi adó az államháztartás központi kormányzata költségvetésének bevétele (Áfa tv. 1. §).

Az általános forgalmi adó vonatkozásában igen sok visszaélés tapasztalható az egyes adóalanyok által, mivel nettó típusú adó, így bizonyos feltételek megléte esetén levonható áfa számolható el. Erre tekintettel az általános forgalmi adó bevallás egyenlege nemcsak 0 vagy pozitív szám lehet, hanem átmehet mínuszba is, amikor is az adóalany - megfelelő kondíciók megléte esetén - az általános forgalmi adó összegét visszaigényelheti, vagy azt követelésként a következő időszakra átviheti. Ez utóbbi esetben az átvitt követelésösszeg csökkenti a következő időszakban fizetendő adó összegét.

2.) A jogszabályi háttéranyag

Az általános forgalmi adó szabályairól alapvetően az Áfa tv. rendelkezik, de nem szabad figyelmen kívül hagynunk az Európai Unió Tanácsa 2006/112/EK irányelvét sem, amely a közös hozzáadottértékadó-rendszerről került megalkotásra (a továbbiakban: Héa-irányelv) 2006. november 28-án.

² Burján Ákos, Dr. Fellegi Miklós, Dr. Galántainé Dr. Máté Zsuzsanna, Dr. Kovácsné Dr. Sipos Ágnes: Adóismeretek 2019. Dr. Csátaljay Zsuzsanna, Dr. Farkas Zoltán, Dr. Harcos Mihály, Dr. Kelemen László, Dr. Sztankó Dénes, Dr. Tancsa Zoltán: Nagy ÁFA kézikönyv I.

Fontosnak tartom kiemelni, hogy az Európai Unió egyik tagállamaként a jogszabályainknak EU-konformnak kell lenni, tehát nem ütközhetnek az uniós jog tárgyi jogforrásaiba. Az egységes belső piac működésének biztosítása érdekében elengedhetetlen az egységes adóztatás, különösen igaz ez a forgalmi típusú adókra, ezek között az általános forgalmi adóra. Erre tekintettel az Európai Unió Tanács megalkotta a nevezett HÉA-irányelvet.

Az uniós irányelvek nem alkalmazandók közvetlenül kötelezően az egyes tagállamokban (a kötelező jogalkotási aktusok ugyanis az Európai Unió rendeletei, melyek közvetlenül alkalmazandók), viszont valamennyi uniós ország számára kötelezően elérendő célkitűzést állapítanak meg³. Az uniós irányelvek rendelkezéseit a tagállamoknak be kell építeniük a saját nemzeti jogrendjükbe.

Az Európai Unióról szóló Szerződés 4. cikke alapján a tagállamoknak tartózkodniuk kell minden olyan intézkedéstől, amely veszélyeztetheti az Unió célkitűzéseinek a megvalósítását. Az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés 288. cikke szerint az irányelv az elérendő célokat illetően minden címzett tagállamra kötelező, azonban a forma és az eszközök megválasztását a nemzeti hatóságokra hagyja. Ebből következően a nemzeti jogszabályokat olyan módon kell megalkotni és alkalmazni, hogy az összhangban legyen az irányadó uniós jogszabályokkal, és előmozdítsák az abban foglalt célok elérését⁴.

Jelen esetben tehát a HÉA-irányelvben foglaltakkal összhangban kell állnia a magyar Áfa tv. rendelkezéseinek, azok értelmezésének és alkalmazásának. Az alábbiakban az Áfa tv. néhány - a jelen cikk szempontjából - fontosabb rendelkezését ismertetem.

Az Áfa tv. az alapvető rendelkezések között deklarálja az alábbi fogalmak magyarázatát.

Az általános forgalmi adó **alanya** az a jogképes személy vagy szervezet, aki (amely) saját neve alatt gazdasági tevékenységet folytat, tekintet nélkül annak helyére, céljára és eredményére (Áfa tv. 5. § (1) bekezdése). Az Áfa tv. szempontjából az tehát nem bír jelentőséggel az adóalanyiség fennállása vonatkozásában, hogy az adóalany hol, milyen céllal és milyen eredménnyel végzi a gazdasági

³ www.europarl.europa.eu > ftu, https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_hu

⁴ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/>

tevékenységét. De mit értünk gazdasági tevékenység alatt? Ennek fogalmát az Áfa tv. 6. §-a adja meg. **Gazdasági tevékenység** folytatásán az Áfa tv. azt érti, hogy az adott tevékenységet üzletszerűen, illetőleg tartósan vagy rendszeres jelleggel folytatja az adóalany, mely tevékenység folytatásának a célja ellenérték elérése, vagy a tevékenység végzése ellenérték megszerzését eredményezi, és annak végzése független formában történik (Áfa tv. 6. § (1) bekezdése). Az Áfa tv. hatálya alá tartozó gazdasági tevékenység fogalom nem kívánja meg azt, hogy az adóalany tevékenysége jövedelem- vagy nyereségszerzésre irányuljon, tehát ez utóbbi hiányában is áfa-alanynak minősül a magánszemély vagy a jogképes szervezet, ha üzletszerűen, vagy rendszeresen vagy tartósan végzi a tevékenységét független formában⁵.

Mit jelent ez?

Az Áfa tv. hatálya alá tartozik a magánszemély, ha például rendszeresen gépjárműveket hoz be a Közösségen belülről, és azokat értékesíti. Ha viszont mindezt alkalmazottként végzi egy adott gazdasági társaság részére, akkor a magánszemély nem, hanem a gazdasági társaság lesz az áfa alanya. Ez esetben ugyanis a magánszemély ezt a tevékenységet nem független formában végzi.

Az áfa-alanyoknak a termék beszerzéseikről, a szolgáltatás nyújtásukról, szolgáltatás igénybe vételükről, a termékeik értékesítéséről, azaz a bevételeikről és a kiadásaikról számlával kell rendelkezniük.

Mit nevezünk **termékértékesítésnek** az Áfa tv. rendszerében?

Az Áfa tv. 9-12. §-ai deklarálják a termékértékesítés adózás alá eső fogalmát, melyet átfogóan az Áfa tv. 9. § (1) bekezdése fogalmaz meg. Eszerint termékértékesítésnek a birtokba vehető dolog átengedése minősül, amennyiben az az átvevőt tulajdonosként való rendelkezésre jogosítja, vagy bármely más, a birtokba vehető dolog szerzése szempontjából ilyen joghatást eredményez. Legkönnyebben talán úgy fogalmazhatjuk meg, hogy egy birtokba vehető tárgyat értékesít az eladó a vevőnek. Például termékértékesítés az ingó vagyontárgyak (zöldség, gyümölcs, élelmiszer, jármű, ruházati termék, stb.),

⁵ Jogtár kommentár

és az ingatlanok értékesítése. Az Áfa tv. 9. § (2) bekezdésétől az Áfa tv. 12. §-áig a törvény a termékértékesítés egyes fogalmi elemeit és a termékértékesítés eseteit bontja ki.

Szolgáltatásnyújtásnak az Áfa tv. 13. §-a főszabályként azt minősíti, mely nem fér bele a termékértékesítés fogalmába, vagyis bármely olyan ügylet, amely az Áfa tv. értelmében nem minősül termékértékesítésnek. A Központi Statisztikai Hivatal a 2002. évben elkészítette a Szolgáltatások Jegyzéke elnevezésű kiadványt, mely a közösségi hálóról, a hivatal honlapjáról bárki számára elérhető. Ebben a Központi Statisztikai Hivatal rögzítette, hogy „a Szolgáltatások Jegyzékének az a rendeltetése, hogy a társadalomban és a gazdaságban végzett sokrétű szolgáltatást rendszerezze, csoportosítsa és kóddal ellássa, az egyes szolgáltatásfajták azonosítását lehetővé tegye a termelés, a forgalmazás, a felhasználás során, és így biztosítsa gazdasági jellemzőik (ár, ráfordítás, eredmény stb.) statisztikai megfigyelését. A jegyzék a szolgáltatások részletes, rendszerező felsorolását tartalmazza. A rendszerezés alapját a szolgáltatást meghatározó módon jellemző szolgáltatótevékenység; maga a létrehozott hasznos eredmény; illetve a szolgáltatás igénybevételének feltételei képezik.” A Központi Statisztikai Hivatal ebben a jegyzékben meghatározta a szolgáltatások fogalmát, mely „olyan tevékenység eredménye, amely a szükségleteket jellemzően a fogyasztóval kialakított közvetlen kapcsolat keretében elégíti ki; általában nem ölt anyagi-tárgyi formát, hanem a gazdasági egységek, objektumok, személyek állapotának hasznos megváltoztatásában, illetve megőrzésében nyilvánul meg. Részletesebben kifejtve: a statisztikai számbavétel szempontjából szolgáltatásnak minősül az olyan, társadalmilag szervezett gazdasági tevékenység hasznos, végső eredménye, amely irányulhat a személyek, közösségek, a társadalom egésze, a gazdasági szervezetek, információk, objektumok (tárgyak, folyamatok, rendszerek) egyes jellemzőinek, így pl.

- helyzetük, állapotuk,
- műszaki, művészeti, kulturális színvonaluk,
- információállapotuk stb.

hasznos megváltoztatására, kiegészítésére, helyreállítására, megőrzésére, védelmére, képviseletére, szervezésére, irányítására, fejlesztésére, új ismeretek megszerzésére, a káros hatások megelőzésére, elhárítására, a kockázatok vállalására stb.”⁶

⁶ KSH: Szolgáltatások Jegyzéke (SZJ '03)

A fentiek alapján szolgáltatásnyújtásnak minősülnek például a kozmetikai, fodrászati, jogi, gazdasági, művelődési, oktatási, egészségügyi szolgáltatások, a birtokba vehető dolgok javítása, karbantartása, felújítása, a számítástechnikai szolgáltatások közül például a szoftvertelepítés, szoftverfejlesztés, és még sorolhatnánk tovább.

Miután az általános forgalmi adó a hozzáadott érték után fizetendő, a feleknek rendelkezniük kell a gazdasági tevékenységről számlával. Ennek megfelelően az áfa levonhatóság egyik feltétele, méghozzá tárgyi feltétele az, hogy az adóalany rendelkezésére álljon az ügyletet tanúsító, arról kiállított számla (Áfa tv. 127. §). Elmondható tehát, hogy az általános forgalmi adó alanyait az Áfa tv. számlázásra kényszeríti⁷, az ügyletek tanúsítására tehát nem elég nyugtával vagy egyéb bizonylattal (szerződés például) rendelkezni.

A **számla** olyan bizonylat, amelyet az áru értékesítésekor vagy a szolgáltatás teljesítésekor állít ki a számlakibocsátó és ezt követően átadja a másik félnek, vagyis a számla befogadójának.

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv. tv.) 168. § (1) bekezdése rendelkezik azokról a bizonylatokról, melyeket szigorú számadás alá kell vonni. Ennek értelmében a készpénz kezeléséhez, más jogszabály előírása alapján meghatározott gazdasági eseményekhez kapcsolódó bizonylatokat (ideértve a számlát, az egyszerűsített adattartalmú számlát és a nyugtát is), továbbá minden olyan nyomtatványt, amelyért a nyomtatvány értékét meghaladó vagy a nyomtatványon szereplő névértéknek megfelelő ellenértéket kell fizetni, vagy amelynek az illetéktelen felhasználása visszaélésre adhat alkalmat, szigorú számadási kötelezettség alá kell vonni. A Számv. tv. 168. § (2) bekezdése alapján a szigorú számadási kötelezettség a bizonylatot, a nyomtatványt kibocsátót terheli.

A Számv. tv. 168. § (3) bekezdése kimondja, hogy a szigorú számadás alá vont bizonylatokról, nyomtatványokról a kezelésükkel megbízott vagy a kibocsátásukra jogosult személynek olyan nyilvántartást kell vezetni, amely biztosítja azok elszámoltatását.

⁷ Dr. Halász Zsolt Ákos: ÁFA jegyzet ppt (Pázmány Péter Katolikus Egyetem)

A hivatkozott jogszabályi rendelkezések alapján a számla szigorú számadású nyomtatvány. Annak megvásárlója, tulajdonosa köteles arról olyan nyilvántartást vezetni, amely biztosítja azok elszámoltatását (Számv. tv. 168. § (3) bekezdés). A nyilvántartásban minden számlatömböt fel kell tüntetni, azok beazonosítható sorszámának rögzítésével. Ráadásul megvásárolni is csak úgy tudja az adóalany a számlatömböt vagy a számlázó programot, hogy igazolja magát, megadja az adatait (név, székhelycím, adószám), ezzel bekerül egy olyan központi rendszerbe, melyből utólag is visszakereshető, hogy az adott számlatömböt ki, mikor és kitől vásárolta meg (Számv. tv. 168. § (2) bekezdés). A számla mai megjelenési formája lehet papír vagy elektronikus alapú, azonban az előző megvásárlásra és nyilvántartásra, továbbá a megőrzésre vonatkozó szigorú szabályok mindkét megjelenési forma esetén irányadók.

A gazdasági esemény megtörténtekor kiállított számla tartalmazza az eladó vagy szolgáltatást nyújtó és a vevő azonosítására szolgáló adatokat (név, cím, adószám), a gazdasági esemény adatait (áru vagy szolgáltatás megnevezése, mennyisége, értéke, áfa kulcsa, stb.), illetve annak megfizetésére vonatkozó adatokat (fizetési mód, esedékesség, bankszámla száma) a Számv. tv. 167. § (1) bekezdésében felsoroltaknak megfelelően.

A Számv. tv., továbbá az Áfa tv. 168-169. §-ai előírják azokat a formai és tartalmi követelményeket, amelyeket a számlának tartalmaznia kell. Az adóalany által kiállított és az általa befogadott számlák kerülnek be ezt követően az adóalany áfa analitikájába, és ez alapján kerül bevallásra az általános forgalmi adó⁸. A bevallás összevontan tartalmazza az adóalany beszerzéseit és értékesítéseit, azok áfakulcs szerint összesített nettó értékét, mellette áfa összegét⁹.

3.) A fiktív áfa megállapításának egyes esetei

Az adóalany ellenőrzése során az adóhatóság az áfa analitika és az adott időszakra vonatkozó számlák alapján ellenőrzi az áfa bevallás tartalmi adatait, és ellenőrzi az egyes számlákat alaki és tartalmi szempontból is¹⁰.

⁸ dr. Farkas Alexandra: ÁFA és számlázás a gyakorlatban (2014.)

⁹ nav.gov.hu - áfa bevallás

¹⁰ Reizingerné Ducai Anita, dr. Vörös Miklós: Könyvviteli alapismeretek, Éva Katalin: Vállalkozói könyvvitel (Perfekt Kiadó)

Fontos kiemelni, hogy akár alaki, akár tartalmi hiba áll fenn egy számla esetében, arra nem alapítható áfalevonási jog. A Kúria a Kfv.I.35.404/2016/7. számú ítéletében leszögezte, hogy az áfarendszer nem ismeri a részhiteles számla fogalmát. Amennyiben a számla bármely adata valótlan, az a számla hiteltelenségéhez vezet, és ebben az esetben az adólevonási jog nem gyakorolható¹¹. Ugyanakkor érdemes elkülöníteni az alaki és a tartalmi hibákat, figyelemmel arra, hogy azokhoz más-más jogkövetkezmény fűződik.

A számla alaki hibája:

A számla alaki hibájához vezet, ha annak bármely adatában elírás történt. Erre például szolgál a vevő adószámában, székhelycímében, stb. való elírás.

Fontos hangsúlyozni, hogy a számla formai hibája *javítható!*¹² Amennyiben a számla alaki hibáját az adóhatóság veszi észre bármely ellenőrzés keretében, akkor arra az adóalanyt figyelmeztetnie kell¹³. A bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés esetén az adóhatóság a számla kijavítására megfelelő határidő biztosításával felhívja az adózót. Amennyiben az adóalany a felhívásnak eleget tesz, a megfelelő kijavítást követően már hiteles lesz a számla, és ennek következtében az adóalany az adólevonási jogával a számla tekintetében élhet. Hozzá kell azt is tenni, hogy amennyiben az alaki hiba kijavítására nem kerül sor, akkor a számla hiteltelen marad, és így adólevonási jogot nem keletkeztet.

A számla tartalmi hibája:

A számla alaki hibájára vonatkozó jellemzőkkel, a számla javíthatóságával szemben a tartalmilag hibás számla esetén a számla kijavítására nincsen lehetőség¹⁴. A számla tartalmi hibája ugyanis azt jelenti, hogy a számlán szereplő gazdasági esemény vonatkozásában merül fel annak tényleges megvalósulását érintő valamilyen hiba.

¹¹ Kúria Kfv.I.35.404/2016/7. számú ítélete

¹² dr. Farkas Alexandra: ÁFA és számlázás a gyakorlatban (2014.)

¹³ 2017. évi CL. törvény, 2017. évi CLI. törvény

¹⁴ dr. Farkas Alexandra: ÁFA és számlázás a gyakorlatban (2014.)

Tartalmilag az a számla hiteles, amelyben a rögzített gazdasági esemény a számla szerinti felek között, a számla szerinti módon és a számla szerinti tartalommal ment végbe (KGD2016.76., KGD2015.142.).

A Számv. tv. ugyanis az alábbiakat mondja ki:

Számv. tv. 15. § (3) bekezdés: A könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lenniük. Értékelésük meg kell, hogy feleljen az e törvényben előírt értékelési elveknek és az azokhoz kapcsolódó értékelési eljárásoknak (a valódiság elve).

Számv. tv. 166. § (1) bekezdése: Számviteli bizonylat minden olyan a gazdálkodó által kiállított, készített, illetve a gazdálkodóval üzleti vagy egyéb kapcsolatban álló természetes személy vagy más gazdálkodó által kiállított, készített okmány (számla, szerződés, megállapodás, kimutatás, hitelintézeti bizonylat, bankkivonat, jogszabályi rendelkezés, egyéb ilyennek minősíthető irat) - függetlenül annak nyomdai vagy egyéb előállítási módjától -, amely a gazdasági esemény számviteli elszámolását (nyilvántartását) támasztja alá.

Számv. tv. 166. § (2) bekezdése: A számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállóknak kell lennie. A bizonylat szerkesztésekor a világosság elvét szem előtt kell tartani.

Számv. tv. 166. § (3) bekezdése: A számviteli bizonylatot a gazdasági művelet, esemény megtörténtének, illetve a gazdasági intézkedés megtételének vagy végrehajtásának időpontjában, illetve időszakában, magyar nyelven kell kiállítani. A magyar nyelven kiállított bizonylaton az adatok más nyelv(ek)en is feltüntethetők.

Az Áfa tv. szintén rendelkezik a számlázásra vonatkozó szabályokról, a számla fogalmáról (Áfa tv. 168. §) és a számla kötelező adattartalmáról (Áfa tv. 169. §).

Áfa tv. 168. § (1) bekezdése: Számla: minden olyan okirat, amely megfelel az e fejezetben meghatározott feltételeknek.

Áfa tv. 168. § (2) bekezdése: A számlával egy tekintet alá esik minden más, az (1) bekezdéstől eltérő okirat is, amely megfelel 170. §-ban meghatározott feltételeknek és kétséget kizáróan az adott számlára hivatkozva, annak adattartalmát módosítja.

Áfa tv. 169. §-a szerint: A számla kötelező adattartalma a következő:

- a) a számla kibocsátásának kelte;
- b) a számla sorszáma, amely a számlát kétséget kizáróan azonosítja;
- c) a termék értékesítőjének, szolgáltatás nyújtójának adószáma, amely alatt a termék értékesítését, szolgáltatás nyújtását teljesítette;
- d) a termék beszerzőjének, szolgáltatás igénybevevőjének
 - da) adószáma, amely alatt mint adófizetésre kötelezettnek a termék értékesítését, szolgáltatás nyújtását teljesítették, vagy
 - db) adószáma, amely alatt a 89. §-ban meghatározott termékértékesítést részére teljesítették, vagy
 - dc) adószámának vagy csoportos általános forgalmiadó-alanyiság esetén csoportazonosító számának első nyolc számjegye, amely alatt, mint belföldön nyilvántartásba vett adóalany részére a termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást teljesítették, feltéve, hogy a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója gazdasági céllal belföldön telepedett le, gazdasági célú letelepedés hiányában pedig lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van belföldön;
- e) a termék értékesítőjének, szolgáltatás nyújtójának, valamint a termék beszerzőjének, szolgáltatás igénybevevőjének neve és címe;
- f) az értékesített termék megnevezése, annak jelölésére - a számlakibocsátásra kötelezett választása alapján - az e törvényben alkalmazott vtsz., továbbá mennyisége vagy a nyújtott szolgáltatás megnevezése, annak jelölésére - a számlakibocsátásra kötelezett választása alapján - az e törvényben alkalmazott TESZOR'15, továbbá mennyisége, feltéve, hogy az természetes mértékegységben kifejezhető;
- g) a 163. § (1) bekezdés a) és b) pontjában említett időpont, ha az eltér a számla kibocsátásának keltétől;
- h) a „pénzforgalmi elszámolás” kifejezés, a XIII/A. fejezetben meghatározott különös szabályok szerinti adózás alkalmazása esetében;
- i) az adó alapja, továbbá az értékesített termék adó nélküli egységára vagy a nyújtott szolgáltatás adó nélküli egységára, ha az természetes mértékegységben kifejezhető, valamint az alkalmazott árengedmény, feltéve, hogy azt az egységár nem tartalmazza;
- j) az alkalmazott adó mértéke;
- k) az áthárított adó, kivéve, ha annak feltüntetését e törvény kizárja;
- l) az „ön számlázás” kifejezés, ha a számlát a terméket beszerző vagy a szolgáltatást igénybevevő állítja ki;

- m) adómentesség esetében jogszabályi vagy a HÉA-irányelv vonatkozó rendelkezéseire történő hivatkozás vagy bármely más, de egyértelmű utalás arra, hogy a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása mentes az adó alól;
- n) a „fordított adózás” kifejezés, ha adófizetésre a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője kötelezett;
- o) új közlekedési eszköz 89. §-ban meghatározott értékesítése esetében az új közlekedési eszközre vonatkozó, a 259. § 25. pontjában meghatározott adatok;
- p) a „különbözet szerinti szabályozás - utazási irodák” kifejezés, a XV. fejezetben meghatározott különös szabályok szerinti utazásszervezési szolgáltatás nyújtása esetében;
- q) a „különbözet szerinti szabályozás - használt cikkek” vagy a „különbözet szerinti szabályozás - műalkotások”, vagy a „különbözet szerinti szabályozás - gyűjteménydarabok és régiségek” kifejezések közül a megfelelő kifejezés, a XVI. fejezetben meghatározott különös szabályok szerinti használt ingóság, műalkotás, gyűjteménydarab vagy régiség értékesítése esetében;
- r) pénzügyi képviselő alkalmazása esetében a pénzügyi képviselő neve, címe és adószáma.

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

Ez a szabályozás szinte szó szerint azonos az Európai Unió Tanácsának 2006. november 28-i 2006/112/EK Irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről (a továbbiakban: HÉA-irányelv) 168. cikk a) pontjával: Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket: a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t.

4.) Az adóhatóság szerepe

Tekintettel arra, hogy a jelen írásom fő témája az általános forgalmi adó körében tett csalárd jellegű magatartások bemutatása, ezért az adóhatóság munkája ebben a körben kiemelkedő jelentőséggel bír. Az egyes adóalanyok a legtipikusabban és a leggyakrabban a levonható áfa körében, az Áfa tv. 120. § a) pontjába ütköző módon követnek el visszaélést. A levonható áfa érvényesítésének elengedhetetlen tárgyi feltétele az Áfa tv. 127. § (1) a) pontja kógens rendelkezése alapján az adóalany személyes rendelkezésére álló, a nevére szóló, a gazdasági ügylet teljesítését tanúsító, arról kiállított számla.

Az adóhatóság az áfa vizsgálat, illetőleg a jogkövetési vizsgálat során ezen számlákat mind formai, mind tartalmi szempontból ellenőrizheti, a kiválasztott adóalany tekintetében ellenőrzi.

Az adóhatóság eljárására vonatkozó jogszabályokat napjainkban 2018. január 1. napjától kezdődően az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) és az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: új Art.) szabályai deklarálják. Figyelemmel azonban arra, hogy a lentebb ismertetett tényállások feltárása és megállapítása során az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) volt hatályos, tehát alkalmazandó, ezért az alábbiakban annak szabályait ismertetem, hozzátéve azt, hogy az alábbi szabályok a lényegüket tekintve nem változtak. (Sok szempontból változott ugyan a szabályozás a határidőkre, a megbízható, a kockázatos adózókra vonatkozó eltérő szabályokat, stb. tekintve, azonban ezen változás a tartalmi hiteltelenség bizonyítására vonatkozó, lentebb ismertetett bizonyítási szükségletet nem érintette.)

Lássuk az adóhatóság jogait és kötelezettségeit egy fiktív áfás ügylet bizonyítása, megállapítása során a régi Art. szabályai szerint, kiemelt figyelemmel a régi Art. 86-109. §-ban foglaltakra.

A régi Art. 86. § (1) bekezdése előírta, hogy az adóhatóság az adóbevétel megrövidítésének, a költségvetési támogatás, adó-visszaigénylés jogosulatlan igénybevételeinek megakadályozása érdekében rendszeresen ellenőrzi az adózókat és az adózásban részt vevő más személyeket. Az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása. Az ellenőrzés során az **adóhatóság feltárja és bizonyítja** azokat a tényeket,

körülményeket, adatokat, amelyek megalapozzák a jogsértés és a joggal való visszaélés megállapítását, és az ezek miatt indított hatósági eljárást.

A fenti jogszabályi rendelkezések alapján tehát főszabály szerint a bizonyítási teher, ekként a tényállás feltárásának, a megállapítás bizonyításának a terhe az adóhatóságon van.

Ahogy fentebb említettem, az általános forgalmi adó vonatkozásában a fiktív esetek megállapítására a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés keretében van lehetőség. A régi Art. 106. § (2) bekezdése felhatalmazta az adóhatóságot arra is, hogy az adózó által igényelt adó-visszaigénylést a bevallási időszak ellenőrzéssel történt lezárásának hatályával a kiutalást megelőzően is vizsgálhassa. Ugyanezen szakasz (3) bekezdése szerint ebben az esetben, ha a kiutalás előtti ellenőrzés során az adóhatóság azt állapította meg, hogy az igényelt adó-visszaigénylésre adózó részben jogosult, az ezen részösszegre vonatkozó jegyzőkönyv alapján az adóhatóság a részösszeg kiutalásáról döntött, míg az ellenőrzést a fennmaradó összeg tekintetében folytatta.

A régi Art. 93. § (1) bekezdése alapján az ellenőrzés az erről szóló megbízólevél kézbesítésével kezdődik, mely megbízólevél a régi Art. 93. § (6) bekezdésében foglaltaknak megfelelően tartalmazza az ellenőrzést végző adóellenőr/adóellenőrök nevét, továbbá az ellenőrzés alá vont adózó nevét, székhelyét/lakóhelyét, adószámát, a vizsgálat alá vont adónemek és időszakok megnevezését, valamint az ellenőrzés típusát. Az ellenőrzés lefolytatására az adóhatóság szolgálati igazolvánnyal és megbízólevéllel rendelkező alkalmazottja, vagyis az adóellenőr jogosult. Az általános forgalmi adó ellenőrzés lefolytatására a kisebb (kevesebb számlával rendelkező) adóalanyoknál tipikusan az adóhatóság hivatali helyiségében, a nagyobb adóalanyoknál leginkább annak adózó székhelyén, telephelyén vagy az irattárolás helyszínén folyik az ellenőrzésnek azon része, amikor is az adóalany köteles az eljáró adóellenőrök felhívására az ellenőrzés elvégzéséhez szükséges iratokat, bizonylatokat, könyveket, nyilvántartásokat, ideértve akár az elektronikusan tárolt adatokat megvizsgálásra bocsátani, kérés esetén átadni, az alkalmazott informatikai rendszerek megismerését biztosítani, illetőleg az adóhatóság az ellenőrzés elvégzéséhez szükséges iratokat bevonhatja az ellenőrzés befejezéséig.

Talán a legfontosabb jogszabályi rendelkezés ebben a körben a régi Art. 97. §-a, melynek megsértésére jellemzően valamennyi, a megállapítással egyet nem értő adózó hivatkozott a fellebbezésében, valamint a bíróság előtti eljárásban.

A régi Art. 97. § (1) bekezdése kimondja, hogy az adóellenőr az ellenőrzés megkezdését megelőzően erre történő külön felhívás nélkül is köteles magát és az ellenőrzési jogosultságát az e törvényben előírt módon igazolni, az adózót az ellenőrzés típusáról, tárgyáról és várható időtartamáról tájékoztatni.

A régi Art. 97. § (3) bekezdése értelmében az adóellenőr az ellenőrzés során köteles a tényeket, körülményeket, adatokat értékelni, az adózót, képviselőjét, meghatalmazottját, alkalmazottját az ellenőrzés során tett megállapításairól tájékoztatni. Az adóellenőr köteles az adózó által felajánlott bizonyíték visszautasítását előzetesen szóban, majd az ellenőrzésről szóló jegyzőkönyvben írásban is indokolni.

A régi Art. 97. § (4) bekezdése rögzíti, hogy az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.

A régi Art. 97. § (5) bekezdése alapján bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, a próbavásárlás, a fel nem fedett próbavásárlás, a próbagyártás, a helyszíni leltározás, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó vagy nyilvánosan elérhető elektronikus adat, információ. A régi Art. 85. § (5) bekezdése adja meg a lehetőséget arra, hogy az adóhatóság az ellenőrzés során szakértőt vehet igénybe.

Itt szükséges megemlíteni továbbá a régi Art. 92. § (11) bekezdésében foglalt kapcsolódó ellenőrzés jelentőségét is, melynek során az adóhatóság az adózó ellenőrzéséhez kapcsolódóan - a tényállás tisztázása érdekében - egy másik adózó ellenőrzését rendeli el (kapcsolódó vizsgálat). A kapcsolódó vizsgálattal esik egy tekintet alá az adózó szerződéses partnerénél már folyamatban lévő ellenőrzés, ha az annak során feltárható adatok az adóhatóság megítélése szerint a tényállás megállapításához szükségesek. Az adóhatóság a kapcsolódó vizsgálat során beszerzett adatokat, bizonyítékokat, annak eredményét az adózó alapügyében felhasználhatja, ilyen esetben azonban köteles a kapcsolódó vizsgálat

során feltárt adatoknak, bizonyítékoknak az adózót érintő részét az adózóval a jegyzőkönyvben részletesen ismertetni (régi Art 100. § (4) bekezdése).

A régi Art. 97. § (6) bekezdése szerint az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.

Főszabály szerint tehát az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani a tényállást, melynek során az ellenőrzés alá vont adózó javára szóló körülményeket is fel kell tárnia és figyelembe kell vennie. A klasszikus értelemben vett fiktív áfa során, miután a levonási jog megtagadásra a levonható áfa alapját képező gazdasági esemény tartalmi hibája miatt kerül sor és a levonható áfa kizárólag hiteles számla birtokában érvényesíthető, becslési eljárás lefolytatására nem kerül sor. A számla hiteltelensége vagy esetleg meg nem léte esetén ugyanis az arra alapított levonható áfa összegének érvényesítését az adóhatóság megtagadja. A levonható áfa összegének becslésére nincs jogszabályban biztosított lehetőség, ugyanis az adóalanynak a levonható áfa érvényesítéséhez hiteles számlával kell rendelkeznie, a számla megléte eleve kötelező feltétel.

Láttuk, hogy milyen bizonyítási eszközei vannak az adóhatóságnak az ellenőrzés során. Ugyanakkor az adóeljárás jogszabályi rendelkezések nyilvánvalóan a bizonyítás körvonalait, annak keretszabályait adják meg. A levonható áfa megtagadása körében rámutatott a Kúria arra, hogy objektív körülmények fennálltát kell bizonyítania az adóhatóságnak ahhoz, hogy a jogtalan adólevonás, csalárd magatartás alapján az áfa levonási jogot megtagadhassa. A Kúria az 5/2016. számú KMK-véleményében rögzítette továbbá, hogy a gazdasági esemény megtörténtével kapcsolatos „objektív körülményeket” sem az Európai Unió Bíróságának ítéletei, sem a nemzeti jogszabályok taxatívén nem tartalmazzák, azok sokszínűsége, egyedi ügyekben felmerülő széles és egymástól eltérő köre miatt nem is tartalmazhatják, ennek körét a bírói gyakorlat alakíthatja ki. A jelenlegi magyar bírósági gyakorlat szerint az alapozhatja meg az alperesi határozat jogszerűségét, ha nem egyetlen objektívnek minősülő tényre vagy körülményre, hanem több, egymásra épülő együttes objektív tényre és körülményre alapítja az adóhatóság a határozatát, amely minden kétséget kizáróan alátámasztja az adólevonási jogszerűtlenségét.

Az általános forgalmi adó ellenőrzése során a bírósági gyakorlatra is figyelemmel az alábbi bizonyítási cselekményeket szükséges általánosságban véve az adóhatóságnak elvégezni. Itt teszem hozzá, hogy nyilvánvalóan az eltérő ügyek, tényállások eltérő bizonyítási eljárások elvégzését indokolják, indokolhatják, minden egyes ügyben szükséges az egyediesítés. Az egyediesítés mellett azonban ismertetni szükséges azokat az eljárási cselekményeket, amelyeket az elsőfokú adóhatóságnak egy ilyen ellenőrzés során általában el kell végeznie. Amennyiben az adóhatóság aggályosnak tartja a számlában foglalt gazdasági esemény tényleges megtörténtét, feltétlenül:

- nyilatkoztatnia kell az adózó képviselőjét az adott gazdasági esemény részleteiről, a számlakibocsátó kiválasztásának szempontjairól, a kapcsolattartó személyéről, a kapcsolattartás módjáról, a számla szerinti gazdasági esemény megtörténtének igazolásáról, átvételéről, esetleges garanciális kifogások módjáról, lehetőségéről, stb.
- meg kell vizsgálni a gazdasági eseménnyel érintett másik félnek, vagyis a számlakibocsátónak az adóhatóság nyilvántartásai alapján az adóhatóság rendelkezésére álló adatait, bevallásait, esetlegesen bejelentett alkalmazottait, a képviselőjének, a könyvelőjének a nevét, a székhelyének, telephelyének, iratmegőrzési helyének a címét, stb. Az adóhatóság kapcsolódó ellenőrzés keretében meggyőződik a számlában foglalt gazdasági esemény megvalósulásának körülményeiről a számlakibocsátó oldaláról is, melynek során megkísérli beszerezni az adott gazdasági eseményt alátámasztó iratokat, a könyvelési iratanyagot áttekinti, megvizsgálja a tényleges teljesítés lehetőségét, a számlakibocsátó bevallásainak tartalmát, beszerzi a képviselő nyilatkozatát, a gazdasági eseményben részt vett alkalmazottakat, egyéb személyeket nyilatkoztatja, szükség esetén a társaság bankszámláit megvizsgálja, feltárja a társaság cégadatait, annak változásait stb.
- amennyiben több szereplő vesz rész a számlázásban, akár vertikálisan, akár horizontálisan (számlázási láncolat), az adóhatóság valamennyi számlázással érintett felet vizsgálja az ügylet szempontjából, hogy végül az ellenőrzéssel érintett adóalany magatartására vonatkozó bizonyítékok alapján adekvát döntést, megállapítást hozhasson,
- fel kell tárnia az adóhatóságnak a pénzügyi teljesítés részleteit,
- a tényállás függvényében az adózó, továbbá a szerződéssel érintett társaságok alkalmazottainak a meghallgatására is sor kerülhet,

- gyakran alkalmazott módszer a helyszíni szemle a székhely, telephely, fióktelep vonatkozásában, egyáltalán azok létezését, méretét, elhelyezkedését illetően mind a vizsgálat alá vont adózónál, mind a számlázással érintett adóalanyoknál,
- és esetenként az ellenőrzés idején már elérhetetlen, az adózóval kapcsolatban állt cégek vonatkozásában az adóhatóság ezen társaságok vizsgált időszakban bejelentett képviselőit a lakóhelyükön megpróbálja elérni, elkerülve azt a vádat, hogy az adóhatóság nem tisztázta a tényállást.

Nagyon fontos bizonyítandó tény, a család magatartást igazolni kell azzal is, hogy az államot megillető bevétel, adó valamely szereplő magatartása folytán csorbát szenved! A jogtalan adóelőnynek tehát fenn kell állnia, enélkül ugyanis nem értelmezhető a család magatartás. Jogtalan adóelőnyre például szolgálhat, ha a számlán szereplő gazdasági esemény után a fizetendő áfa nem kerül megfizetésre, sok esetben még bevallásra sem. De nemcsak az áfa vonatkozásában történhet visszaélés. Igen gyakori eset az is, hogy a társadalombiztosítási kötelezettségek megfizetése marad el, mert például a saját alkalmazottait az adózó „papíron” munkaerő-kölcsönző cégen keresztül alkalmazza, mely munkaerő-közvetítő a munkavállalókat adott esetben ugyan bejelenti, de utánuk a közterheket már nem fizeti meg, és jellemző az is, hogy ezeket, az adózóval kapcsolatban állt és család magatartást elkövető cégeket egy rövidebb működési idő után elérhetetlen személyek nevére íratják, ezáltal elérhetetlenné teszik.

A beszerzett bizonyítékokat, az azok értékelését és az azon alapuló megállapításait az adóhatóság jegyzőkönyvbe foglalja, melyben, ha a vizsgálat megállapításait más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével vagy ennek során beszerzett adatokkal, bizonyítékokkal támasztja alá, a kapcsolódó vizsgálatról szóló jegyzőkönyvnek, határozatnak, illetve a kapcsolódó vizsgálat során feltárt adatoknak, bizonyítékoknak adózót érintő részét a jegyzőkönyvben részletesen ismertetnie kell. A régi Art. 104. § (1) bekezdése alapján az ellenőrzés a jegyzőkönyv átadásával fejeződik be.

Az adózó az ellenőrzést lezáró jegyzőkönyvre vonatkozó észrevételeit ingyen, formai megkötés nélkül közölheti az adóhatósággal, melyet az adóhatóság köteles figyelembe venni, arra reagálni, azonban ez nem jelenti azt, hogy az adóhatóságnak az adózói állásponttal egyet is kellene értenie. Az észrevétel megtételére az ellenőrzést lezáró jegyzőkönyv átvételét követően 15 nap állt az adózó rendelkezésére a régi Art. 107. § (4) bekezdésében foglaltak szerint. Ugyanakkor azt is fontos hozzátenni, hogy az

észrevételezésre nyitva állt határidő nem minősült jogvesztő határidőnek, vagyis, amíg az elsőfokú határozat kiadmányozására nem került sor, az adózó által előterjesztett észrevételek ismertetését és az arra vonatkozó adóhatósági álláspontot is szükségszerűen tartalmazta az elsőfokú határozat.

Itt emelném ki, hogy a jelenleg hatályban lévő eljárási szabályok az észrevételezésre nyitva álló határidőt a korábbi 15 nappal szemben már 30 napban határozzák meg, azonban azt már jogvesztő határidőként deklarálják. Ennek értelmében, amennyiben az adózó kicsúszik a rá irányadó észrevételezési határidőből, úgy az adóhatóság az elkésztett észrevételt nem veszi figyelembe, az abban foglaltak és az arra vonatkozó álláspontjának ismertetését mellőzi. Az Air. 97. § (2) bekezdése kimondja, hogy az „adózónak joga van az ellenőrzés során keletkezett iratokba az eljáró adóhatósággal történő előzetes egyeztetést követően betekinteni, a megállapításokkal kapcsolatban felvilágosítást kérni, azokra észrevételt tenni, bizonyítási indítványokat előterjeszteni, a jegyzőkönyvet megismerni, és a jegyzőkönyv átadását, kézbesítését követő tizenöt napon belül, adóellenőrzés esetén harminc napon belül észrevételt tenni. Az észrevétel megtételére nyitva álló határidők jogvesztők.”

Az észrevételben foglaltak alapján, vagy, ha a tényállás további tisztázását tartja az adóhatóság szükségesnek, kiegészítő ellenőrzést rendelhet el. A kiegészítő ellenőrzés befejezését követően, illetőleg, ha kiegészítő ellenőrzésre nem kerül sor, elérkezünk a hatósági eljáráshoz. A régi Art. 128. § (1) bekezdése alapján az „adóhatóság utólag állapítja meg az ellenőrzés során feltárt adókülönbözetet. (...) A határozat meghozatalára nyitvaálló határidő utólagos adómegállapítás esetén 60 nap, a hatósági eljárás kezdő időpontjának a jegyzőkönyv, kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének napját kell tekinteni. „

A hatósági eljárásban az adóhatóság az ellenőrzéssel feltárt tényállást és a beszerzett bizonyítékokat veszi alapul, figyelemmel az adózói észrevételben foglaltakra, és meghozza a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelő határozatát. A határozat adónként az egyes bevallási időszakokra (ez az áfa esetén lehet évente, negyedévente vagy havonta) elkülönítve állapítja meg a bevallott vagy bevallani elmulasztott és az ellenőrzés eredményeként különbözetheként feltárt adó alapját, az adókülönbözetet, a következő időszakra átvihető követelés különbözetet, valamint az adókötelezettséget érintő jogszabálysértés jogkövetkezményeit (rég Art. 129. § (1) bekezdés a) pontja). Adókülönbözetnek minősül a jelenlegi témakörben a bevallott vagy bevallani elmulasztott és az adóhatóság által utólag

megállapított adó különbözete, ide nem értve a következő időszakra átvihető követelés különbözetét (régi Art. 178. § 3. pontja), amely mutatkozhat mind az adózó terhére, mind pedig a javára. Az adóhatóság az adózót a terhére megállapított adókülönbözet és a jogkövetkezmények megfizetésére kötelezi a határozatában.

Az elsőfokú határozattal szemben az adózó - amennyiben azzal vagy a megállapítás egy részével nem ért egyet - fellebbezéssel élhet. A másodfokú adóhatóság pedig a fellebbezéssel megtámadott határozatot és az azt megelőző teljes eljárást megvizsgálja mind eljárásjogi, mind anyagi jogi szempontból, tekintet nélkül arra, hogy ki és milyen okból fellebbezett. Ezzel szemben a másodfokú és a közléssel jogerős adóhatósági határozattal szemben benyújtott felülvizsgálati kérelem - kereset - elbírálása során a bíróság már a kereseti kérelemben foglaltakhoz kötve van, így annak korlátai között kell meghoznia az ítéletet.

A hatályos jogszabályok alapján fontos kiemelni, hogy a közigazgatási eljárásban a bizonyítási teher az adóhatóságra hárul, az adóhatóságnak kell bizonyítani, hogy az adózó az adólevonási jogra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkozott. Ha az adóhatóság objektív bizonyítékokkal alátámasztottan megállapítja a számlák tartalmi hiteltelenségét, akkor az adózónak kell az ettől eltérő tényállás megállapíthatóságára alkalmas bizonyítást felajánlania. Vagyis a bírósági eljárásban a bizonyítás terhe a felperesre hárul, neki kell bizonyítania, hogy az adóhatóság valamely megállapítása jogszerűtlen, nem igazolja az általa megállapítottakat.

A Kúria a Kfv.I.35.150/2016/6. számú ítéletében leszögezte, hogy a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény 164. § (1) bekezdése alapján a felperest terheli az alperes határozata jogszerűtlenségének bizonyítása. A felperesnek a perben nem az a feladata, hogy „megingassa” a tényállást, hanem bizonyítania szükséges az előadása valóságosságát ahhoz, hogy az alperesi határozat megalapozatlannak minősülhessen, feltéve, hogy az adóhatóság részéről a tényállás teljes körűen feltárára és bizonyításra került. Napjainkban a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény nem hatályos, helyette a 2016. évi CXXX. törvény alkalmazandó (a továbbiakban: Pp.), mely változatlanul a felperesre terheli a bizonyítás terhét a Pp. 265. § (1) bekezdése alapján.

5.) Az Áfa tv. 120. § a) pontjának esetei

A tartalmi hiteltelenség körében a Kúria megalkotta az 5/2016. KMK-véleményt, mely az Áfa tv. 120. § a) pontja szerinti adólevonás körében elkövetett leggyakoribb visszaélés típusokat nevezte meg.

A Kúria 5/2016. számú KMK-véleményének alapvetése:

A Kúria ezen véleményében leszögezte, hogy egységes ítélkezést folytat a tekintetben, hogy az adólevonási jog gyakorlásához kötelező feltételként tekint a tartalmilag hiteles számlára. A jogalkalmazók részére rámutatott arra, hogy a tartalmi hitelesség körében vizsgálendő, hogy a számlában szereplő gazdasági esemény megtörtént-e, az a számlában szereplő felek között valósult-e meg, és bizonyítható-e, hogy adócsalás vagy adókijátszás történt.¹⁵

A Kúria az EUB ítélkezési gyakorlatát is figyelembe vette a KMK-vélemény megalkotásakor. „Az EUB ítélkezési gyakorlata e körben fontos elveket fektetett le, amelyek hatással vannak a jogalkalmazásra, így az ítélkezésre is. A legfontosabb, általános következtetések az alábbiak:

- Az adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és fő szabály szerint nem korlátozható. E jog, nevezetesen a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. (Mahagében/Dávid ügy 38.pont).
- A nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. (Mahagében/Dávid ügy 42.pont).
- Az adóhatóság feladata, hogy a 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 megalapozására felhozott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt. (Mahagében/Dávid ügy 49.pont).

¹⁵ Kúria 5/2016. számú KMK-vélemény

- Azt az adóalanyt ugyanis, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a hía kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, az Irányelv alkalmazása szempontjából ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni, függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem (Mahagében/Dávid ügy 46.pont).¹⁶

A HÉA-irányelv egyes cikkeit jelen tanulmányban nem ismertetem, figyelemmel arra, hogy az Áfa tv-t és a kapcsolódó adójogi jogszabályokat akként kellett megalkotni és akként kell alkalmazni, hogy az összhangban legyen az irányadó uniós jogszabályokkal, és előmozdítsák az Európai Unió célkitűzéseit.

A végső soron eljáró bíróság éppen ezért össze kell, hogy vesse a vonatkozó uniós szabályozást az Áfa tv. releváns jogszabályi rendelkezéseivel, illetőleg annak gyakorlatban való alkalmazásával abban az esetben, amennyiben az az adott tényállás szempontjából az jelentőséggel bír, és az adóalany álláspontja szerint a jogalkalmazó adóhatóság, esetleg az elsőfokú bíróság az irányelv megsértésével járt el vagy a jogszabály adott ponton ellentétes az uniós joggal¹⁷.

A Kúria három jól elkülöníthető tényállás-csoportot fogalmazott meg az Áfa tv. 120. § a) pontjába ütköző csalárd magatartást megvalósító esetköröknél a számlák tartalmi hiteltelensége kapcsán, melyeknél rögzítette azok megállapítási lehetőségét, a egyes csoportok vonatkozásában bizonyítandó tények, körülmények körét.

Az Áfa tv. 120. § a) pontjába ütköző tartalmi hiteltelenség egyes esetei az alábbiak:

5/1.) A KMK-vélemény 1. pontja:

Ez az az esetkör azt a tényállást foglalja magában, amikor a számlában feltüntetett gazdasági esemény a valóságban nem történt meg.

¹⁶ Kúria 5/2016. számú KMK-vélemény

¹⁷ www.europarl.europa.eu › ftu, https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_hu

Sokszor előfordul, hogy a számlabefogadó olyan számlát szerepeltet az áfa analitikájában, erre alapítottn a bevallásában, amiben olyan gazdasági ügyletet tüntet fel, amely a valóságban ténylegesen nem történt meg.

A Kúria ehhez a ponthoz rögzítette, hogy a számlában szereplő termékértékesítés vagy szolgáltatás nyújtás a valóságban nem történt meg, a számla csak „önmagában” létezik, mögöttes gazdasági esemény nélkül. Ennek célja csalárd módon vagy visszaélészerűen az áfa levonási jog gyakorlása. A gazdasági esemény hiányáról a számlában szereplő felek tudomással bírnak, szubjektív tudatuk átfogja annak nem valós jellegét. Erre figyelemmel szükségtelen és értelmezhetetlen annak vizsgálata, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna az adókijátszásról, adócsalásról. Tudott róla, hiszen résztvevője volt az adókijátszásnak.¹⁸

A Kúria kimondta erre az esetkörre, hogy, ha a számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg, akkor nem kell vizsgálni, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

Ehhez az esetkörhöz kapcsolódóan az alábbiakban szeretnék anonimizált formában bemutatni egy konkrét jogesetet.

A NAV {...} Adóigazgatósága Áfa Ellenőrzési Osztály (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) az XY Kft.-nél (a jogesetben szereplő valós nevek helyett kitalált rövidítéseket használok a személyiségi jogokra tekintettel, a továbbiakban: XY Kft. vagy adózó vagy vizsgálat alá vont adóalany) a {...} számú megbízólevéllel bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett általános forgalmi adó adónemben bizonyos időszakra vonatkozóan. Az elsőfokú adóhatóság az adózó terhére {...} Ft adóhiánynak minősülő adókülönbötetet állapított meg, mely után {...} Ft adóbírságot szabott ki és {...} Ft késedelmi pótlékot számított fel, egyúttal ezen összegek megfizetésére kötelezte a vizsgálat alá vont adóalanyt.

Az elsőfokú határozat alapját képező tényállás szerint az XY Kft. {...} évben alakult, bejelentett fő tevékenysége fémáru, szerelvény nagykereskedelem volt. Az XY Kft-t a vizsgált időszakban {...}

¹⁸ Kúria 5/2016. számú KMK-véleménye

képviselte. Az adózó a vizsgált időszakban a beszerzett bizonylatok szerint szögacél beszerzést és értékesítést végzett. Az adóhatóság az ellenőrzés során az értékesítést terhelő fizetendő általános forgalmi adó összegét a bevallással egyezően elfogadta. A beszerzést terhelő előzetesen felszámított levonható általános forgalmi adó körében azonban megállapította, hogy az adózó a vizsgált időszakban összesen hét darab, ugyanazon számlakibocsátótól származó számla birtokában {...} forint összeget helyezett levonásba. Az elsőfokú adóhatóság annak megállapítása érdekében, hogy az adózó jogszerűen gyakorolta-e az adólevonási jogát, megvizsgálta a számlákban foglalt gazdasági események tényleges megvalósulását, tartalmát. Ennek keretében kapcsolódó vizsgálatot végzett a számlakibocsátó társaságnál, amelynek bejelentett fő tevékenysége az adózási tevékenységi köröktől és a számla szerinti gazdasági eseményektől eltérő volt. A rendelkezésre álló adatok szerint a számlakibocsátó a vizsgált időszakra benyújtott áfa bevallásában 27%-os kulcs alá tartozó belföldi értékesítést nem vallott. Az adóhatóság megkereste a számlakibocsátó számlavezető bankját, amely arról tájékoztatta az adóhatóságot, hogy a bankszámla adatok szerint a vizsgálat alá vont adóalany nem teljesített kifizetést a vizsgált időszakban a számlakibocsátó társaság részére. A vizsgált időszakot követően az XY Kft. ugyan fizetett egy bizonyos összeget a számlakibocsátó bankszámlájára, de az nem volt összefüggésbe hozható az XY Kft. által befogadott számláknak megfelelő ellenértékek összegével. A vizsgált időszakban a számlakibocsátó társaság képviselője {...} volt jogosult, ezt követően pedig {...} magánszemély, akiknek a meghallgatására irányuló adóhatósági cselekmények nem vezettek eredményre. Az adóhatóság a számlakibocsátónál a kapcsolódó ellenőrzés során helyszíni ellenőrzést végzett. A helyszíni szemlén látottak alapján megállapította, hogy a számlakibocsátó székhelyén csak postai küldemények átvételére kerülhetett sor, a helyszínen székhelyszolgáltató működött. A székhelyszolgáltató társaság alkalmazottja a helyszínen meghallgatásra került, aki előadta, hogy a vizsgált időszakban székhely szolgáltatási szerződést kötöttek a számlakibocsátó társasággal. A tényállás tisztázása körében az adóhatóság meghallgatta a számlakibocsátó egyik alkalmazottját is, aki a vizsgált időszakban is munkavállalója volt a cégnek. Az alkalmazott előadta, hogy telephelyvezetőként dolgozott a cégnél, az utasításokat az akkori ügyvezetőtől kapta, azonban a számlákban foglalt hatalmas mennyiségű szögacél termékek beszerzéséről nem volt tudomása, a telephelyen illatszer és vegyi áru került tárolásra. A számlakibocsátó cég könyvelési vagy egyéb iratanyaga azonban nem került elő.

Az XY Kft. képviselője akként nyilatkozott, hogy a számlák szerinti áru 12 méter hosszú U alakú szálakban került le- és elszállításra, mozgatására csupán targoncával és daruval volt lehetőség. Az adóhatóság azon

kérdésére, hogy ki végezte el ezt az áruszállítást és az árumozgatást, az milyen gépekkel és milyen járművekkel történt, az adózó képviselője semmilyen információt nem közölt, mivel azt nem nézte meg. Elmondása szerint az áru a számlakibocsátó birtokában maradt, ő tárolta és a vevő onnan szállította tovább a szögacél termékeket. Ezeket az árukat építkezéshez használták, azok csak vasúttal vagy teherautóval voltak szállíthatók. A képviselő nem vette át az árut és nem az adózó társaság adta át azt a vevőjének.

Az elsőfokú adóhatóság ezen nyilatkozatra tekintettel a számlakibocsátó telephelyén is helyszíni szemlét végzett. Ennek során megállapította, hogy a telephelyhez vezető kapun keresztül kamion nem, csupán egy alacsonyabb platós teherautó tud behajtani, ugyanakkor a telephelyen belül az áru targoncával mozgatható volt. A szomszédos raktárhelyiséget bérlő vállalkozó az adóhatóság helyszíni szemle során feltett kérdéseire előadta, hogy tudomása szerint a számlakibocsátó illatszert és vegyi árut tárolt a raktárban korábban, azonban szögacél termékek beszerzéséről, tárolásáról nem volt tudomása. A helyszíni szemle alapján az adóhatóság megállapította, hogy a 12 méteres U alakú szögacél szállítások, fel- és lerakodások a telephelyen nem történhettek meg a telephely fizikai adottságaira tekintettel.

Az elsőfokú adóhatóság a tényállás feltárása érdekében megvizsgálta azt is, hogy a számlák szerint beszerzett szögacél termékeknek mi lett a további sorsa az adózó könyvelési iratanyag alapján. Ennek során feltárta, hogy az adózó a szögacél termékek értékesítéséről Közösségen belüli társaság részére állított ki adómentes számlákat. A számlákhoz kapcsolódó CMR okmányok szerint az áru valamennyi szállítmány esetén az adózó számlakibocsátójának a telephelyén került felrakódásra. Az adóhatóság a közösségen belüli termékértékesítés körülményeinek feltárása érdekében megkereséssel élt a közösségi vevő adóhatósága felé. Az érintett adóhatóság a magyar adóhatóságot arról tájékoztatta, hogy a számlák szerinti ügylet a valóságban nem történt meg, mivel a Közösségen belüli társaság nem vette át a kérdéses árut, azt nem is számolta el, a beszerzést a bevallásában nem tüntette fel, a társaság ügyvezetője pedig előadta, hogy az XY Kft-vel soha nem állt kapcsolatban.

A számlák megvizsgálása során az adóhatóság azt is megállapította, hogy az XY Kft. jóval nagyobb mennyiségű szögacél terméket számlázott tovább a Közösségen belülré, mint amennyiről beszerzési számlája volt.

Az adóhatóság mindezek alapján azt állapította meg, hogy az XY Kft. számlakibocsátója egy olyan cég, amelynek a vizsgált időszakban valódi székhelye nem volt, székhely szolgáltatást vett igénybe, ügyvezetője elérhetetlen volt, az adózással kapcsolatos iratait az adóhatóságnak nem sikerült beszereznie, az ügylethez kapcsolódó befizetési, bevallási kötelezettségének nem tett eleget.

Az XY Kft. vonatkozásában az adóhatóság azt állapította meg, hogy annak képviselője konkrétumokat nélkülöző, általános tartalmú nyilatkozatot tett. A felek a vételár összegének teljes kiegyenlítésének elmulasztásával még arra sem törekedtek, hogy a gazdasági események létrejöttének látszatát keltő körülményeket teremtsenek. Mindezek alapján nem állapítható meg, hogy akár a számlakibocsátó, akár az XY Kft. ténylegesen rendelkezett a számlák szerinti termékekkel, ezt a külföldi értékesítések során beszerzett adatok sem igazolták vissza. Nem igazolt az sem, hogy az XY Kft.-nek a szögacél termékek felett valaha volt tulajdonosként való rendelkezési joga. Mindezek alapján a hét darab számla hiteltelen, valós gazdasági eseményt nem takar, ezért az adózó jogszerűen nem csökkenthette ezen számlák alapján az általa fizetendő áfa összegét az Áfa törvény 120. § a) pontja, az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja, a Számv. tv. 15. § (3) bekezdése, a Számv. tv. 165. § (2) bekezdése és a Számv. tv. 166. § (2) bekezdése szerint.

Az XY Kft. fellebbezése folytán eljáró NAV Fellebbviteli Igazgatósága, mint másodfokú adóhatóság (a továbbiakban: alperes) az elsőfokú határozatot az adóbírság vonatkozásában megváltoztatta, az adóbírság mértékét 50%-ról 200%-os mértékűre megemelte, egyebekben az elsőfokú határozatot helyben hagyta. Az alperes az ügyben megállapított tényállásra figyelemmel megállapította, hogy az adózónak nyilvánvalóan tudnia kellett arról, hogy a számlák szerinti termékértékesítések nem történtek meg, tehát ezek a bizonylatok hiteltelenek, melyekre áfa levonási jogot nem alapíthatott jogszerűen. Magatartása kimeríti a régi Art. 170. § (1) bekezdésében foglalt bevétel eltitkolással, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával összefüggő esetkörét, mely alapján az adóbírság mértéke az adóhiány 200 százaléka, mely a régi Art. 171. § (2) bekezdésében foglalt kógens előírásra figyelemmel nem mérsékelhető.

Az alperesi határozattal szemben az XY Kft. (a továbbiakban: felperes) keresetet terjesztett elő. A bírósági felülvizsgálat során eljáró bíróság a felperes keresetét elutasította. A bíróság ítéletében megállapította, hogy a felperes a szögacél termékekről szóló számlákon feltüntetett termékeket

egyáltalán nem szerezte be, a számlakibocsátó nem tudta még valószínűsíteni sem, hogy az általa kiállított számlák szerinti nagy mennyiségű, kizárólag speciális feltételekkel rendelkező járművekkel mozgatható, szállítható, nagy mennyiségű szögacél rendelkezésre állt volna. Ezek a különleges járművek nagy térigényű fordulással tudták volna a szállítmányokat bárhova lerakni. A rakodóeszközök szükségessége, valamint a kamion befordulását is biztosító raktár fellelhetősége sem igazolódott, ilyen módon vélelmezni sem lehetett azt, hogy a 12 méteres U alakú szögacél beszerzésére sor került volna. Emellett a felperes a számlák szerinti vételárat sem fizette meg, a felperes nyilatkozata szerint az árut nem is látta, az áru a számlakibocsátó birtokában maradt. A felperes továbbértékesítésről szóló, a szögacél termékek értékesítéséről kiállított adómentes számlái sem igazolták a termékek tovább értékesítését, ennek következtében okszerű és helytálló volt az az adóhatósági megállapítás, hogy a számlakibocsátó társaság valójában soha nem rendelkezett a felperes részére kiszámlázott termékekkel, felperes ily módon a számlákban írt beszerzést sem valószínűsítette meg. A bíróság rögzítette továbbá, hogy **a gazdasági esemény hiányáról a számlában szereplő feleknek szükségképpen tudniuk kellett, a szubjektív tudattartalmuknak át kellett fogni ennek valótlan jellegét**, ily módon szükségtelen és értelmezhetetlen annak vizsgálata jelen esetben is, hogy felperesi számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról, hiszen **gazdasági esemény hiányában tudnia kellett, hogy olyan számlát fogad be, amely mögött nincs gazdasági esemény**. Az adóhatóságnak a tárgyi tényálláshoz tartozóan a levonási jog alapjául hivatkozott számlákhoz tartozó gazdasági esemény vizsgálata volt a feladata, amelynek eleget tett, és ennek során okszerűen állapította meg a feltárt tényekből azt, hogy a levonási jog valós gazdasági esemény hiányában ezen számlákhoz tartozóan nem gyakorolható. Az adóhatóság a lehetséges körben a tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, tehát nem volt olyan tény, vagy körülmény, amely további vizsgálati kötelezettséget rótt volna az adóhatóságra. A felperes maga sem nevezett meg olyan személyt, vagy olyan céget, akik részére az értékesítést végezte volna.

Az ítélet a kiszabott adóbírság mértékére, összegére vonatkozóan a következő indokot fűzte: A régi Art. 170. § (1) bekezdése értelmében a magasabb (200 százalékos) adóbírság kiszabásának feltétele, hogy az adóhiány, a jogosulatlan visszaigénylés a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások megsemmisítésével, meghamisításával függjön össze. Ezt a magatartást nem a Btk. rendelkezései alapján kell megítélni, ezt a Kúria több iránymutató döntésében is kifejtette. A jogszabályi rendelkezés célkitűzése az, hogy a költségvetésre leginkább káros, szándékos, adórövidítésre irányuló adózói

magatartásokat visszaszorítsa, hatékony eszközt nyújtva az adóhatóság számára a megelőzésre, a prevenció biztosításához. A 200 százalékos adóbírság mértéket a 2011. évi CLVI. törvény emelte be a régi Art. rendelkezéseibe, amely törvény indokolása szerint „az adóterhek, azaz az adómértékek csökkentésével párhuzamosan szükséges az adóbírság mértékének növelése, annak érdekében, hogy az megfelelő visszatartó erőt jelentsen. Ez különösen azon jogsértésekre igaz, amelyek csalárd magatartással, a bizonylatok, könyvek meghamisításával, iratok megsemmisítésével követnek el”. A Kúria a Kfv.I.35.641/2016/6. számú ítéletének [28] pontjában kifejtette, hogy a jogszabály szövegéből és az idézett indokolásból egyértelműen levezethető, hogy a rosszhiszemű, szándékos, jogtalan előnyyszerzésre, illetve a költségvetés megkárosítására irányuló adózói magatartásokat kívánta a jogalkotó ezzel a rendkívül szigorú szankcióval sújtani. A magasabb összegű adóbírság kiszabásának tehát nem feltétele a Btk.-ban rögzített tényállás megvalósulása és bizonyítása, hanem elegendő egy tudatos és az adók kijátszására irányuló magatartás adózói megvalósulása, mely során az adóhiány és az azt előidéző, azzal összefüggésben álló csalárd adókijátszó magatartás a cél-eszköz viszonyban áll egymással. Az adóhatóság bizonyította a felperes tudatos adóelkerülésre irányuló magatartását, a perbeli tényállás mellett igazolta, hogy a gazdasági esemény nem történt meg, az áru nem létezett, amelyről felperes nyilvánvalóan tudott és a befogadott számlák nyilvánvalóan jogosulatlan adólevonás céljából kerültek kiállításra. Erre figyelemmel, miután a régi Art. 171. § (2) bekezdése az adóbírság mérséklésére nem adott lehetőséget, az emelt összegű adóbírság kiszabására a jogszabályok keretei között került sor.

Fontosnak tartom megjegyezni e körben, hogy a régi Art. szerinti emelt összegű adóbírság kiszabásának a KMK-vélemény 1. pontjába ütköző magatartás esetén igenis helye van. Hiszen ezen esetkör az, amikor a felperesi adóalany nyilvánvalóan tud az áfacsalásról, mivel ezen esetkör során ténylegesen nincs termékértékesítés, nincs szolgáltatásnyújtás, tehát nyilvánvalóan fiktív ügyletet tanúsít a számla. Erre tekintettel álláspontom szerint a régi Art. kógens szabályai alapján a 200 százalékos adóbírság kiszabása áll összhangban ezzel a magatartással.

A bemutatott jogeset alapján kiemelném azt, hogy a KMK-vélemény 1. esetköre bizonyításához az adóhatóságnak azt kell bizonyítania, hogy a számlán szereplő gazdasági esemény egyáltalán nem történt, nem történhetett meg. Álláspontom szerint olyan termékértékesítés vagy szolgáltatás nyújtás elvitatása nem feltétlenül járhat sikerrel, amely általánosabb, napjainkban gyakrabban előforduló, nem speciális gazdasági tevékenységet takar. Konkrétabban megfogalmazva, ha a bemutatott jogesetben a számlák

szerinti termékek olyan kis méretű termékek lettek volna, melyek a számlakibocsátó vagy a felperes által könnyen mozgathatók, akkor a KMK-vélemény 1. esetköre alapján nem lett volna elvitatható a levonási jog, hozzátéve ugyanakkor azt is, hogy másik esetkör bizonyításával az adóhatóság a levonási jogot viszont megtagadhatja. És akkor térjünk át a KMK-vélemény 2. esetköre.

5/2.) A KMK-vélemény 2. pontja

Ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor - a tényállás függvényében - vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

Ebben az esetkörben a kiindulási helyzet mindenképpen az, hogy az adóhatóság feltárja és persze **bizonyítja, hogy a számla szerinti gazdasági esemény nem a számlán feltüntetett felek között ment teljesedésbe**, azt nem a számlakibocsátó adóalany teljesítette. Az ügylet tehát teljesült, de a számlakiállító nem azonos az áfát áthárító adóalanyal (a számlakiállító ténylegesen nem hárított át áfát). A két konjunktív feltétel tehát nem teljesül, de a vita abban van, hogy ezt a felperesi adózó tudattartalma átfogta-e.¹⁹

„Az Európai Unió Bíróságának állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő hozzáadott érték adóból levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös hozzáadott érték adó rendszer egyik alapelvét képezi. Ugyanakkor az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat.

Az adólevonási jog által biztosított előny csak akkor tagadható meg az adóalanytól, ha objektív körülmények alapján bizonyítható, hogy az adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, illetve szolgáltatásokat 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.

¹⁹ Kúria 5/2016. számú KMK-véleménye

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 a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.”²⁰

(Kúria KMK Joggyakorlat-elemző Csoport 2014.El.II.JGY.1/2. 8. pontja)

Az EUB esetjoga nem tesz különbséget a között, amikor maga az adóalany követ el adókijátszást, és a között, ha az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a termék megszerzése által héa-csalásra irányuló ügyletben vesz részt. A Héa-irányelv alkalmazása szempontjából ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni az adóalanyt, függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e vagy sem. (C-18/13 Maks Pen ügy 48. pont)²¹

A hazai jogalkalmazás során az adóhatóságnak ugyanakkor fel kell tárnia, hogy mely adóalanynál, adóalanyoknál jelentkezett a jogellenes adóelőny, amely jogellenes adóelőnynek fenn kell állnia valakinél az ügyletlánc során ahhoz, hogy az adóalany adólevonási, adóvisszaigénylési joga megtagadható legyen.

Az adóhatóság a gazdasági esemény nem a felek közötti megvalósulása esetén köteles vizsgálni a számla befogadjának a gazdasági esemény megvalósulása során tanúsított magatartását. Az 5/2016. számú KMK-vélemény rögzítette, hogy különbség tehető aktív és a passzív adókijátszást megvalósító számlabefogadó között. Az elhatárolás alapja, hogy a számlabefogadó adóalany, aktív vagy passzív szerepet töltött-e be a csalárd magatartás megvalósítása során.

Aktívnak minősül a magatartása, ha tevőlegesen lépett fel a jogellenes adóelőny megszerzése érdekében, azaz alapvetően járult hozzá a mesterséges ügylet vagy ügyletek kialakításához. Ekkor nem szükséges vizsgálni a számlabefogadó tudattartalmát, hanem azon cselekedeteit kell feltárni, amelyek bizonyítják,

²⁰ Kúria KMK Joggyakorlat-elemző Csoport 2014.El.II.JGY.1/2. 8. pontja

²¹ Kúria 5/2016. számú KMK-véleménye

hogy elsődleges alakítója volt az ellenőrzés alá vont ügyletnek vagy láncnak.²² Ebben az esetben a számlabefogadó adóalany az ügyletek alakítója.

Passzívnek minősül a magatartása, ha a másik adóalany által felkínált feltételeket, körülményeket az ügylet lebonyolítása során a számlabefogadó adóalany nem vizsgálta. Ekkor feltárandó a számlabefogadó tudattartalma, hiszen azt kell bizonyítani a közigazgatási eljárásban, hogy tudott, vagy tudnia kellett volna arról, hogy az ügyletet vagy azok láncolatát jogellenes adóelőny megszerzése érdekében mások hozták létre aktívan, és vonták abba bele. Kizárólag ennek bizonyítása esetén tagadható meg itt az adólevonási jog.²³ A passzív adóalanyok esetén a bírósági joggyakorlat a kellő körültekintés hiányára épült, melyet mára felváltott az adott helyzetben elvárható gondosság kategóriája.

Mindezen szempontokat a Kúria a Héa-irányelven alapuló Európai Unió Bírósága joggyakorlata alapján deklarálta a véleményben. Az EUB gyakorlata nem tiltja az adólevonási jog megtagadását, azonban annak az EU szabályrendszerével összhangban, szabályszerűen kell történnie. Az EUB erre vonatkozóan kimunkált egy 3 lépcsős tesztet, melynek alkalmazása útján a bíróság feladatává teszi az áfa levonási jog megtagadásának jogszerűsége feletti örökődést. A teszt lényeges pontjai az alábbiak:

1. A számla kibocsátója által elkövetett csalásokat és szabálytalanságokat annak megállapítása esetén az adóhatóságnak objektív körülmények alapján, és anélkül kell bizonyítania, hogy a számla címzettjét olyan ellenőrzésre köteleznék, amely nem feladata. Ezen túl bizonyítania kell azt is az adóhatóságnak, hogy a számla címzettje tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására hivatkozott ügylet áfacsalás részét képezi.
2. Alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek, hogy az áfalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól mik az észszerűen elvárható intézkedések arra figyelemmel, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban.

²² Kúria 5/2016. számú KMK-véleménye

²³ Kúria 5/2016. számú KMK-véleménye

3. Az áfalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanyt kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni, amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményekről van tudomása. Az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg azonban az adóalanytól, hogy - arról való meggyőződése érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás - ellenőrizze a levonási jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója vonatkozásában, hogy az rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, képes-e azok elszállítására, héa-bevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy e vonatkozásban rendelkezik-e iratokkal.²⁴

A Kúria a Kfv.I.35.544/2016/5. számú ítéletében a fentiek és az ítélet alapjául szolgáló közigazgatási és bírósági eljárás során megállapított tényállás alapján a döntés elvi tartalmaként deklarálta, hogy az „áfalevonási jog megtagadásának feltétlen tilalma nem képezi részét az Európai Unió Bírósága gyakorlatának. Az ügyben eljáró nemzeti bíróság feladata, hogy az Európai Bíróság által kidolgozott teszt alkalmazása útján őrködjön a megtagadás szabályszerűsége felett.

Szabályszerűen tagadja meg az adóhatóság az adólevonási jog gyakorlását attól a számlabefogadótól, amely - annak ellenére, hogy az ügylet tekintetében szabálytalanságra utaló körülmények merültek fel - nem teszi meg az észszerűen elvárható intézkedéseket annak érdekében, hogy áfacsalás részesévé ne váljon.”

Fontos különbséget tenni tehát a között, hogy az adóalany megteszi-e az észszerűen elvárható intézkedéseket, tehát ellenőrzi-e a partner létező és működő adószámát, a szerződő társaság képviselőjére jogosult személyét, a társaság tényleges elérhetőségét (székhely, telephely), a képviselőre jogosult, továbbá a tényleges kapcsolattartó személyét, valamint az adott szerződéstől függően további releváns adatokat. Nyilvánvalóan ez jelentené azt az együttműködést, mely tényleges gazdasági ügyletek adott felek közötti fennállta esetén működik, minek következtében ezen adatokat a valóságban is mindkét fél részletesen ismeri. Az észszerűen elvárható intézkedések körében viszont az

²⁴ Kúria a Kfv.I.35.544/2016/5. számú ítélete

adóhatóság nem követelheti meg az adóalanytól azt, hogy ellenőrizze, hogy a számlakibocsátó az adott tevékenység elvégzéséhez, szolgáltatás nyújtásához szükséges személyi- és tárgyi feltételekkel rendelkezik-e, az áfa-bevallási kötelezettségének eleget tett-e.

Nagyon fontos kiemelni, hogy a Kúria egységes ítélezési gyakorlatot folytat a tekintetben, hogy az adóhatóságnak nem kötelezettsége annak megállapítása, hogy a gazdasági esemény ténylegesen mely felek között valósult meg. Itt hivatkoznék ismételten a Kúria Kfv.I.35.150/2016/6. számú határozatában foglaltakra, melynek során szintén kimondta azt a legfelsőbb szintű bíróság, hogy az alperesi adóhatóságot nem terheli - nyilvánvalóan nem is terhelheti - olyan kötelezettség, hogy azt kutassa, hogy ténylegesen kik között jött létre a számla szerinti gazdasági esemény abban az esetben, ha bizonyítja, hogy az nyilvánvalóan nem a számlán szereplő felek között jött, jöhetett létre.

Mindezen elméleti tudás alapján lássunk egy konkrét jogesetet, melyben a vizsgálat alá vont adóalany terhére az 5/2016. KMK-vélemény 2. pontjában foglalt csalárd magatartás megvalósítását mondta ki az adóhatóság.

A jogeset szerint a felperes {...} időpontban beruházási szerződést kötött a számlakibocsátó társasággal a felperes telephelyén található építmény nem építési engedélyköteles kivitelezésére (bontás, átépítés). A szerződésben rögzített munkát a számlakibocsátó társaság alvállalkozók igénybevételével kívánt elvégezni. Ezen építési-szerelési munkákról a felperes több számlát fogadott be a számlakibocsátótól.

A felperes ugyanezen számlakibocsátóval szállítási szerződést is kötött sütőipari és egyéb élelmiszeripari alapanyagok szállítására, minden esetben egyedi megrendelés szerint. A termékek ára is egyedi megállapodás tárgyát képezte, az ellenértéket a szerződés szerint átutalással kellett megfizetni. A szerződő felek a szállítás feltételei között kikötötték, hogy a termékeket a termék épségének a fuvarozás és tárolás időtartama alatti megőrzésére alkalmas módon becsomagolva és mérlegelve kellett átadni a felperes részére annak telephelyén. Az áruátvétel során minden beszállításkor a szállítólevél mellé minőségi tanúsítványt kellett átadni a termékhez, illetve hűtőregiszterrel rendelkező szállítójárművek esetén kinyomtatott hőmérsékleti lap átadása is szükséges volt. A felperes az áru átvétele során a szerződés szerint köteles volt ellenőrizni a leszállított termékek mennyiségi és minőségi megfelelőségét,

a szükséges bizonylatok meglétét. Az élelmiszeripari alapanyagok beszerzéséről is több számlát fogadott be a felperes a számlakibocsátótól a vizsgált időszakban.

A NAV hatáskörrel és illetékességgel rendelkező szerve bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél áfa adónemben az adott időszakra, melynek során mind az építési, mind az élelmiszer szállítási tevékenységgel érintett fenti számlákat hiteltelennek minősítette.

A felperes fellebbezése folytán eljáró másodfokú adóhatóság (a továbbiakban: alperes) az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság a tényállás teljes körű tisztázása érdekében ellenőrzés alá vonta a felperes dokumentációit, bizonylatait, kapcsolódó ellenőrzést kezdeményezett a számlakibocsátó társaságnál, felhasználta az adóhatósági és cégnyilvántartási adatokat, beszerezte a felperes ügyvezetőjének a nyilatkozatát, tanúbizonyítást folytatott le a felperesi társaság alkalmazottai vonatkozásában és belföldi jogsegélyt vett igénybe. Hivatkozott arra is, hogy az adóalanytól észszerűen elvárható intézkedések, hogy ne vegyen részt áfa csalásban, az adott ügy körülményeitől függenek. Amennyiben szabálytalanságra utaló körülmények állnak fenn, az adóalanyt arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságról való meggyőződés érdekében tájékozódjon a másik gazdasági szereplő felől.

A felperes az alperesi megállapítással szemben keresetet terjesztett elő a bíróság előtt, melyben alapvetően eljárási jogszabálysértésekre hivatkozott, továbbá rögzítette, hogy az Áfa. tv. és az Számv. tv. rendelkezéseinek nem megfelelő alkalmazásával az alperesi határozat jogszabálysértő. A bíróság felhívta a felperes figyelmét arra, hogy a perben a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény 164. §-a értelmében a felperest terhelte annak bizonyítása, hogy a kereseti kérelemben foglaltak szerint az alperes határozata jogszabálysértő. A kereseti kérelem alapján a bíróságnak azt kellett vizsgálnia, hogy az alperes a tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett-e, nem bizonyított tényt az alperes a felperes terhére értékelt-e, és azt, hogy az adólevonási jog gyakorlásának megtagadása jogszerű volt-e az adóhatóság részéről.

Az eljárás bíróság az ítéletében az alábbiakat rögzítette.

A bíróság megállapította, hogy a felperes a keresetében alaptalanul állította azt, hogy egy adott gazdasági eseményről készült számla egy tényállítás, mely alapján az abban rögzített adatok önmagukban hitelt érdemlőnek minősülnek. Az adóhatóság a számlakibocsátó által kiállított és a felperes által befogadott számlák tartalmát kétségbe vonta, ezért azok alaki és tartalmi elemeit - jogszerűen - részletesen vizsgálta.

A számlakibocsátó ellenőrzése során bizonyítást nyert, hogy a felperes részére kiszámlázott építési-szerelési munkák elvégzéséhez szükséges személyi- és tárgyi feltételekkel a számlakibocsátó társaság nem rendelkezett, azokat a felperes által becsatolt szerződések alapján alvállalkozókkal kívánta elvégeztetni. Az adóhatóság megkeresésére azonban a szerződésben feltüntetett alvállalkozók egyike sem ismerte el a szerződéses munkálatok elvégzését, illetőleg az abban való részvételt, továbbá az alvállalkozók egyike sem ismerte sem a felperesi, sem a számlakibocsátó céget, sem azok ügyvezetőit. Az adóhatóság feltárta ebben a körben azokat a beruházási szerződésben szereplő ellentmondásokat is, miszerint a szerződésbe a kézzel beírt alvállalkozók közül az egyik társaság csupán a szerződés keltét követően került a cégnyilvántartásba bejegyzésre, mely alapján alaposan feltételezhető, hogy a szerződésbe utólag kerültek be az alvállalkozók adatai. Egy másik alvállalkozó neve pedig tévesen szerepel a szerződésben. Mindezek alapján nem nyert bizonyítást még az sem, hogy a számlakibocsátó kikkel - saját alkalmazottakkal vagy alvállalkozókkal - végeztette el az építési munkálatokat.

Az alperes a számlák alaki vizsgálata körében rögzítette, hogy az építési-szerelési munkákról kiállított számlákon a számlakibocsátó nem tüntette fel a „közvetített szolgáltatást tartalmaz” megjegyzést, ezáltal a számla alakilag sem utal arra, hogy az adott gazdasági esemény további alvállalkozó bevonásával valósult meg.

Az adóhatóság a széles körű bizonyítás részeként megpróbálta felkutatni a számlakibocsátó céget, illetőleg annak ügyvezetőjét, azonban ezen eljárási cselekmények eredménytelenek maradtak. Egyrészt sem a számlakibocsátó társaság, sem annak ügyvezetője nem volt elérhető, sem a társaság iratanyaga nem került elő, valamint a cég gazdasági eseményeit alátámasztó iratok, információk sem voltak elérhetőek.

Az adóhatóság helyszíni eljárás során feltárta, hogy a számlakibocsátó társaság vizsgált időszakban bejelentett székhelye székhelyszolgáltatónál volt, a cég bejelentett telephellyel, fiókteleppel, alkalmazottal, és a közzétett beszámolója szerint készlettel nem rendelkezett. A számlakibocsátó társaság bankszámla adatai beszerezve az adóhatóság megállapította, hogy arról kimenő utalások nem történtek, így sem árubeszerzésre, sem alvállalkozó igénybe vételére, illetőleg azok személyére sem merült fel adat. A bíróság megállapította, hogy ezek a tények alapjaiban kérdőjelezik meg a számlakibocsátó tényleges gazdasági tevékenységét, hiszen alkalmazottak, alvállalkozók, megfelelő működési hely és készlet hiányában a társaság az alapvető működés feltételeivel sem rendelkezett. Alaptalan minősítette a bíróság a kereseti kifogás abban a vonatkozásban, hogy az alperes a szerződés utólagos kiegészítése okán minősítette volna érvénytelennek a beruházási szerződést, ezzel szemben az alperes a feltárt körülmények alapján tagadta meg a felperes adólevonási jogát a számlakibocsátó által kiállított ezen számlák vonatkozásában.

Az adóhatóság belföldi jogsegélyek keretében megpróbálta feltárni, hogy a számlakibocsátó mely hatósághoz jelentette be a gazdasági tevékenysége végzését, azonban a megkeresett hatóságok közül egyiknek sem volt tudomása a számlakibocsátó társaság tevékenységéről. A számlakibocsátó a helyi iparüzési adó hatálya alá sem jelentkezett be, bevallást nem tett, adófizetési kötelezettséget nem teljesített.

A számlakibocsátó a felperes részére élelmiszeripari alapanyagok értékesítéséről is állított ki számlákat. Az adóhatóság - tekintettel az emberi fogyasztásra szánt élelmiszerek kereskedelmére vonatkozó szigorú szabályokra - megkereste a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóságokat a számlakibocsátóra vonatkozó adatok beszerzése végett. A számlakibocsátó társaság azonban ilyen tevékenységgel összefüggő nyilvántartásában nem szerepelt.

Mindezen körülmények alapján a bíróság megállapította, hogy az alperes helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy a számlakibocsátó nem végezhetette el az élelmiszeripari alapanyagok értékesítését és szállítását, mivel az élelmiszer szállítási tevékenység elvégzéséhez nem rendelkezett a szükséges személyi- és tárgyi feltételekkel, bejelentett alkalmazottakkal, megfelelő székhellyel vagy telephellyel

(fiókteleppel), hatósági engedéllyel, bejelentéssel, és a bankszámla adatok alapján az élelmiszeripari áruk beszerzésére sem merült fel adat.

Mindezen objektív körülmények mellett a számlakibocsátó cég elérhetetlen volt, iratanyaga nem került elő, a számlakibocsátó oldalán nem volt igazolt a számlák szerinti teljesítés.

Az alperes ugyanakkor nem vonta kétségbe, hogy a számlakibocsátó által kiállított építési-szerelési munkák elvégzésre, az élelmiszeripari alapanyagok a felperes részére leszállításra kerültek. Figyelemmel arra, hogy a bizonyítási eljárás során feltárt objektív bizonyítékok alapján a számlákon feltüntetett gazdasági eseményeket nem a számlakibocsátó végezte el, az alperes a felperes tudattartalmát vizsgálta, tehát azt, hogy a felperes tudott-e, illetve tudnia kellett-e az adókieljárásról, azaz arról, hogy a számlakibocsátó által kiállított számlák levonásba helyezésével a jogszabályok kikerülését megvalósító ügyletben vett-e részt. Az ésszerű és az adózótól elvárható intézkedések körébe beletartozik minden olyan intézkedés, amely a számlakibocsátó működési körülményeivel, képviseletével, teljesítési képességével kapcsolatos (Kfv.I.35.138/2017/5.).

A kellő körültekintés hiányát igazolta az, hogy a beruházási szerződésbe utólag kerültek az alvállalkozók adatai, több esetben pontatlan alvállalkozói adatok kerültek rögzítésre. A felperes további kellő körültekintés és tájékozódás esetén tudomást szerezhetett volna arról is, hogy a számlakibocsátó sem az építési-szerelési, sem az élelmiszer alapanyag szállítási tevékenységhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkezett. Az alperes a felperes terhére róta azt is, hogy a számlakibocsátó társaság ügyvezetője az adóhatóság többszöri próbálkozása ellenére elérhetetlen maradt, a felperes ezzel szemben azt állította az eljárás során, hogy a képviselő számára elérhető, azonban a képviselő elérhetőségét az ígérete ellenére nem adta meg.

A felperes ügyvezetője mind a közigazgatási eljárás során, mind a perben nyilatkozatot tett. A bíróság a felperesi ügyvezető nyilatkozata kapcsán megállapította, hogy mind az építési munka, mind pedig a szállítási tevékenység kapcsán csupán általánosságban nyilatkozott, konkrét, ellenőrizhető részletet a számlakibocsátó társaság tevékenységével összefüggésben nem közölt.

A bíróság rámutatott arra is, hogy az építési munkálatok kapcsán a felperesi képviselő nem tulajdonított jelentőséget annak, hogy a konkrét munkákat kik végezték, holott állítása szerint a legfontosabb szempont a számlakibocsátó munkavégzése során a minőség biztosítása volt, és a beruházási munka tekintetében a felperes elvárása a határidőben elvégzett jó minőségű munka volt megfelelő árban. A bíróság kiemelte azt is, hogy az ingatlan rendeltetése okán sem lehetett érdektelen a felperes számára, hogy az építési-szerelési munkálatokat kik, milyen minőségben végzik, ez a felperes gazdasági tevékenysége szempontjából kiemelt jelentőségű kellett, hogy legyen. A felperesi képviselő nem tudott a beruházási tevékenység munkálatairól konkrét körülményeket előadni, holott a felperes által használt ingatlanon, a felperes mindennapi tevékenységének ellátása közben valósult meg a felújítás. A bíróság nyomatékosan vette figyelembe, hogy a felperesi képviselő azokat az alvállalkozókat nevezte meg a közigazgatási eljárás során, akik a munkát bizonyítottan nem végezték el. Mindezek alapján a felperes nyilvánvalóan tudhatott arról, hogy a számlakibocsátó cég a beruházási szerződés elvégzésére nem volt képes, saját alkalmazottakkal nem rendelkezett, és a munkát ténylegesen elvégző alvállalkozóra nem merült fel adat a felperesi képviselő részéről sem.

A bíróság a felperes terhére értékelte azt is, hogy a felperesi képviselő mind a közigazgatási, mind a peres eljárásban akként nyilatkozott, hogy a számlakibocsátó társaság ügyvezetőjével személyesen tartotta a kapcsolatot. Ezzel szemben a személyes kapcsolattartás körülményeit a felperes nem részletezte, pontos, ellenőrizhető adatokat (pl. telefonszám) nem közölt annak ellenére, hogy ő volt az egyetlen, aki a számlakibocsátó társasággal, ügyvezetőjével tartotta a kapcsolatot. A bíróság kiemelte, hogy ez a körülmény azért is bírt kiemelt jelentőséggel, mivel az adóhatóság egyáltalán nem tudott a számlakibocsátó társasággal és az ügyvezetőjével kapcsolatba lépni, sem postai úton, sem akként, hogy személyesen próbálták fellelni az ügyvezetőt a bejelentett lakcímén.

A bíróság rögzítette, hogy a felperestől általánosan elvárt együttműködés esetén a felperesnek tudnia kellett arról, hogy a számlakibocsátó társaság nyilvánvalóan nem tudta elvégezni az építési-szerelési munkát, mert nem rendelkezett az annak ellátásához szükséges alapvető feltétekkel.

Az élelmiszeripari alapanyagok szállítása vonatkozásában a bíróság rögzítette a felperesi nyilatkozatok ellentmondásosságát. Ezek között megállapította, hogy a felperesi képviselő az alapanyagok minőségének elsődlegességére hivatkozott, a felperes a minőségi termékek gyártásának tulajdonított

kiemelt jelentőséget, ezzel szemben nem tudta, hogy a számlakibocsátó honnan szerezte be az árut, milyen járművel szállította, és nem ellenőrizte azt sem, hogy a számlakibocsátó rendelkezik-e engedéllyel az élelmiszertermékek forgalmazására. A bíróság egyetértett azon alperesi megállapítással, miszerint életszerűtlen az, hogy egy gazdasági társaság több, egymástól gyökeresen eltérő tevékenységet végez, jelen esetben építési-szerelési munkát, valamint cukrászipari termékek alapanyagának forgalmazását. Önmagában ezen okból a felperes részéről fokozottabb körültekintés lett volna indokolt arra vonatkozóan, hogy a felperes számlakibocsátója képes-e a megállapodások szerinti tevékenységek tényleges ellátására.

A bíróság rámutatott arra is, hogy a felperes a vizsgált időszakban jelentős arányban fogadott be számlákat a számlakibocsátó társaságtól, ez a cég volt a felperes legnagyobb beszállítója. Ilyen nagy értékű szerződések esetében, figyelemmel arra is, hogy a felperes adólevonási jogot kívánt alapítani ezen ügyletekről kiállított számlák alapján, elengedhetetlenül szükséges lett volna, és az észszerűség követelményei vitathatatlanul megkívánták, hogy a felperes meggyőződjön a szerződéses partnere szerződésteljesítési képességéről, alkalmasságáról.

A felperesi ügyvezető egyetlen nyilatkozatában sem állította, hogy a számlakibocsátó partnere teljesítőképességét, alkalmasságát részletesen vizsgálta volna. Megelégedett azzal, hogy az adószám létét ellenőrizte és megtekintette a „partnerkontrol” internetes alkalmazást, amely nem tartalmazott a számlakibocsátó cégre nézve a teljesítést kétségessé tevő információt. A bíróság rögzítette, hogy megalapozottan állította az alperes, hogy már a számlakibocsátó társaság előző évi beszámolójának megtekintése is kétségessé tette volna a felperessel megkötött szerződések teljesítésére való alkalmasságát, ugyanis ez alapján a számlakibocsátó semmilyen tevékenységet nem végzett, készlettel nem rendelkezett.

A bíróság megjegyezte azt is, hogy a felperesi képviselőnek a benyújtott számlákon és szerződéseken túl rendelkeznie kellett volna mind az építési, mind az élelmiszer-alapanyag szállítási tevékenység kapcsán olyan részletesebb és nem általános jellegű információkkal valós gazdasági kapcsolat esetén, melyek alátámasztották volna azt, hogy a számlakibocsátó végezte el ténylegesen a munkákat. A bíróság rámutatott arra is, hogy helyesen hangsúlyozta az alperes, hogy a szerződéskötéskor a felperesnek meg kellett volna győződnie arról, hogy a szerződéses partnere képes-e, alkalmas-e az elvállalt tevékenység

elvégzésére és ezen ésszerű intézkedéséről valamilyen bizonyítékkal rendelkeznie kellett volna. Mindezekben a felperest mulasztás terheli. A felperesi ügyvezető a partnercég kiválasztása és a vele való együttműködés során egyértelműen nem tanúsított ésszerűen elvárható körültekintést, gondos magatartást, melyet mind a felperesi képviselő nyilatkozatai, mind az alperes által bizonyított körülmények is alátámasztanak.

A bíróság megállapította, hogy összességében az adóhatóság a felperes részéről elmulasztott elégséges, felelősségteljes és kellően körültekintő magatartás hiányát állapította meg, nem a számlakibocsátó társaság elégtelen magatartását írta a felperes terhére. A partner kiválasztásának ellenőrzése során elmulasztott fokozott körültekintés hiányából eredő hátrányos jogkövetkezményeket pedig a felperesnek kell viselnie.

A fentiek alapján a bíróság megállapította, hogy az alperes által részletesen feltárt körülmények - személyi és tárgyi feltételek hiánya, a számlakibocsátó cég dokumentációjának a hiánya, levizsgálhatatlan számlakibocsátó, a számlakibocsátó cég képviselőjének elérhetetlensége, a felperes információ hiánya a kétséges gazdasági események részleteit illetően - olyan zárt egységet képeznek, mely alapján bizonyított az, hogy a számlakibocsátó cég által kiállított számlákban foglalt gazdasági események (építési-szerelési munka, élelmiszeripari alapanyagok szállítása) nem a számlán feltüntetett felek között mentek végbe, melyről a felperes tudott, illetőleg gondos magatartása esetén tudhatott volna. Amennyiben a lefolytatott bizonyítási eljárás eredménye a számla tartalmi hitelességét nem támasztja alá, ennek következményét a felperes tartozik viselni. Mindezek alapján a bíróság arra a megállapításra jutott, hogy az alperes jogszerűen tagadta meg az áfa levonási jogot a számlakibocsátó társaság által kiállított és a felperes által befogadott és levonásba helyezett számlák vonatkozásában, mivel a számlák hiteltelenek. Ezen objektív körülményeket pedig nem dönti meg az a tény, miszerint a számlák ellenértékét a felperesi társaság banki utalás útján megfizette.

A bíróság kimondta, hogy az alperesi határozat cáfolása körében nem elegendő csupán az, hogy a felperes vitatja az adóhatóság bizonyítási eljárása eredményeként tett megállapításait, következtetéseit. A közigazgatási eljárás során felperesnek lehetősége volt arra, hogy igazolja a számlákon szereplő gazdasági események tényleges megvalósulását, azonban olyan iratot, bizonyítékot, amely az adott gazdasági események a felek közti tényleges és szabályszerű megtörténtét igazolták volna, nem mutatott

be. Figyelemmel arra, hogy az alperes a számlák hiteltelenségét objektív körülményekkel és a felperes tudattartalmával bizonyította, az adólevonási jog megtagadását, mint következményt a felperes viselni köteles. A felperesnek kellett volna a perben az általa befogadott számlák valósággal egyező voltát bizonyítania (KGD2017. 158.), amelyre a bírósági peres eljárásban nem került sor, az alperes által megállapított, bizonyítékokon alapuló tényállást nem cáfolta meg. Nem igazolta, hogy a számlákban foglalt gazdasági események a felperes és a számlakibocsátó társaság között valósultak meg. A bíróság rögzítette, hogy a fenti tényállás alapján az alperes helytállóan állapította meg, hogy a felperes a Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK-vélemény 2. pontjába ütköző magatartást tanúsított.

A fenti jogeset például szolgált a KMK-vélemény 2. esetkörére, melyben a számlák alapján tanúsított gazdasági események tényleges megtörténtét nem lehetett elvitatni, tekintettel arra, hogy azok meg nem történtének bizonyítása nem volt lehetséges, azt az adóhatóság nem vonta kétségbe. Azt viszont bizonyította, hogy a gazdasági eseményeket nem a számlán szereplő társaság teljesítette, és erről a számlabefogadó tudott, vagy tudnia kellett volna.

Az 5/2016. számú KMK-vélemény 2. pontjánál szükséges megemlíteni az ún. láncolatot ügyleteket. Ilyen esetekben arról van szó, hogy a fővállalkozó alatt nemcsak egy alvállalkozó jelenik meg, hanem az alvállalkozónak van szubalvállalkozója, a szubalvállalkozó alatt pedig akár további alvállalkozók is megjelenhetnek.

A láncolatot ügyekben az adóhatóság a teljes szerződési láncolatot megkísérli feltárni a rendelkezésre álló iratok, számlák, szerződések, nyilatkozatok alapján, és a láncolat valamennyi tagjánál megkísérli ellenőrizni az ügylet tényleges megvalósulásának körülményeit. Ennek kapcsán a Kúria a Kfv.I.35.576/2016/7. számú ítéletében rögzítette, hogy az áfalevonási jog érvényesítésénél az alábbi logikai lépéseket kell követni: először azt kell vizsgálni, hogy van-e ésszerű gazdasági indoka a láncolat létrejöttének, a második vizsgálandó szempont, hogy keletkezett-e a láncolatban tiltott adóelőny. Amennyiben a láncolat létrejötté ésszerűen nem indokolható, és a tiltott adóelőny megállapítható, a következő lépésben vizsgálni kell az Európai Unió Bírósága által kidolgozott klauzulát, nevezetesen azt, hogy a számlabefogadó tudott vagy tudnia kellett-e arról, hogy adókiadásban vett részt. A Kúria előtti eljárásban a felperes nem bizonyította, hogy megfelelő gazdasági indoka volt annak, hogy több lépcsőben történjen meg a megbízás végrehajtása. A Kúria álláspontja szerint értékelendő körülmény volt, hogy a

számlázási láncolat alján lévő társaságok más adónemben az adófizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget, történetesen a vagyonörök után a járulékokat nem fizették be a költségvetésbe. Itt is kimondta a Kúria, hogy az áfalevonási jog szempontjából tilalmazott adóelőny megléte nem adónem függő, és adott esetben nem is szükségszerű, hogy a kifogásolt magatartás adójogszabályba ütközzön. Ennek során az alperesi adóhatóság - a Kúria ítélete alapján - helytállóan tekinthette a számlázási láncolatban megvalósuló tiltott adóelőnynek mind a munkavégzéshez kapcsolódó járulékok meg nem fizetését, mind a felperesnek számlázó- és alvállalkozó cégek részéről az áfa be nem fizetését. Az alperes feltárta, hogy a felperes területvezetőiként a felperes munkavállalói dolgoztak, így a felperesnek tudnia kellett, vagy tudnia kellett volna, hogy a bizalmi munkakörben ugyanazon személyek egyik nap még az egyik, másik nap már másik alvállalkozó állományába tartoznak, gazdaságilag indokolt változások nélkül, illetőleg a változások okát a felperes nem is firtatta. A könyvelést a felperesnél és a számlakibocsátóknál is ugyanaz végezte, adóbevallásaikat a felperes gazdasági vezetője nyújtotta be. Az érintett cégek közötti személyi összefonódások fennálltát is feltérképezte az adóhatóság. Mindezen tények, objektív bizonyítékok alapján a tudattartalom bizonyított. Ezzel szemben nem foghat helyt az a gyakori felperesi hivatkozás, miszerint a számlakibocsátók alatt elhelyezkedő szubalvállalkozók jogsértő magatartására nem lehetett rálátása.

A Kúria a Kfv.I.35.318/2017/11. és a Kfv.I.35.666/2017/6. számú ítéletében összegyűjtötte azokat a standardizált elemeket, melyek gátját képezik a levonási jog gyakorlásának. Kimondta, hogy ezek a standardizált elemek az Európai Unió Bíróságának döntései és az azon alapuló, azt követő kúriai gyakorlatban alakultak ki, és minél több ilyen elem merül fel egy adott ügylet során, annál inkább alátámasztható az ügylet fiktitásra utaló jellege. Ezek a standardizált elemek a következők: „az ügyletek gazdasági racionalitásának hiánya, tényleges gazdasági kockázat hiánya, kismértékű haszonkulcs alkalmazása, adóminimalizálásra való törekvés, a beszerzésekért történő fizetés „fordított útja”, személyi összefonódások, a gazdasági esemény nem független felek közötti jellemzőkkel bír, személyi, tárgyi feltételek hiánya, beszállító társaságok dokumentációjának hiánya, eltűnő, utóbb dokumentációk hiánya miatt levizsgálhatatlan vállalkozások, a társaságok képviselői elérhetetlenek, jogszerű meghatalmazás hiányában való eljárás, a gazdasági eseményekben „résztevők” információ hiánya, részletesen a gazdasági eseményről nyilatkozni nem tudnak, egyetlen kereskedői kapcsolat jelenléte”.

Megállapítható, hogy az adóhatóság a vizsgálata során ezen standardizált elemeket is vizsgálja, és ezek alapját képezhetik az adózót elmarasztaló határozatának. Azonban azt is fontos hangsúlyozni, hogy ezen elemek nem önmagukban bírnak döntő jelentőséggel, hanem együtt alkothatnak egy olyan zárt rendszer, melynek adekvát következménye kizárólag az ügylet fiktivitásának a megállapítása lehet.

Végül a KMK-vélemény 3. esetköre vonatkozásában annak elméleti hátterét, főbb jellemzőit szeretném bemutatni.

5/3.) A KMK-vélemény 3. pontja

Ha a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg, az adóigazgatási eljárásban vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

Ez az az esetkör, amely a legnehezebben bizonyítható, és ezért a legnehezebben megállapítható az adóhatóság ellenőrzése során. Igen nagy körültekintést igényel azért, mivel itt a konjunktív feltételek teljesültek, vagyis a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás megtörtént, és azt a számlakiállító teljesítette.

Az ide sorolható esetekben az adóhatóság azt bizonyítja, hogy a számlakiállító, vagy láncszerződés esetén a sorban valamely korábban szereplő adóalany (az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg. Kérdésként merül fel, hogy a felperesi adózó adólevonási jogának gyakorlása összefüggésben lehet-e más adóalanyok magatartásával, elveszítheti-e a fő szabály szerint nem korlátozható jogának gyakorlását.

E kérdés megítélésénél figyelemmel kell lenni arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a HÉA-irányelv elismer és támogat, a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen (Mahagében/Dávid ügy 41. pontja és az ott hivatkozott EUB ítéletek). Ezen küzdelem olyan cél, amely nem csak a számlában szereplő felek közt kell, hogy érvényesüljön, hanem az egész gazdasági láncolatban. Ugyanakkor más

adóalany visszaélészerű magatartása miatt nem veszítheti el a felperesi adózó automatikusan az adólevonási jogát, amely az EUB szerint héa mechanizmusának szerves részét képezi (Mahagében/Dávid ügy 38. pontja). Vizsgálni kell tehát a felperesi adózó tudattartalmát, és az adóhatóság feladata, hogy azon objektív körülmények alapján bizonyítsa, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt (Mahagében/Dávid ügy 49. pontja)²⁵

Ezen pont kapcsán tehát egyrészt a számla szerinti gazdasági ügylet megvalósult, másrészt az a számlán szereplő felek között ment teljesezésbe. Mi lehet akkor itt a gond? Mi alapozhatja meg az adólevonási jog megtagadását?

Ennek legfőbb megtagadási indoka az, hogy a felek elsődleges célja nem a számlán szereplő gazdasági esemény gazdasági indoka, hanem kizárólag a jogszabályok megkerülésével elkövetett adóelőny elérése.

A régi Art. 2. § (1) bekezdése szerint az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.

A régi Art. 1. § (7) bekezdése kimondja, hogy szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható.

A csalárd magatartás tehát a rendeltetésellenes joggyakorlással valósul meg. Ennek bizonyítása, várhatóan megvalósítása igen ritkán következik be, ezért az erre vonatkozó bonyolult jogesetek ismertetését mellőztem.

Köszönöm a megtisztelő figyelmet!

²⁵ Kúria 5/2016. számú KMK-véleménye