

ADÓVILÁG

a Nemzeti Adó- és Vámivatal szaklapja

Megjelenik havonta.

Főszerkesztő:
dr. Vida Ildikó

Felelős szerkesztő:
dr. Farkas Alexandra

Szerkeszti a szerkesztőbizottság.
Szerkesztőség:

1051 Budapest V., Széchenyi u. 2.
Tel.: 428-53-04, fax: 428-53-05

Kiadja: KOMP Konzult Kft.

Felelős kiadó: dr. Morvay János

Kiadóhivatal: 1114 Budapest XI.,
Villányi út 11-13
Tel.: 381-3021, fax: 381-3022

Nyomdai munkák:
Szekszárdi Nyomda Kft. Szekszárd,
Széchenyi u. 46.
Tel.: (74) 411-422

Nyomdai előkészítés:
NABU GRAFIKA Kft.
Tel.: (+36-20) 447-3807
info@graftdepo.hu

Hirdetésszervezés:
Lexin Bt.
Anginé Rácz Mariann
Tel.: (20) 337-0953
e-mail: lexin.bt@upcmail.hu

Terjeszti:
az előfizetők részére
a KOMP Konzult Kft.
1114 Budapest, Villányi út 11-13,
Tel.: 381-30-21, fax: 381-30-22

Előfizetési díj
2013. évre:
15.820,- Ft + ÁFA

Megrendelhető:
a KOMP Konzult Kft.-nél.
(levélben: 1518 Bp. 112., Pf. 18,
faxon: 381-3022, e-mailben:
rendeles@kompkonzult.hu)

Előfizetőink figyelmébe!
Amennyiben lapunk valamelyik
példányát nem kapja meg, panaszával
forduljon az előfizetői
terjesztést végző
KOMP Konzult Kft.-hez.

ISSN 1417-2003

TARTALOMJEGYZÉK

A szakképzési hozzájárulás 2013. évi változásai	2
Rozbora Tímea adóügyi szakreferens NAV Bevallási Főosztály	
Ingtalanértékesítés az Áfa törvényben	7
Dr. Lázár József osztályvezető NAV Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága	
Az Összefogás az Államadósság Ellen Alapba történő befizetések kedvezményei a bevallásokban	14
Kerekes Zoltánné adóügyi szakreferens NAV Bevallási Főosztály	
A számlázással kapcsolatos adójogi felelősség az Európai Bíróság legújabb – magyar vonatkozású – ítéletei alapján	16
Dr. Korossy Csaba osztályvezető Ellenőrzési Főosztály	
Az előleg az Áfa törvény rendelkezései szerint	32
Dr. Szalayné Köves Eszter tájékoztatási ügyintéző NAV Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága	
Az iratanyag hiányának következményei a felszámolási eljárás során	34
Dr. Király Katalin osztályvezető NAV Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága	
START-kártyák és az igénybe vehető kedvezmények 2013-as szabályai	36
Dr. András Valéria tájékoztatási ügyintéző NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága	
Közlemény	40
Jogi esetek – bírósági gyakorlat	42
Dr. Várkövi Krisztián jogász NAV Törvényességi és Felügyeleti Főosztály	
Jogszabályfigyelő	47
Magóné dr. Pálos Mária osztályvezető NAV Jogi és Koordinációs Főosztály	
Adónaptár	54

A számlázással kapcsolatos adójogi felelősség az Európai Bíróság legújabb – magyar vonatkozású – ítéletei alapján

I. Bevezetés

Az adóhatósági ellenőrzések tapasztalatai szerint az adómegállapítások jelentős része általános forgalmi adót (áfa) érintő vizsgálatokhoz kapcsolódik. (Az adóhatóság 2011-ben az adóellenőrzések eredményeként 407 milliárd forint adókülönbötet tárt fel, melyből valamivel több, mint 356 milliárd forint áfát érintett.¹⁾ Az áfa-ellenőrzéseken belül további jelentős részt képviselnek az ún. gazdasági ügyletláncolatokkal kapcsolatos vizsgálatok, melyek során az adómegállapítás jellemzően az adólevonási jog megtagadásával függ össze. Ezekben az ügyekben kiemelt szerep jutott a számlabefogadó felelőssége, valamint ennek kapcsán a számla tartalmi hitelessége kérdésének.

Tekintettel arra, hogy az elmúlt időszakban az Európai Unió Bírósága a számlázással kapcsolatos adójogi felelősség témakörében, előzetes döntéshozatali eljárások keretében több hazai vonatkozású ügyben döntést hozott, ezen döntések tükrében időszzerű az adóhatósági illetve nem utolsó sorban a bírósági gyakorlat vázlatos áttekintése. A higgadt és tárgyilagos elemzést (nem csupán e cikk keretein belül) égetően indokoltta teszi az is, hogy a különböző áfa-csalások egyre növekvő veszélyforrást jelentenek mind az Európai Unió, mind ezen belül Magyarország számára. (Objektív adatok hiányában csak változatos becslések születnek e körben: az EU egészében évente 50-100 milliárd eurós veszteségről beszélnek, míg a magyar költségvetés kára az EU becslése szerint az ötmilliárd eurót is elérheti.)

II. Számlabefogadó felelőssége az elmúlt évtized bírósági gyakorlatában

Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (régí Áfa tv.) 44. § (5) bekezdése szerint „a

számlában, az egyszerűsített számlában feltüntetett adatok valóságáért a kibocsátó a felelős. A bizonylatban vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán az a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve **kellő körültekintéssel** járt el.”

A kellő körültekintésnek – az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényben (új Áfa tv.) kifejezetten nem szabályozott, de annak alkalmazása során mégis továbbélő – fogalmát a törvény nem határozza meg, ezért az egyedi esetek megítélése szempontjából lényeges, hogy **e jogalkalmazási kategóriát hazai vonatkozásban a magyar bíróságok töltötték meg tartalommal** [különös említést érdemel egyebek mellett: Kfv. I.35.359/2010/6. (AVÉ 2011/8.); Kfv. I. 35.525/2008/5. (AEÉ 2010/5.); Kfv. I. 35.123/2006. (BH 2007.202.); Kfv. I. 35.469/2006/3. (AEÉ 2007/13-14.); Kfv. I. 35.382/2006/5. (AEÉ 2007/11.); Kfv. I. 35.264/2005. (EBH 2006.1453.); Kfv. I. 35.162/2005/4. (AEÉ 2006/9.); Kfv. I. 35.789/2004. (EBH 2005.1258); Kfv. I. 35.227/2004/8. (AEÉ 2005/13.); Kfv. I. 35.189/2004/4. (AEÉ 2005/6.), stb.].

A **Legfelsőbb Bíróság (Kúria) által kimunkált adóhatósági gyakorlat** a hosszú idő óta fennálló, eddig töretlen bírósági gyakorlatnak megfelelően azon az érvrendszeren alapult, hogy a számviteli követelményeknek meg nem felelő bizonylat esetén akkor van lehetőség az adólevonási jog gyakorlására, ha és amennyiben megállapítható, hogy az adólevonásra jogosult adóalany az adóköteles tényállás kapcsán kellően körültekintő magatartást tanúsított. Ennek vizsgálatánál ugyanakkor nem hagyható figyelmen kívül, hogy mely oknál fogva nem felel meg a bizonylat az alaki és tartalmi követelményeknek, és hogy a hitelt érdemlőség megállapítása érdekében a számlabefogadó tett-e, és ha igen, milyen intézkedéseket tett, továbbá ezek alkalmasak voltak-e vagy

1) Forrás: NAV Évkönyv 2011., 34. old.

sem a hiányosság felismerésére. A kellő körütekintés, illetve az adóalanytól az adóköteles tényállás során elvárható gondosság nem azonosítható valamilyen megállapodás megkötésével, vagy valamely gazdasági eseményről szóló számla befogadásával, illetve a számla szerinti összeg megfizetésével. A kellő gondosság tanúsításának megállapítására csak akkor kerülhet sor, ha a számla hiteltelensége olyan okból következik be, amelyről a számlabefogadónak nemcsak hogy tudomása sem volt, hanem arról tudomást sem szerezhetett volna, azt nem ismerhette fel, arra ráhatása nem volt, illetve nem is lehetett². Nem állapítható meg a kellő körütekintés abban az esetben sem, ha a számlán feltüntetett gazdasági esemény nem a számlában szereplő felek között, illetve a száma szerinti tartalommal valósult meg, vagy ha a gazdasági esemény egyáltalán nem is valósult meg.

A fenti elveket tükröző adóhatósági gyakorlat a hivatkozott bírósági ítélezési gyakorlat alapján alakult ki, melynek egyes szempontjait a régi Áfa tv. 44. § (5) bekezdésének alkalmazásáról szóló 7003/2002. (PK. 21.) PM irányelv, valamint az új Áfa tv. kapcsán a kiutalás előtti áfa ellenőrzések elvégzésének elősegítéséről szóló 7006/2008. (AEÉ 12.) APEH irányelv rögzíti. Ezek az azóta már a jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény 47. §-a alapján 2012. január 1-jétől visszavontnak minősülő iránymutatások általános jelleggel leszögezik, hogy a számlában feltüntetett, áthárított adó levonhatóságát nem befolyásolhatják az olyan körülmények, amelyek a számla kibocsátójának róhatók fel, és a vevő azokra ráhatással sem bír (pl.: az eladó adóbevallásának nem, vagy késedelmes teljesítése, telephely-engedély beszerzésének elmulasztása stb.). A vevőtől az adott ügyletben csak a szokásos gondosság várható el (pl.: az eladó adóalanyiségének, adószámának, jövedéki engedélyének ellenőrzése). Amennyiben a vevő ezeknek a követelményeknek eleget tett – egyéb jogszabályi feltételeknek is megfelelően – nem vitatható el tőle az adólevonási jogosultság. Ha tehát a termékértékesítési illetve szolgáltatásnyújtási ügyletláncolatok esetén az adóhatóság a széles körű tényállás-tisztázási eljárás eredményeként azt tárja fel, hogy a számlakibocsátó oldalán felmerülő okból kifolyólag a kiállított számla nem hiteles (mert pl. az igénybe vett alvállalkozók által kibocsátott számla sem hite-

les), akkor a számlabefogadó a kellő körütekintésre – és ezen belül jellemzően a szokásos üzleti kapcsolatokban is elvárható konkrét intézkedésekre – történő tényszerű hivatkozással tudja kimenteni magát, mely esetben az adólevonási jogot tőle megtagadni nem lehet.

A számlázással kapcsolatos adójogi felelősség kérdése szorosan összefügg azzal a problémakörrel is, hogy a hivatkozott gyakorlat mentén az adóhatóság milyen esetben tekint egy számlát **fiktívnek**. Mindenekelőtt fontos rögzíteni, hogy amíg a régi Áfa tv. az adólevonási jogot a gazdasági eseményt **hitelesen dokumentáló** számviteli bizonylat alapján tette lehetővé, addig az új Áfa tv. a korábbihoz képest az adólevonási jogot az **ügylet teljesítését tanúsító** számla, egyéb okirat alapján teszi lehetővé. Ebből következően lényeges körülmény, hogy az új Áfa tv. alkalmazásában a számla elsődlegesen akkor minősíthető „fiktívnek”, ha az ügylet teljesítését a számla, egyéb okirat nem igazolja (azaz, ha az adóhatóság például azt tárja fel, hogy nem történt teljesítés). Mindazonáltal a bírói gyakorlat alapján elmondható, hogy mind a régi, mind az új Áfa tv. alkalmazásában az előzetesen felszámított áfa levonásba helyezésének konjunktív tartalmi feltételei közé tartozik egyebek mellett, hogy a számlát valós adóalany állítsa ki, az alakilag, illetve tartalmilag megfelelő hiteles bizonylat legyen, amelyet valós gazdasági eseményről állították ki és a másik adóalany részéről az adó áthárítása is megtörtént. A formai és tartalmi feltételek együttes megléte esetén kerülhet sor az adólevonási jog gyakorlására. Ezért nem önmagában valamely gazdasági esemény, hanem a hiteles számla szerinti gazdasági esemény adhat alapot az adólevonási jog gyakorlására.³

Bár a közigazgatási eljárás során az adóhatóságot terheli a tényállás-tisztázási kötelezettség, azonban a következőes bírósági érvelés szerint elsősorban a számlabefogadó adózónak kell olyan adatokkal rendelkeznie, amelyek teljes mértékben alátámasztják a számla hitelességét, és az abban megjelölt gazdasági esemény számla szerinti megtörténtét. Az adózónak a bizonyítékait – ha vannak – az adóigazgatási eljárásban az őt terhelő együttműködési kötelezettség részeként a hatóság elé kell tárnia. Abban az esetben, ha a számla hitelességével kapcsolatban kétség merül fel, az

2) Kfv. I. 35.189/2004/4. (AEÉ 2005/6.)

3) KGD 2012.143.: Az adólevonási jog kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum alapján gyakorolható. Nem hiteles a számla, ha a gazdasági esemény nem az abban foglalt felek között jött létre, ezért ez önmagában megalapozza az adólevonási jog kizárását.

adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 97. § (4), (5), és (6) bekezdéseiben foglaltak szerint öt terhelő tényállás-tisztázási kötelezettség keretében köteles pl. az adózó szerződéses partnerei nyilatkozatainak beszerzésével, a számviteli nyilvántartások megvizsgálásával, célvizsgálattal, tanúvallomással és minden egyéb, hitelt érdemlő, törvényes bizonyítási eszközzel megkísérelni a tényállás teljes körű felderítését. Ha az így lefolytatott bizonyítási eljárás eredménye a számla tartalmi hitelességét nem támasztja alá, ennek következményeit az adózó tartozik viselni⁴.

A kialakult gyakorlat illetve a bíróságok által is követett jogértelmezés szerint tehát **egy számla akkor tekinthető hiteles bizonylatnak, ha annak valamennyi adata helytálló.** Ehhez képest a számla - az ismertetett jogértelmezés alapján - különösen a következő esetekben minősülhet fiktívnek:

1. a számlakibocsátó nem adóalany (pl. a céget a cégbíróság a cégjegyzékből jogerősen törölte, melyről a számlabefogadó elvárható módon meggyőződhet);
2. a számlában feltüntetett gazdasági esemény fiktív (pl. a számlán szereplő felek viszonylatában egyáltalán nem jött létre gazdasági esemény, vagy a felek között létrejött szerződés semmis, színlelt, továbbá ha a valós gazdasági esemény nem azonos a számlában feltüntetett értékesítéssel, illetve szolgáltatással);
3. a gazdasági esemény az ellenőrzés megállapításai szerint nem a számlában feltüntetett felek között jött létre (pl. a számlakibocsátó bizonyítottan nem állt üzleti kapcsolatban a számla címzettjével, és a számlát olyan ismeretlen személy állította ki, aki más nevében jogtalanul kötött szerződést).

Az ellenőrzési tapasztalatok szerint a fiktív számlák fenti három esete közül az első kettő jelenleg viszonylag már ritkán fordul elő, mivel ilyen típusú számlák elszámolásának nagy a kockázata. A leggyakoribb eset az, amikor az adózók a számla nélküli beszerzéseik vagy a fekete foglalkoztatás legalizálása céljából, vagy a bevétellel szemben elszámolható

költségeik növelése - ezáltal az adóalap csökkentése - érdekében „szereznek be” fiktív számlát. Az ilyen típusú fiktív számlák mögött szinte mindig kimutatható valamilyen gazdasági teljesítmény, azonban az nem hozható összefüggésbe a számlákat kibocsátó személyével. Értelemszerűen az adóhatóságot terheli annak bizonyítása, hogy a gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között jött létre. A bizonyításhoz az okiratok vizsgálatán túl elengedhetetlen a felek, különösen a számlakibocsátó képviselőjének a nyilatkozatása. **Elvárható ugyanis, hogy a valóságban is teljesített szolgáltatásról/termékértékesítésről a számlakibocsátó érdemben tudjon nyilatkozni.** A bizonyítékként felhasznált nyilatkozatokból jellemzően az állapítható meg, hogy a számla kiállítását az üzleti partnerek elismerik, azonban a számla szerinti ügyeletről semmilyen információval nem tudnak szolgálni, vagy pedig a teljesítésről ellentmondó, az ellenőrzés által cáfolható, valótlan tartalmú nyilatkozatokat tesznek.

Tekintettel arra, hogy a magyar gazdasági életben az ilyen típusú, fiktívnek minősített számlák még mindig jelentős arányt képviselnek, így az alább tárgyalt európai bírósági döntések adott esetben - amennyiben azok alapján a magyar bírósági, és ennek folytán az adóhatósági gyakorlat is gyökeres változáson esne át - közvetve súlyos következményekkel járhatnak a hazai költségvetés szempontjából is.

III. Az Európai Bíróság magyar vonatkozású döntései

Az Európai Bíróság magyar vonatkozású előzetes döntéshozatali eljárások keretében tehát az elmúlt időszakban több olyan ítéletet hozott, amelyek közvetlenül érintik az áfa ellenőrzések során kialakított illetve évek óta követett - mindeddig jellemzően a hazai bíróságok által is helytállónak ítélt - adóhatósági gyakorlatot, különös figyelemmel a számlabefogadó kellő körültekintésének, valamint más vonatkozásban a Közösségen belüli adómentes értékesítés feltételeinek a kérdésre (mely utóbbira azonban a jelen cikk terjedelmi okok miatt nem tér ki).

Az Európai Bíróság konkrét döntéseinek értékelése körében mindenekelőtt szükséges hangsúlyozni, hogy az ítéletek meghozatalára ún. **előzetes döntéshozatali eljárás** keretében került sor. Az Európai Bíróság ezen eljárásának célja nem az alapul fekvő jogeset(ek)ben való dön-

⁴) Kfv.I.35.046/2006/7.

tés (az adójogvita érdemi eldöntése), hanem az, hogy az Európai Bíróság a közösségi jog értelmezését és érvényességét illetően hasznos választ adjon a kérdését előterjesztő tagállami bíróságnak. Mindez azt is jelenti, hogy **nem tartozik a közösségi bíróság hatáskörébe az alapeljárásban felmerült ténykérdések elbírálása**, és nem határozhat a nemzeti jogszabályok értelmezése, illetve alkalmazása vonatkozásában jelentkező véleménykülönbségek tárgyában sem, melyek a nemzeti bíróság feladatát képezik. Másképpen fogalmazva: az Európai Bíróság a közösségi jogra vonatkozó kötelező interpretációt ad a tagállami bíróságnak, majd ez a bíróság később ennek fényében dönti el az előtte fekvő jogesetet. Az Európai Bíróság döntésének (jogértelmezésének) címzettje tehát a tagállami bíróság, és nem a tagállami adóhatóság. Az alább tárgyalt ügyekben az Európai Bíróságnak továbbá nem az volt a feladata, hogy a magyar adóhatóság gyakorlatát vegye górcső alá (erre nézve teljes körű információval a konkrét esetekben nem is rendelkezhetett), hanem az, hogy az egyedi esetekre nézve értelmezze az uniós jogot. Más kérdés, hogy természetesen egy-egy ilyen döntés a nemzeti bíróságok ítéleteinek csatornáján keresztül szükségképpen beszivárog az adóhatósági gyakorlatba is.

Az Európai Bíróság C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyekben (**Mahagében-Dávid ügyben**), valamint a C-324/11. számú ügyben (**Tóth ügyben**) hozott ítéleteinek alapjául olyan áfa ügyek szolgáltak, melyekben az adóhatósági megállapítás lényege az volt, hogy a számlabefogadó adózó azért nem élhet az adólevonási jogával, mivel a számlakiállító vállalkozó egyrészt nem rendelkezett személyi és tárgyi feltételekkel a teljesítéshez, másrészt ahol egyéni vállalkozó volt a számlakibocsátó, ott a vállalkozói igazolványt az illetékes jegyző már korábban visszavonta, és mindezekről a számlabefogadó nem győződött meg, vagy legalábbis észlelnie kellett volna ezeket a hiányosságokat kellő körültekintés mellett, továbbá megállapítást nyert, hogy a számlakibocsátó az adóbevallási kötelezettségét évek óta nem teljesítette. Ezekben az ügyekben az adóhatóság azt állapította meg, hogy a konkrét – egyébként megvalósult – gazdasági események nem mehettek

végebe a számlában rögzített módon, illetve a számlákon szereplő felek között nem valósulhattak meg.

A szóban forgó esetekben az Európai Bíróság a magyar bíróságok által feltett kérdések, valamint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból tudomására jutott információk alapján a következő lényeges megállapításokat tette⁵:

1. Az adólevonási jog a hozzáadottérték-adó (héta) mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog az előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve, hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héa-kötelesek (adósemlegesség).
2. Az adólevonás jogát gyakorló adózót **nem terheli objektív felelősség** az általa befogadott számlák kapcsán, és a számlakibocsátó oldalán fellelhető mulasztás esetén **a számlabefogadót nem terhelheti a kellő körültekintés bizonyítása sem**.
3. Az adóhatóság **általános jelleggel nem követelheti meg** az adólevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól annak ellenőrzését, hogy a számlakibocsátó adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg adóbevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tette-e, illetőleg ezek vonatkozásban a számlabefogadó rendelkezzen iratokkal. Az Európai Bíróság szerint az adóhatóság a fenti esetekben – az uniós joggal ellentétes módon – a saját ellenőrzési kötelezettségét hárítaná át az adóalanyokra.
4. Az adóhatóság csak akkor tagadhatja meg az adólevonási jogot, ha **objektív körülmények alapján megállapítható**, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkoztak.
5. 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 felho-

5) A jelen cikk terjedelmi keretei nem teszik lehetővé a konkrét ügyek releváns tényállásának ismertetését, ezért azt a cikkíró a Kedves Olvasóra bízta. A cikk ugyanakkor – reményeink szerint – adott esetben hasznos támpontokat adhat az uniós ítéletek körültekintő értelmezéséhez.

zott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban (adóki-játszásban⁶) vesz részt.

6. Mindezek mellett **nem ellentétes az uniós joggal**, ha az adóhatóság megköveteli az adózótól, hogy **tegyen meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést** annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adóki-játszáshoz.⁷
7. Az adóköteles tevékenység bejelentésére irányuló kötelezettség szolgáltató általi esetleges elmulasztása nem befolyásolhatja a nyújtott szolgáltatások címzettjeit megillető, a megfizetett hía levonására való jogot. Ennélfogva az említett címzettet megilleti a levonási jog akkor is, ha a szolgáltató nem a hía-nyilvántartásba bejegyzett adóalany, ha a szolgáltatásra vonatkozó számlák a 2006/112. irányelv 226. cikkében megkövetelt valamennyi – különösen a hivatkozott számlákat kiállító személy és a nyújtott szolgáltatások jellegének meghatározásához szükséges – adatot tartalmazzák (lásd a C-438/09. sz. Dankowski ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet).
8. A 2006/112. számú uniós irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az adóhatóság elutasítja az adóalanyt a számára teljesített szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett hía levonására vonatkozó jogát azzal az indokkal, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója nem jelentette be az általa foglalkoztatott munkavállalókat, anélkül hogy e hatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gaz-

dasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

9. Az a tény, hogy az adóalany nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, illetve hogy e számlakibocsátó bejelentette-e ezen munkavállalókat, nem tekinthető olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy hía kijátszására irányuló ügyletben vett részt, ha e címzettnek nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről. Ennélfogva a levonási jog nem utasítható el az említett tény okán, amikor az említett irányelvben az e jog gyakorlására vonatkozó érdemi és formai feltételek is teljesülnek.
10. Amennyiben az adóhatóság **konkrét bizonyítékokkal** szolgál a csalás (adóki-játszás) fennállásáról, sem a 2006/112 irányelvvel, sem pedig az adósemlegesség elvével nem ellentétes, ha a **nemzeti bíróság az adott ügyben szereplő összes körülmény átfogó vizsgálata során ellenőrzi**, hogy a számlakibocsátó maga teljesítette-e a szóban forgó ügyletet. Mindazonáltal az ilyen esetekben csak akkor utasítható el a levonási jog, ha **az adóhatóság objektív körülmények alapján megállapítja**, hogy a számla címzettje tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban (adóki-játszásban) vesz részt. (C-324/11. sz. ítélet 50. pontja).

Az Európai Bíróság Mahagében-Dávid, valamint a Tóth-ügyben hozott ítéletével kapcsolatban elsőként azt kell kiemelni, hogy azok lényegében továbbfejlesztését képezik az Optigen és társai, C-354/03., C-355/03. és C-484/03. számú egyesített ügyekben már lefektetett – jól ismert, és az adóhatósági eljárásokban is megjelenő – elveknek, melyek szerint **egy értékesítési, illetve szolgáltatási**

6) Az Európai Bíróság az „adócsalás” (illetve annak szinonimájaként használt „adóki-játszás”) fogalmát nem határozta meg, ugyanakkor ezek alatt olyan magatartást, vagy ügyletet kell érteni, melynek elsődleges célja a költségvetést megkárosító módon jogosulatlan adóelőny elérése. (Az adóki-játszás fogalmi körébe – a tényállás teljes körű feltárása és bizonyítása, valamint a jegyzőkönyvben, illetve határozatokban történt megfelelő rögzítése mellett – beletartozhat például az az eset is, amikor a szolgáltatót a számlabefogadó irreálisan alacsony áron vette igénybe, melynek során tudnia kellett arról, hogy ez az ár csak úgy alakulhatott ki, hogy pl. a munkavégzők után a személyi jövedelemadót, járulékokat stb. nem fizették meg.)

7) Ezt mondta ki a Kúria pl. a 2012. május 31-én kelt Kfv.I.35.355/2011/4. számú ítéletében is. E szerint „semmilyen körülmények között nem tartozik a lehetetlen elvárások körébe, hogy a szerződéses láncolatban résztvevő feleknek tudniuk kell, hogy a szerződő partner képes-e, alkalmas-e a vállalt munka elvégzésére, ez a partner ténylegesen létezik-e, megtalálható-e és bíre megfelelő humán-, illetőleg tárgyi erőforrásokkal. Ennek ismerete nem lehetetlen, nem életszerűtlen elvárás, sőt, kifejezetten az üzleti biztonságot szolgálóan a szerződő partner érdeke is.” (Kfv.I.35.355/2011/4.)

láncon minden egyes ügyletet önállóan kell vizsgálni, a korábbi vagy későbbi események nem változtatnak az egyes ügyletek jellegén. Így azon ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg adókiírást az adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek minősülnek, ezért az ilyen ügyleteket végző adóalany az előzetesen felszámított adó levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy – anélkül, hogy ezt tudná, illetve tudhatná – azon értékesítési láncon belül, amelybe ezek az ügyletek illeszkednek, az általa végzett ügyletet megelőző vagy követő más ügylet hozzáadottérték-adó kiírást valósít meg.

Az Optigen ítélet eddig is hivatkozási alapot képezett az adózók számára, és az adóhatóság az ebben rögzített alapelvek mellett is eredményesen tudta megvédeni határozatainak megállapításait. Az Optigen ítéletből ugyanis a Legfelsőbb Bíróság (később Kúria) azt a következtetést vont le, hogy a számlák alaki és tartalmi hitelességével kapcsolatban az adóhatóság a tényállás teljes körű feltárása érdekében jogosult vizsgálni nemcsak a vitatott számlák kiadójának és befogadójának gazdasági kapcsolatát, hanem az ezt megelőző gazdasági eseményeket is, és ezek adójogi következményeit a vizsgált adóalannyal szemben jogosult levonni. (BH.2007/250.)

Az Art. rendelkezései szerint eddig is az adóhatóság volt kötelezett a tényállás tisztázására, továbbá eddig is érvényben volt az a szabály, hogy a nem bizonyított tény, körülmény – a becslési eljárás kivételével – az adózó terhére nem értékelhető. Így az Európai Bíróság szóban forgó ítéletei a tárgyalta megállapítások kapcsán önmagukban nem jelentenek előzmény nélküli újdonságot. Az adóhatóság a rendelkezésére álló bizonyítási eszközökkel eddig is arra törekedett, hogy az adólevonási jog gyakorlásának megtagadásakor objektív körülmények alapján bizonyítsa: az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy adókiírástásban vesz részt. A vitás kérdést inkább az képezi, hogy az adóhatóság a behatárolt bizonyítási lehetőségei mellett (különösen a fantomvállalkozások esetén), milyen körülményeket minősíthet a levonási jogát gyakorolni kívánó adóalany tekintetében olyanoknak, amelyek a kellő körültekintés hiányát megalapozzák. Elsődlegesen ezzel a jogalkalmazási problémával foglalkozik az Európai Bíróság C-80/11., C-142/11. számú ítéletének a Mahagében Kft. tényállása kapcsán tett – az ítélet 66. pontjában rögzített (a

cikk későbbi részében is hivatkozott) – rendelkezése, amely olyan elvi jellegű megállapításokat tartalmaz, melyek valóban nívumnak tekinthetőek.

Ezzel kapcsolatban ugyanakkor szükséges megjegyezni, hogy a magyar adóhatóság az adólevonási jogot jellemzően nem az Európai Bíróság által megjelölt indokok alapján, hanem amiatt tagadja meg, mert a befogadott számla – álláspontja szerint – tartalmilag hiteltelen, nem valós (típusosan: a számlakibocsátó nem adóalany, a számla szerinti gazdasági esemény nem, vagy nem a számla szerinti felek között valósult meg). Az adóhatóság tehát először a tartalmi hiteltelenséget állapítja meg, majd ezt követően vizsgálja, hogy ez a körülmény az adózó terhére írható-e, azaz hogy a kellő körültekintés megállapíthatóságának feltételei fennállnak-e vagy sem.

A tárgyalta ügyekben az Európai Bíróság leszögezte, hogy a hozzá intézett kérdések **azon az előfeltevésen alapulnak, hogy az adott ügyben a levonási jog gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi érdemi (tartalmi) és formai követelmény teljesült, és a számla tartalmazza a 2006/112. számú Európai Unió irányelvben megkövetelt valamennyi információt, így az ezen irányelvben a levonási jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi érdemi és formai követelmény teljesült (C-80/11., C-142/11. sz. ítélet 43-44. pontja; C-324/11. sz. ítélet 49. pontja)**. Ez tehát az az elsődleges kérdés, amit az egyedi ügyekben mindig tisztázni szükséges. Emellett amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, a körültekintő gazdasági szereplőtől – az ügy körülményeitől függően – elvárható, hogy a szerződő partner megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni (C-80/11., C-142/11. sz. ítélet 60. pontja). Mindezekre tekintettel bár az adózókat valóban megilleti az áfa mechanizmusa szerint az adólevonáshoz való jog, azonban az adóhatóság jogosult ezt elvitatni attól az adóalanytól, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy beszerzésével adókiírást megvalósító ügyletben vesz részt.

Lényeges rámutatni tehát arra, hogy az Európai Bíróság nem azt mondta ki, hogy nem várható el az adózóktól az üzleti életben is szokásos gondosság, hanem azt rögzítette – azon tény leszögezése után, hogy a levonási jog gyakorlá-

sa vonatkozásában előírt valamennyi érdemi és formai követelmény teljesült -, hogy az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a levonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság, vagy csalás, kiterjedt ellenőrzés alá vonja gazdasági partnereit. **Ez azonban nem jelenti azt, hogy ha az ügyletkötés során olyan körülmények merülnek fel, amelyek szabálytalanságra utalnak, akkor ezeket a számlabefogadó jogosult figyelmen kívül hagyni.** Az Európai Bíróság ugyanis e körben egyértelműen rögzítette, hogy a szabálytalanságra utaló körülményeknek a felmerülése arra kell, hogy kötelezze az adózót, hogy mélyrehatóbban tájékozódjon partnere felől⁸. Ugyanakkor **az objektív** - az adózó által is ismert vagy megismerhető, adókijátszásra utaló - **körülményeket** (pl. közhiteles nyilvántartással össze nem egyeztethető adatok⁹, a csalárd gazdálkodásra vonatkozóan az üzleti tárgyalások során szerzett tapasztalatok, a gazdasági ésszerűséggel össze nem férő, irracionális ellenérték, stb.), valamint azt, hogy ezekről a számlabefogadó tudhatott, vagy tudnia kellett volna, **az adóhatóságnak kell bizonyítania.**

Az Európai Bíróság tárgybeli döntéseit, valamint a kialakult adóhatósági gyakorlat ismerveit összevetve - továbbá a Kúria időközben körvonalazódó ítélkezési gyakorlatát is szem előtt tartva - megállapítható, hogy az olyan ügyekben, amelyekben az adóhatóság a tényállást teljes körűen feltárta (a revízió a szükséges kapcsolódó vizsgálatokat

lefolyatta, nyilatkozatokat felvette, a beszerzés valamint a továbbértékesítés összes lényeges körülményét feltárta, és mindezeket a jegyzőkönyvekben és a határozatokban logikailag zárt rendszert képező, világos okfejtéssel rögzítette), **továbbá** az adólevonás objektív tárgyi feltételei hiányának bizonyításán túlmenően az adóhatóság a számlabefogadó kellő körületekintésének hiányát (a számlabefogadó oldalán fennálló szubjektív tényállási elemeket) is feltárta és rögzítette, az adóhatóság gyakorlata továbbra is helytállóan tekinthető. Önmagában a számlakibocsátónál feltárt szabálytalanság továbbra sem alapozza meg a vizsgált számla fiktívvé minősítését, amennyiben a teljesítés megtörtént. Nem szabad megfeledezni tehát arról, hogy a jövőben várhatóan még a rendkívül aprólékos tényállás-tisztázás mellett sem lesz elegendő a jegyzőkönyvben, illetve a határozatban pusztán csak rögzíteni az adóhatóság által feltárt körülményeket, bizonyos ellentmondásokat, hanem részletesen és az ok-okozati logikai láncolatot is világosan bemutatva kell megindokolni azt is, hogy a feltárt bizonyítékok és ellentmondások okszerűen és egyenes következményként támasztják-e alá azt a megállapítást, mely szerint az ellenőrzés alá vont adózó tudta, vagy kellő gondosság mellett tudhatta volna, hogy adókijátszás részesévé vált.¹⁰

Mindezeket azért is fontos kiemelni, mert - mint ahogy arra e cikk elején már utalás történt - amíg a régi Áfa tv. az adólevonási jogot a gazdasági eseményt *hitelesen dokumentáló* számviteli bizonylat alapján tette lehetővé, addig az új Áfa tv. a korábbihoz képest az adólevonási jogot az ügylet *teljesítését tanúsító* számla, egyéb okirat alapján teszi lehetővé. Ez a változás (melynek egyébként a bíróság is jelentőséget tulajdonít) abból a szempontból mindenképp lényeges, hogy **az új Áfa tv. alkalmazásában a**

8) Ki az ugyanis, aki felismerhette volna - ha egyébként felismerhető volt - az adókijátszás, vagy a csalárd gazdálkodás tényét, ha nem az ügyletben is részt vevő számlabefogadó? Amennyiben az adózó ellenőrizte volna az ügyletkötés körülményeit, felismerhette volna azt, hogy adókijátszás részesévé válik. Megjegyzendő ugyanakkor, hogy ezen ellenőrzési (az üzleti életben is általában elvárható alapvető gondossági) kötelezettség teljesítésének mértékét, terjedelmét és eszközeit az adózónak mindig az adott ügy - számára is felismerhető - körülményei alapján kell tudnia megítélni és megválasztani. E cikk írójának véleménye szerint erre a jogalkotó vagy a jogalkalmazó szervek (így az adóhatóság) konkrét „receptet” nyilvánvalóan nem adhatnak. Ekképpen az adóhatóság csupán általános, az egyedi ügyek alapján tipizálható és a gazdasági ésszerűség követelményeit is figyelembe vevő szempontokkal tudja elősegíteni a jogkövetést, amint azt korábban a már említett 7006/2008. (AEÉ 12.) APEH iránylev. keretében is megtegte.

9) Ilyennek minősülnek különösen a gazdasági társaság képviselőire, tevékenységi körére, alkalmazottainak számára, illetve pl. a mérlegadatokra vonatkozó információk, melyek ismeretében a szolgáltatást megrendelő, illetve a terméket megvásárló adózó tájékozódhat az ügyletkötés, illetve a teljesítés kapcsán releváns tényekről, körülményekről. Amennyiben az így szerzett információk az üzleti életben is szokásosan elvárható megbízhatóság vizsgálata tekintetében a számlabefogadóban kételyt ébresztenek akár a teljesítőképesség, akár az ésszerű vagy szabályszerű gazdálkodás szempontjából, akkor elvárható a fokozottabb körületekintés, melyet ha az adózó elmulaszt, és ezt valamint az adókijátszásban való részvételt az adóhatóság megfelelően bizonyítja, úgy a számlabefogadó a saját felróható magatartásának (mulasztásának) következményeit nem háríthatja át a költségvetésre.

10) Itt szükséges ismételten utalni arra, hogy a kellő körületekintés feltételének való megfelelés olyan cselekmények megtételét jelenti, melyek életszerűen elvárhatók egy ügylet során. Ezek meglétét vagy hiányát azonban az adóhatóság köteles feltárni és bizonyítani.

számla elsődlegesen akkor minősülhet „fiktívnek”, ha az ügylet teljesítését a számla, egyéb okirat nem igazolja. Termékértékesítésről kiállított számla esetén például az áru fizikai létezésének a bizonyított és kétségbe nem vonható hiánya önmagában fiktívvé teheti az ügyletet és tartalmilag hiteltelenné a számlát, ezért ennek bizonyítása az adózó kellő körültekintésének feltárását nyilvánvalóan szükségtelenné teheti (plasztikusan: ha tényszerűen tudom, hogy nem vásárolok semmit, hanem kizárólag csak a számlát fogadom be, akkor teljesen irreleváns az, hogy aki a számlán eladóként került feltüntetésre, rendelkezik-e a teljesítéshez személyi és tárgyi feltételekkel, illetve követett-e el bármilyen szabálytalanságot, amiről nekem tudnom kellene). Ugyanez irányadó akkor is, ha az adóhatóság a tényleges teljesítés hiányát szolgáltatásnyújtásról kiállított számlák vonatkozásában bizonyítja, illetve állapítja meg.

Olyan esetekben, amikor az adóhatóság a termékértékesítésről kiállított számlát azért minősíti hiteltelenné, mert a tényállás tisztázása során arról bizonyosodik meg, hogy a számlán feltüntetett termékkel az eladó nem rendelkezhetett (az ún. árualap meglétének hiánya), az adózók többször hivatkoznak a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (Ptk.) 118. § (1) bekezdésére is. E szerint a kereskedelmi forgalomban eladott dolgon a **jóhiszemű vevő** akkor is tulajdonjogot szerez, ha a kereskedő nem volt tulajdonos. Tekintettel ugyanakkor arra, hogy a Ptk. hivatkozott rendelkezése nem a rosszhiszemű vevőt védi, így az adójogilag releváns tényállások esetében is leszögezhető, hogy amennyiben az adóhatóság az általa feltárt tények és körülmények alapján bizonyítja, hogy a vevő tudott, vagy tudnia kellett arról a körülményről, hogy nem az eladó áruját veszi meg, vagy esetlegesen nem is vesz semmit, és ennek ellenére mégis befogadja ezen eladótól származó számlát (vagyis semmiképpen sem tekinthető jóhiszeműnek), akkor az adóhatóság – a Ptk. alapján is – jogszerűen tagadja meg ezen számlára alapított adólevonási jogot (függetlenül attól, hogy az eladó esetleg bevallja és befizeti az ilyen számlában szereplő áfát¹¹).

Az adókijátszás esete és a számlabefogadó erről való tudomása kapcsolatát, valamint a kellő körültekintés további összefüggéseit konkrét – és szemléletes – tartalommal töltheti meg az az esetkör, amikor a vevő, illetve a

szolgáltatást megrendelő olyan üzleti partnertől fogad be számlát, amely/aki **nem rendelkezik érvényes adószámmal**, amely körülményről egyébként a számlabefogadó közhiteles nyilvántartásból – az elvárt ésszerű intézkedések keretein belül – maga is meggyőződhet. Az Európai Bíróság C-324/11. számú, Tóth-ügyben hozott ítéletének 32-33. pontjaiban rögzített megállapítás sem változtat azon a tényen, mely szerint ha a számlakibocsátó nem rendelkezik adószámmal [Art. 16. § (1) bekezdése], ez a körülmény arra enged következtetni, hogy az ilyen gazdálkodó sem az adóbevallási, sem az adófizetési kötelezettségét nem teljesíti, következésképpen adócsalást követ el. Márpedig ha a számlabefogadó úgy fogadja be ezt a számlát, hogy nem győződött meg – pl. az adóhatóság honlapján – arról, hogy üzleti partnerének az adószáma érvényes-e, vagy meggyőződött ugyan, de az érvénytelenségre utaló információk nem intették őt óvatosságra, akkor ezzel a magatartásával maga is az adókijátszás részesévé vált, melynek következtében az adólevonás érvényesítésének jogától eleshet.

Az Európai Bíróság fent tárgyalt ítéletei kapcsán nem lehet szó nélkül elmenni az uniós döntések feloldásra váró – vélt vagy valós – **ellentmondásai** mellett.

A Mahagében-Dávid ügyben (C-80/11., C-142/11.) hozott ítélet **66. pontja** szerint a 2006/112 irányelv 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja a levonási jogot azzal az indokkal, hogy az adóalany nem győződött meg arról, hogy a levonási joga gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy hű-bevallási és fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, illetve azzal az indokkal, hogy az említett adóalany az említett számlán kívül nem rendelkezik más olyan irattal, amely bizonyítaná az említett körülmények fennállását, jöllehet a 2006/112 irányelvben a levonási jog gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi tartalmi és formai követelmény teljesült, **és az adóalanynak nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről.**

¹¹) Ez utóbbival – és tágabb körben az ún. bizalomvédelem elvével – kapcsolatban lásd az Európai Bíróság C-566/07. számú eseti döntését, valamint a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.277/2007/5., illetve Kfv.I.35.151/2010/6. számú ítéleteit.

Az ítélet ezen pontjával kapcsolatban kérdésként merülhet fel, hogy miként lehet egyidejűleg megfelelni annak az elvárásnak, hogy az adóhatóság ne tagadja meg a levonási jogot azon az alapon, hogy az adóalany „nem győződött meg” az ítéletben is írt körülményekről, és egyébként az adóalany bizonyíthatóan kellő körültekintést is tanúsított, melynek során „nem volt tudomása” az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről. Kérdéses tehát, hogy miként lehet vizsgálni azt a nemleges feltételt (66. pont utolsó fordulata), hogy az „adóalanyak nem volt tudomása” szabálytalanságra vagy adókijátszásra utaló körülményről (magyarul szükségszerűen kellő körültekintést tanúsított), ha az adóhatóság a levonási jogot érvényesíteni kívánó adózótól nem várhatja el, hogy győződjön meg arról, hogy pl. a számlakibocsátó adóalanyak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, stb. (66. pont első fordulata).

Ugyanígy a Tóth-ügy kapcsán (C-324/11.) is kérdéses, hogy ha az adóalany nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, illetve hogy e számlakibocsátó bejelentette-e ezen munkavállalókat, úgy egyébként honnan lenne, vagy lehetett volna tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről (C-324/11. számú ítélet 45. pontja¹²). Az Európai Bíróság ezen objektív körülmények egyértelmű meghatározását – a konkrét ügyek egyedi sajátosságaira is figyelemmel – a tagállami bíróságok hatáskörébe utalta.

IV. A körvonalazódó hazai bírósági gyakorlat

Az Európai Bíróság tárgybeli ítéletei kapcsán elmondható, hogy az uniós döntések tükrében lassan kezd kirajzolódni az irányadó bírósági gyakorlat. Ezzel együtt azonban megállapítható az is, hogy az országos tapasztalatokból kiindulva a kezdeti idő-

szakban – nem egy esetben – maguknak a bíróságoknak is komoly fejtörést okozott az Európai Bíróság jogértelmezésének (az előzetes döntéshozatal során feltett kérdésekre adott általánosított válaszoknak) a konkrét ügyre vonatkoztatott interpretálása. Az elmúlt év végén tehát az adóhatóság számára még nem állt rendelkezésre elegendő, elemzés alá vonható bírósági ítélet, így kezdetben még nem körvonalazódott egyértelműen az sem, hogy a bíróságok miként hajtják végre az Európai Bíróság azon következetes iránymutatását, mely szerint a nemzeti gyakorlat kialakítása, és a nemzeti jogszabályok értelmezése, illetve alkalmazása vonatkozásában jelentkező véleménykülönbségek feloldása elsődlegesen a nemzeti bíróságok, és nem a jogalkalmazó közigazgatási szervek feladata. A C-439/04. és C-440/04. számú, ún. Axel Kittel ügyben hozott ítélet 59. pontja alapján is megállapítható, hogy az **Európai Bíróság jogértelmezés tárgyában kiadmányozott döntésének konkrét tényállásra történő alkalmazása a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik.**

A kezdeti bizonytalanságot a Kúria által 2012. november 15-én a C-324/11. számú EUB döntéssel érintett Tóth ügyben meghozott Kfv.I.35.611/2012/4. számú ítélet törte meg. Az ügyben a Kúria a Nógrád Megyei Bíróság – felperesi keresetet elutasító – ítéletét valamint az alperesi adóhatóság jogerős határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. A Kúria álláspontja szerint egyértelműen rögzíthető, hogy a kialakult magyar adóhatósági gyakorlat és az Európai Bíróság ítélezése az általános forgalmi adó levonási jog körében eltérő felfogást mutat. A Legfelsőbb Bíróság az előzetes döntéshozatali eljárást éppen azért kezdeményezte, mert a kialakult adójogi gyakorlat olyan felelősségi rendszert állított fel a levonási jog gyakorlásánál, amely egyes, a számlakibocsátónál feltárt hiányosságokat a számlabefogadó hátrányára értékelt. A számlabefogadót olyan, az érdekeltségi körén kívül eső okok miatt érthette hátrány, amelyek esetében nem tisztázódott, hogy azok ellenőrzését el lehetett-e tőle várni. A Kúria rámutatott arra, hogy már a magyar ügyek elbírálását megelőző uniós gyakorlat is kimondta, hogy az olyan adóhatósági gyakor-

12) „a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az a tény, hogy az adóalany nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, illetve hogy e számlakibocsátó bejelentette-e ezen munkavállalókat, nem tekinthető olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy hű kijátszására irányuló ügyletben vett részt, ha e címzettnek nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről.”

lat, amely az adólevonáshoz elvárt kellő körültekintés keretében ténylegesen **objektív felelősséget** hárít a vevőre az értékesítési lánc korábbi szakaszaiban történt szabályszegésekért, nem tekinthető arányosnak vagy ésszerűen elvárhatónak.¹³ Az ilyen fajta objektív felelősség indokolatlanul mentesíti az adóhatóságot annak bizonyításától, hogy a vevő tudott vagy tudhatott a számlakibocsátónál fellelhető héa kijátszásról és ez az ismeret részéről elősegíti a héa adókijátszás megvalósulását. A Kúria álláspontja szerint a konkrét ügyben hozott adóhatósági határozat indokolása nem áll összhangban az Európai Bíróság ítéletének indokolásában foglaltakkal. Az adóhatóság a korábban kialakult magyar adójogi gyakorlatot követte, amikor a jogügylet fiktivitását vizsgálta. Rámutatott ugyanakkor a Kúria arra is, hogy **minden ügyletet önállóan kell vizsgálni** és nem bármilyen szabálytalanság, hanem kizárólag a héa kijátszására irányuló tevékenységben való részvétel eredményezheti az adólevonási jog elvesztését (Kittel ügy 50. pont). A Kúria az Európai Bíróság döntéséből kiindulva leszögezte, hogy az adólevonási jog akkor tagadható meg, ha a számlabefogadónak tudomása volt a számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságról, vagy csalásra utaló körülményekről. Az a tény, hogy az adózó nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, a Kúria szerint nem tekinthető olyan objektív körülménynek, amelyből arra lehetne következtetni, hogy az adózó tudta vagy tudnia kellett volna a hozzáadottértékadó kijátszására irányuló szándékról. Az Európai Bíróság ugyanis szigorúbb követelmény állít a levonási jog gyakorlásának megtagadásához, amikor az adóhatóság bizonyítási kötelezettségévé teszi a számlabefogadó adókijátszásban való részvételének bizonyítását. Éppen ezért az adólevonási jog megtagadásához nem elegendő a számlakiállító oldalán felmerülő szabálytalanság fennállásának bizonyítása, ehhez kapcsolódnia kell a számlabefogadó részéről felmerülő tudatos, az áfa kijátszására irányuló magatartásnak is.

A Kúria fenti döntését megelőző hónapokban, illetve hetekben is születtek olyan ítéletek, amelyekből a bírósági szemléletmód kisebb-nagyobb megváltozása már tetten

érhető volt, ám olyanok is, amelyek az adóhatósági határozat (és ezen keresztül az adóhatósági gyakorlat) helytállóságát mondták ki. Ezzel kapcsolatban persze nem szabad megfélemlíteni arról, hogy egyrészt **az ügyeket nem lehet sablonizálni**, minden ügyben más és más szempontok, körülmények merülhetnek fel, másrészt miután a bíróság alapvetően a kereseti kérelemhez van kötve, így az adóhatósági határozat jogszerűségének felülvizsgálatát kizárólag a kereseti (felülvizsgálati) kérelem keretein belül teheti meg, azokon nem terjeszkedhet túl.

Az Európai Bíróság által tavaly nyáron illetve az ősz elején hozott döntéseket követően az adóhatósági gyakorlatra nézve kezdeti figyelemre méltó bírósági ítéletekként – teljesség igénye nélkül – az alábbiakat szükséges kiemelni.

A Fővárosi Törvényszék a 2012. június 27-én kelt **14.K.34.398/2011/10.** számú ítéletében a Kúria (Legfelsőbb Bíróság) korábbi következetes ítélkezési gyakorlatából kiindulva rögzítette, hogy az adózótól elvárható kellő körültekintés megállapítására csak akkor kerülhet sor, ha a számla hiteltelensége olyan okból következik be, amelyről a számlabefogadónak tudomása nem volt, azt fel sem ismerhette, arra ráhatása nem volt, illetve nem is lehetett. A konkrét esetben az adóhatóság minden lényeges körülményt feltárt, kapcsolódó vizsgálatokat végzett, nyilatkozatokat vett fel, adatelemzést végzett, melynek eredményeként azt a helytálló következtetést vonta le, hogy a gazdasági események nem történhettek meg a számlán feltüntetett felek között. Az adózó egy olyan vállalkozással szerződött, amely az ügyvezetőjének a saját elmondása szerint sem rendelkezett a szerződés teljesítéséhez szükséges személyi feltételekkel és eszközállománnyal, ezért már eleve további alvállalkozókat vont be. A bíróság rámutatott arra, hogy a szerződés teljesítése érdekében alvállalkozók bevonása természetesen nem tekinthető jogszerűtlennek, azonban más megítélés alá esnek a vállalkozási szerződések a polgári jogi jogviszony és más megítélés alá az adójogi jogviszonyok vonatkozásában. Abban az esetben, ha egy vállalkozási szerződés keretében a felek számlát bocsátanak ki, illetve számlát fogadnak be és erre adólevonási jogot alapítanak, akkor az adóhatóságnak

13) Ehhez képest a Kúria (illetve korábban a Legfelsőbb Bíróság) a most tárgyalt uniós döntéseket megelőző, hosszú évekre visszatekintő ítélkezési gyakorlata – még az Optigen/Kittel ügyek ismeretében is – következetesen azt képviselte, hogy a kellő gondosság tanúsításának megállapítására csak akkor kerülhet sor, ha a számla hiteltelensége olyan okból következik be, amelyről a számlabefogadónak nemcsak hogy tudomása sem volt, hanem arról tudomást sem szerezhetett volna, azt nem ismerhette fel, arra ráhatása nem volt, illetve nem is lehetett. A magyar bíróságok tehát korábban egyáltalán nem tekintették „objektív felelősség” felállításának azt a gyakorlatot, amely szerint nem állapítható meg a kellő körültekintés abban az esetben, ha a számlán feltüntetett gazdasági esemény a személyi és tárgyi feltételek hiánya vagy a ténybeli és logikai ellentmondások okán nem valósulhatott meg a számlában szereplő felek között, illetve a számla szerinti tartalommal.

kötelessége vizsgálni, hogy az adólevonási jog törvényben írt feltételei fennállnak-e. A bíróság szerint ezt támasztja alá az Európai Bíróság C-80/11., C-142/11. számú egyesített ügyekben (Mahagében-Dávid ügy) hozott ítélete is, melynek alapján az adóhatóság általános jelleggel valóban nem követelheti meg az adólevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, továbbá rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg az adóbevallási és fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal (főszabály szerint ugyanis az adóhatóság feladata az adóalanyoknál az ahhoz szükséges ellenőrzések elvégzése, hogy felderítse a hozzáadottérték-adóval kapcsolatos szabálytalanságokat), azonban **ha az adóhatóság a bizonyítási eljárása eredményeként arra a megállapításra jut, hogy az adóalany nem tanúsított kellő gondosságot a számla befogadása kapcsán, illetve a gazdasági esemény nem jöhetett létre a számlán feltüntetett felek között, akkor az adólevonási jog a költségvetéssel szemben nem érvényesíthető**¹⁴.

Ezzel szemben kell azonban megemlíteni a Kúria 2012. június 28-án kelt **Kfv.I.35.507/2011/3.** számú ítéletét, melyben a legfőbb bírói fórum az adóhatóság részleges pernyertessége mellett elmarasztaló jelleggel rögzítette, hogy a gazdasági esemény megvalósulása esetén a számlakibocsátó által elkövetett szabálytalanságok nem róhatók a számlabefogadó terhére. A Kúria kifejtette továbbá, hogy az adóhatósági határozatnak egyetlen adatából sem következik, hogy az adózó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylet nem valós. Mivel tehát nem állapítható meg, hogy az adózó tudta, vagy tudnia kellett volna,

hogy az ügylet nem valós, a kérdéses számlára alapított levonási joga nem vitatható.

A Fővárosi Törvényszék a 2012. augusztus 31-én kelt **5.K.31.689/2012/3.** számú ítéletében a felperes keresetét elutasította, mivel azt állapította meg, hogy a formailag megfelelő, de tartalmilag hiteltelen számla semmilyen körülmények között nem adhat alapot adólevonásra. Ebben az ügyben az a ténymegállapítás (mint objektív tény, amelyen adott esetben a kellő körültekintés sem változtat), miszerint a gazdasági esemény a felek között bizonyítottan nem valósulhatott meg, önmagában elegendőnek bizonyult ahhoz, hogy ennek alapján a számla hiteltelensége megállapítható, a levonási jog megtagadható legyen. A konkrét esetre egyébként jellemző (és ez is jól tükrözi azt, hogy minden ügy a sajátosságai folytán egyedi megítélés alá esik), hogy egyrészt az adóhatóság igen széles körű bizonyítási eljárást folytatott le, így nem maradt adós egyetlen lényeges tényállási elem tisztázásával sem, amelyeket a jegyzőkönyvben illetve a határozatban kellő részletességgel rögzített, másrészt a bíróság súlyozott szempontként vette figyelembe, hogy az adózó az ellenőrzés során nem teljesítette együttműködési kötelezettségét, harmadrészt kiemelt jelentőséget tulajdonított a bíróság annak a körülménynek is, hogy az adóellenőrzés során a revizorok azon kérdésére, mely szerint az adózó hogyan győződött meg arról, hogy az üzleti partnere megbízható gazdálkodó, a felperesi ügyvezető azt a választ adta, hogy „*Miért, nem volt az?*”. Ezt a bíróság úgy értékelte, hogy az adózó gyakorlatilag semmilyen módon nem győződött meg a számlakibocsátó teljesítési képességéről, illetve a tényleges, számla szerinti teljesítésről. Ezzel szemben az adóhatóság kellő meggyőző erővel tárta fel és bizonyította a számlabefogadó kellő körültekintésének hiányát.

A Szolnoki Törvényszék a 2012. szeptember 13-án kelt **12.K.27.189/2012/9.** számú ítéletében azt rögzítette, hogy bár nem vitásan az áfa levonásának az alapja a számla, azonban az alaki követelményeknek megfelelő számviteli bizonylat bemutatása – az adóhatóság rendelkezésére álló egyéb bizonyítékok mellett – nem elégséges az adólevonási jog jogszerű gyakorlásához. Ebben az ügyben a bíróság kifejezetten utalt az Európai Bíróság C-324/11. számú

14) A Kúria a 2012. szeptember 13-án kelt Kfv.V.35.656/2011/6. számú, az adóhatóság pernyertességét eredményező ítéletében arra a következtetésre jutott, hogy a felperesnek (számlabefogadónak) kellett volna igazolnia azt, hogy az általa befogadott számlák tartalmilag helyesek. A tartalmi helyállóság egyik követelménye, hogy a gazdasági esemény ténylegesen a számlában feltüntetett adatok szerint valósuljon meg.

ítéletére is, melynek értelmében ha az adóhatóság konkrét bizonyítékokkal szolgál az adókijátszás fennállásáról, sem a 2006/112 irányelvvel, sem pedig az adósemlégesség elvével nem ellentétes, ha a nemzeti bíróság az adóalany és az adóhatóság között a levonási jog elutasításának tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében vizsgálja, hogy a számlakibocsátó maga teljesítette-e a szóban forgó ügyletet, és ennek érdekében figyelembe veszi az adott ügyben felmerült összes körülményt. Az adóhatóság által az ellenőrzés során felvett nyilatkozatok tartalmának ebben az esetben is ügydöntő szerep jutott. A számlakibocsátó társaság ügyvezetője ugyanis akként nyilatkozott, hogy a céget kifejezetten a számlabefogadó társaság vezetőjének a kérésére hozta létre, lényegében csak a társaság alapításában, illetve később a szükséges dokumentumok aláírásában működött közre, melynek ellenében a számlabefogadó társaság ügyvezetőjétől még díjazást is kapott. A bíróság ezzel kapcsolatban kiemelte, hogy a számlázási célra létrehozott gazdasági társaság által kiállított számla tényleges gazdasági teljesítést nem tanúsít, ilyen módon áfa-levonás alapjául nem szolgálhat.

A Kúria a 2012. szeptember 13-án kelt Kfv.I.35.583/2011/4. számú, az adóhatóság pernyertességét eredményező ítéletében kiemelte, hogy a törvényes működés jelét sem mutató, évek óta elérhetetlen, majd az adóhatóság kezdeményezésére „kényszermegszüntetett” cég (jelen ügyben a számlakibocsátó) alappal minősíthető nem létező, fiktív cégnek, amely értelemszerűen nem állíthat ki hiteles számlát. A konkrét ügyben az adóhatóság nem elméleti, logikai következtetéssel, hanem a tények alapján mondta ki ezt, hiszen a szóban forgó számlakibocsátó céggel semmilyen módon nem lehetett kontaktust létesíteni. Alappal merülhetett fel tehát a kérdés, hogy a számlákat ki állíthatta ki, mivel a számlán feltüntetett számlakibocsátó a gazdasági élet tényleges és törvényes szereplőjeként nem működik, korábban sem volt fellelhető. Ez viszont a számla olyan súlyos tartalmi hiányossága, amely azt alkalmatlanná teszi joghatás kiváltására, az áfa levonására. A Kúria leszögezte, hogy a tartalmi hiteltelenség bizonyosság szintjéig terjedő megállapítása – amelyet a számlakibocsátó törvényes működésének hiánya okozott – jogszerűen és okszerűen eredményezte azt, hogy a felperes javára ezen számlák adójogi joghatást (adólevonás, költségelszámolás) nem válthatnak ki. Rendkívül lényeges, hogy a Kúria a

konkrét tényállás mellett annak fényében is helyesnek tartotta az adóhatósági megállapítást, hogy az Európai Unió Bírósága – melynek joggyakorlatára a magyar adóhatóságnak is tekintettel kell lennie – az elmúlt időszakban több ítéletében is értelmezte azt, hogy a számlabefogadó oldalán elvárt „kellő körültekintés” alatt mit kell érteni (C-80/11. és C-142/11.). A Kúria emlékeztetett arra, hogy az Európai Bíróság szerint az előzetes döntéshozatali eljárásokkal érintett esetek **az adott ügy konkrét körülményeitől** függenek. Márpedig azt egyik uniós ítélet sem mondta ki, hogy a számlakibocsátónak ne kellene a gazdasági élet létező, valós szereplőjének lennie, s a törvényes működés legalapvetőbb követelményeinek megfelelnie. A számlakibocsátás idején is már fellelhetően, eltűnt, bizonyítottan fiktív cég által (nevében) kibocsátott számla továbbra sem válthat ki joghatást. A Kúria végül – a jövőre nézve és a konkrét ügyön túlmutató jelleggel – utalt arra is, hogy a „kellő körültekintés” **tartalmi fogalmának értelmezése kapcsán az ésszerűen megteendő, elvárható intézkedések körét a bírósági gyakorlat leszűkítette.**

Ezt az új szemléletet tükrözi például a Szegedi Törvényszék 2012. szeptember 25-én kelt **5.K.22.008/2011/9.** számú ítélete is. A bíróság álláspontja szerint az ügyben eljáró adóhatóság által lefolytatott bizonyítási eljárás eredményéből kétség kívül megállapítható, hogy a számlákban feltüntetett gazdasági eseményeket nem a számlakibocsátók végezték el, figyelemmel az elsőfokú adóhatóság által az ellenőrzési jegyzőkönyvben és az elsőfokú határozatban részletezett körülményekre (a számlakibocsátók nem rendelkeztek a teljesítéshez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, székhelyükön nem voltak fellelhetőek, adókötelezettségeiket nem teljesítették, stb.), ebből következően az adóhatóság álláspontja helytálló volt a tekintetben, hogy a kérdéses gazdasági események nem a felek között valósultak meg. Ugyanakkor a bíróság úgy foglalt állást, hogy **önmagában az a ténymegállapítás, miszerint a gazdasági események nem mehettek végbe a számla szerinti felek között, a konkrét esetben nem teszi a számlát hiteltelenné, mivel az adóhatóság nem tisztázta azon objektív körülményeket, amelyek a számlabefogadó adózó vonatkozásában bizonyíthatnák azt a tényt, hogy az adózó tudott arról, hogy a vele szerződésben álló partnerek személyi és tár-**

gyi feltételek hiányában a szerződésben vállalt kötelezettségek teljesítésére objektíve nem képesek. A bíróság az új eljárásra nézve előírta az adóhatóság számára, hogy részletesen meg kell hallgatni a számlakibocsátó cégek számlakibocsátáskori képviselőit a szerződéskötés minden lényeges körülményéről, az azt megelőző üzleti tárgyalásokról, különösképp a számlakibocsátó teljesítőképességéről való megrendelői, vevői tájékozódásról, információkról. Csak az előzőek szerint lefolytatott további bizonyítási eljárásban megállapított tények vezethetnek a levonási jog uniós szabályokkal összhangban álló adóhatósági megtagadásához.

A Szolnoki Törvényszék a 2012. szeptember 27-én kelt 12.K.27.206/2012/3. számú ítéletében – melyet a Törvényszék az Európai Bíróság által a C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyekben hozott döntéssel közvetlenül érintett *Dávid ügyben* hozott¹⁵ – az adóhatóság jogerős határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően, új eljárás elrendelése nélkül helyezte hatályon kívül. A bíróság álláspontja szerint az adóhatóság nem bizonyította, hogy a számla szerinti gazdasági esemény nem valósult meg a szerződő felek között. Annak bizonyításával pedig teljességgel adós maradt, mint amelyet az Európai Bíróság hivatkozott ítéletének rendelkező része 1. pontjában megkövetel: az adóhatóság objektív körülmények alapján nem bizonyította, hogy a felperes tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adólevonási jogának megalapozására felhozott ügylettel a számlakibocsátó vagy az ügyletláncolatban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vett részt. Ennek hiányában pedig az adólevonási jog a felperestől jogszerűen nem tagadható meg.

A Pécsi Törvényszék a 2012. december 06-án kelt 6.K.20.732/2012/9. számú ítéletével – melyet a Pécsi Törvényszék az Európai Bíróság által a C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyekben hozott döntéssel közvetlenül érintett *Mahagében ügyben* hozott – a jogerős adóhatósági határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően, új eljárás elrendelése nélkül hatályon kívül helyezte. E cikkben már részletesen is

említett ügyben a Pécsi Törvényszék megállapította, hogy az adóhatóság nem tárt fel olyan körülményt, mely arra utalna, hogy az adóalany tudott vagy tudhatott a számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről. Az ítéletben rögzítettek szerint miután a számlakibocsátó adóalanynak minősül és mind az adóbevallási, mind az adóbefizetési kötelezettségének eleget tett, az adócsalás lehetősége nem áll fenn (hiszen az adócsaláshoz az szükséges, hogy a költségvetést kár érje, valamint az adóalany szándéka erre irányuljon), így nemcsak nincs, hanem nem is lehet a perbeli esetben olyan körülmény, mely igazolná a gazdasági esemény valótlanosságát, következésképpen a további bizonyítás szükségtelen.

Ami az adóhatóság számára kedvezőtlen döntéseket jelentő törvényszéki ítéleteket illeti, a bírósági – és ennek következtében az adóhatósági – gyakorlat kikristályosodásában komoly szerepet kaphatnak az egyes törvényszéki ítéletekkel szemben az elmúlt időszakban a Kúriához benyújtott, illetőleg a közeljövőben benyújtásra kerülő **felülvizsgálati kérelmek** is, melyek szakmai megalapozottságára az adóhatóság kiemelt figyelmet fordít. Néhány ügy kapcsán ugyanis úgy tűnik, hogy a tárgyalat uniós ítéletek megfelelő értelmezése az adóhatóság mellett nem egyszer a bíróságok számára is komoly nehézséget jelent.

E cikk írójának tapasztalatai szerint a felülvizsgálati kérelmekkel támadott törvényszéki ítéletek egyik jellemzője egyebek mellett az volt, hogy a jogerős ítélet indokolásában a bíróság nem jelölte meg azt a konkrét jogszabályt, amely alapján az alperesi jogsértés a bíróság álláspontja szerint megvalósult, és amelyen az alperesi határozat hatályon kívül helyezése alapult. Ezzel kapcsolatban utalni kell arra, hogy a Kúria jogelődjeként a Legfelsőbb Bíróság már számos esetben kimondta, hogy a közigazgatási perben a bíróság kizárólag a jogszabálysértő közigazgatási határozatot helyezheti hatályon kívül, így a hatályon kívül helyező ítélet elengedhetetlen tartalmi kellékének minősül azon **konkrét jogszabálysértés** megjelölése is, amelyre tekintettel megállapításra került az alperesi jogsértés.

További lényeges hiányosságként értékelhető több esetben az is, hogy amikor a bíróság a jogerős adóhatósági határozat hatályon kívül helyezése mellett új eljárást is elrendel, az ítélet indokolásában – a polgári perrendtar-

15) Ebben az ügyben az Európai Bírósághoz előzetes döntéshozatal iránt még a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság fordult a 12.K.27.286/2010/10. számú végzésével.

tásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 339. § (1) bekezdésével, valamint a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályiról szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) 109. § (4) bekezdésével szemben – nem adott megfelelő iránymutatást a tekintetben, hogy a nemzeti bírói jogalkalmazás, az Európai Unió Bíróságának jogalkalmazása, továbbá a 2006/112. irányelv értelmezése alapján **mi minősül olyan adóhatóság által beszerezhető, megállapítható objektív körülménynek, amely alapján az adóhatóság vizsgálni és megállapítani (bizonyítani) köteles, hogy az adózó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszását megvalósító ügyletben vesz részt.** Az előzetes döntéshozatali eljárásban az Európai Bíróság feladata az uniós jog értelmezése vagy az érvényességéről való döntés, azonban nem feladata e jognak az alapeljárás alapját képező tényállásra történő alkalmazása, mert erre a nemzeti bíróságnak van hatásköre. Amennyiben tehát a nemzeti jog, illetve a nemzeti gyakorlat vizsgálatát a nemzeti bíróság azért kéri, hogy annak uniós joggal való összhangját meg tudja ítélni, ehhez az Európai Bíróság szempontokat ad, de a nemzeti jog értelmezéséről és annak uniós jogba ütközéséről közvetlenül soha nem dönt. Ez utóbbi feladat ugyanis a nemzeti bíróságokra hárul.

V. Konklúzió

Tekintettel arra, hogy a tárgyalt körben az évtizedes adóhatósági gyakorlat a Legfelsőbb Bíróság (később a Kúria) által megerősített, sőt elsődlegesen általa kimunkált módszertani elveken nyugszik, a tényállás tisztázása és bizonyítása kapcsán feltétlenül szükséges adóhatósági korrekciók és módszertani „finomhangolások” végrehajtásán túlmenően, kérdéses, hogy mennyiben indokolt az áfa ellenőrzések során kialakított, illetve évek óta követett, mindeddig jellemzően a hazai bíróságok által is helytállónak ítélt gyakorlat gyökeres megváltoztatása.

Bár az elmúlt időszakban többször érte vád az adóhatóságot a tekintetben, hogy nem mutat hajlandóságot az uniós verdikteknek megfelelő (illetve az adózói képviselők által megfelelőnek gondolt) gyakorlat kialakítására, azonban hatósági oldalról nézve világos és könnyen belátható, hogy eddig az egyértelmű útmutatást kijelölő Kúriai íté-

letek nélkül az adóhatósági gyakorlat teljes megváltoztatásának adott esetben az adókijátszásra hajlamos, vagy egyenesen arra berendezkedett adózók körében olyan üzenete is lehet illetve lehetett volna, hogy mostantól gyakorlatilag elegendő egy formailag szabályos(nak tűnő) számla is az adóvisszaigénylés érvényesítéséhez, melyet az adóhatóság csak a bizonytalanul meghatározható „adócsalás” fennállásakor, és ez esetben is csak akkor tagadhat meg, ha objektív körülmények által szubjektív tényállási elemeket (ad absurdum az adózó „pozitív tudattartalmát”) képes bizonyítani, nevezetesen azt, hogy erről az „adócsalásról” a számlabefogadó tudott, vagy tudnia kellett¹⁶. Nem beszélve arról, hogy a számlabefogadó adójogi felelősségének esetlegesen az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlatát is túlhaladó gyengítése az évtizedes adóhatósági munkával mérhetően javított, és az ellenőrzési gyakorlat eredményeként mára már valamivel feszebb, európainak nevezhető adómorált egyértelműen rontaná és a '90-es évek közepére jellemző szintre szorítaná vissza, beláthatatlan következmények mellett.

Ezzel együtt az már most látható, hogy a jövőre nézve az adóhatósági gyakorlat mely pontokon igényel kétségtelenül kiigazítást. Az adólevonás tárgykörében a fiktív számlás esetek korábbi tipizálását követve (lásd a cikk elején) az alábbi szempontokat érdemes figyelembe venni.

1. Amikor a számlakibocsátó nem adóalany

- Változatlanul érvényesnek tekinthető, hogy a cégjogiilag nem létező alany az áfa rendszerében sem minősül adóalanyoknak, saját név alatt folytatott gazdasági tevékenység hiányában nem háríthat át előzetesen felszámított adót sem.
- Továbbra is hiteltelennek minősül a cégjegyzékben szereplő, de a valós működés jeleit nem mutató, hatóságok számára elérhetetlen, ún. fantom cég által kibocsátott számla. Fontos kiemelni azonban azt is, hogy a valós működés hiányát alátámasztó körülményeknek (bejelentett székhelyén nem volt működésre utaló jel, nem valós a székhelyként megjelölt cím, amire tekintettel az adószámot felfüggesztették vagy törölték, a céget a cégjegyzékből törölték, stb.) a számlakibocsátás időszakában is fenn kell állnia.

16) Megjegyzendő, hogy e felelősségi alakzat feltárása és bizonyítása még egy büntetőeljárás keretében is – nemhogy egy államigazgatási eljárás során – komoly bizonyítási nehézséget okoz. Ezenkívül kérdéses, hogy az állami költségvetés gyakorlatilag átvállalhatja-e azt az üzleti kockázatot, melyet a vevő (megrendelő) tartozna viselni abban az esetben, ha olyan üzleti partnert választ, akinek (amelynek) a jogkövető magatartása megkérdőjelezhető, és ami gondos és ésszerű gazdálkodás mellett felismerhető.

c) Változott ugyanakkor az érvényes vállalkozói igazolvánnyal nem rendelkező magánszemélyek által, vállalkozói minőségben kibocsátott számlák megítélése. Önmagában a vállalkozói igazolvány hiánya nem teszi a számlát hiteltelenné, mivel a magánszemély áfa alanynak minősül, ha adóköteles gazdasági tevékenységet végez. Ebben az esetben a számlabefogadó adólevonási joga nem vitatható, az adóhatóságnak a fizetendő adót a magánszemély terhére kell megállapítani. Értelemszerűen ebben az esetben is vizsgálendő a számla hitelessége a gazdasági esemény megvalósulása szempontjából.

2. Amikor a számla mögött nincs valós gazdasági esemény

Változatlanul hiteltelenné minősül a számla, ha az abban feltüntetett gazdasági esemény egyáltalán nem valósult meg. Ebben az esetben nem teljesül az adólevonásnak a törvényi feltétele, mivel kizárólag az adóalany által teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatás nyújtás kapcsán áthárított adó levonására van mód. A gazdasági esemény hiánya olyan körülmény, amely a kellő körültekintést nyilvánvalóan kizárja, így a bírósági gyakorlat sem vár el további bizonyítást a számlabefogadó gondos vagy gondatlan eljárásra vonatkozóan.

3. A gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között jött létre

Ezen esetkörbe tartozó ügyek megítélésnél mindenképpen szükséges a korábbi adójogi gyakorlat áthangolása. A Kúria ugyanis kiemelt jelentőséget tulajdonít egyebek mellett annak, hogy a számlakibocsátó létező, működő adóalany; az adóhatóság fel tudta venni a kapcsolatot a számlakibocsátóval; a számlakibocsátó elismerte a számla szerinti gazdasági esemény teljesítését. Mindezen körülmé-

nyek a bíróság álláspontja szerint azt igazolhatják, hogy a felek között megtörtént a gazdasági esemény. Ezzel szemben az adóhatóságot terheli annak a bizonyítása, hogy az egyező nyilatkozatok ellenére mégsem a számlakibocsátó teljesített. Ennek kapcsán a jövőben várhatóan nem lesz elegendő a kétségek megfogalmazása (pl.: a teljesítés kétséges, nem igazolható), az adóhatóságnak objektív körülményekkel kell alátámasztani a megállapítását (pl. a munkát végző személy nyilatkozata szerint nem állt a számlakibocsátóval jogviszonyban, a teljesítés a felek által megjelölt módon fizikailag lehetetlen a telephely vagy egyéb feltétel hiánya miatt, stb.). A jegyzőkönyvnek és a határozatoknak ezen túlmenően azt is tartalmaznia kell, hogy az ellenőrzés által feltárt objektív körülmények miatt a számlabefogadónak észlelnie kellett, vagy egyenesen tudta, hogy adókiadásban vesz részt. Továbbra is elvárható ugyanakkor, hogy a valóságban teljesített ügyletről a felek érdemi információval rendelkezzenek.

Végül mindezek figyelembevételével mellett sem szabad megfeledkezni arról, hogy mind a Magyar Állam, mind pedig az Európai Bizottság, valamint nem utolsósorban a társadalom közös terheihez jogkövető módon hozzájáruló adózó állampolgárok is joggal várják el azt, hogy az adóhatóság a jövőben következetesen lépjen fel a magyar nemzetgazdaságnak több milliárd euróra becsült kárt okozó áfa-visszaélések visszaszorítása érdekében. Ennek szellemében a Nemzeti Adó- és Vámhivatal már a 2012. június 28-án közzétett sajtónyilatkozatában¹⁷ is határozottan leszögezte, hogy az uniós döntésektől függetlenül fiktív számlára a jövőben sem alapítható adólevonási jog. Azt ugyanakkor, hogy egy számla milyen körülmények között tekinthető tartalmilag fiktívnek, *a konkrét egyedi ügyeken keresztül* a formálódó új bírósági és, az ehhez igazodó adóhatósági gyakorlata fogja megmutatni.

DR. KOROSSY CSABA

17) www.nav.gov.hu/nav/sajtoszoba/hirek/eu_20120628.html

Kreditpontos rendezvények,
konferenciák, klubok, könyviteli továbbképzés,
adóügyi szakkönyvek, letölthető anyagok, stb.

www.kompkonzult.hu