

## **Kúria**

Közigazgatási-Munkaügyi Kollégium

Joggyakorlat-elemző Csoport

2014.El. II.JGY.1/2.

A Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportjának „**Az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata**” vizsgálata eredményéről készített:

## **Összefoglaló vélemény**

A Kúria joggyakorlat-elemző csoportja által  
2016. február 9-én elfogadott és

a Kúria Közigazgatási-Munkaügyi Kollégiuma által  
2016. június 6-án jóváhagyott  
összefoglaló véleménye

## Tartalomjegyzék

<b>1. A joggyakorlat-elemző csoport munkájának ismertetése.....</b>	<b>7. oldal</b>
<b>2. Alkalmazott jogszabályok bemutatása a vizsgálat alá vont ügyekben.....</b>	<b>11. oldal</b>
2.1. Nemzetközi norma, nemzeti jogszabályok .....	11. oldal
2.2. Alaptörvény .....	12. oldal
2.3. Áfa tv. ....	13. oldal
2.4. Sztv. ....	19. oldal
2.5. Art. ....	20. oldal
2.6. Pp. ....	27. oldal
2.6. Áfa Irányelv.....	29. oldal
<b>3. Az általános forgalmi adóztatás jogi alapjai és lehetséges fejlesztési irányai .....</b>	<b>32. oldal</b>
3.1. Bevezetés.....	32. oldal
3.2. A fogyasztási típusú – közvetett – adók elhelyezése a magyar adórendszerben.....	33. oldal
3.3. Az áfa nemzeti szabályozásának történeti áttekintése.....	36. oldal
3.4. A hatályos magyar nemzeti áfa szabályozás jellemzői .....	40. oldal
3.5. Adólevonási joggal adómentes.....	41. oldal
3.6. Az adó levonásának szabályai.....	42. oldal
3.7. Összegzés. Az áfa jövője a Bizottság javaslatai, az amerikai modell és egyes elméletek szerint.....	45. oldal
<b>4. Az áfa levonással érintett ügyek polgári jogi kapcsolatai .....</b>	<b>52. oldal</b>
4.I. A jogirodalom álláspontja .....	52. oldal

4.I.1. Színlelt szerződések – Fogalmak .....	52.oldal
4.I.2. Típusok .....	53.oldal
4.I.3. Elhatárolási kérdések .....	54.oldal
4.I.4. Jogkövetkezmények .....	56.oldal
4.I.5. Eljárási és bizonyítási kérdések .....	58.oldal
4.II. A fiktív ügyletek, nem valós gazdasági események .....	59.oldal
<b>5. Az aktavizsgálat eredményei .....</b>	<b>65.oldal</b>
5.1 Bevezetés .....	65.oldal
5.2. Az áfa levonás ellenőrzéséről általában .....	65.oldal
5.3. Az adóhatósági gyakorlat vizsgálatának jellemzői .....	72.oldal
5.4. Bizonyítási eljárás az áfa-hoz kapcsolódóan az adóigazgatásban és az adóperekben.....	81.oldal
5.4.1. Jellemző bizonyítási eszközök az áfa levonási jog gyakorlásához kapcsolódóan .....	82.oldal
5.4.2. Kapcsolódó vizsgálat .....	83.oldal
5.4.3. Szakértői vélemény .....	84.oldal
5.4.4. Az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás .....	85.oldal
5.4.5. Külföldi jogsegély, vagy nemzetközi megkeresés .....	86.oldal
5.5. A keresetekben és a felülvizsgálati kérelmekben hivatkozott jogszabálysértések .....	87.oldal
5.5.1. A keresetekben hivatkozott jogszabálysértések .....	87.oldal
5.5.1.1. Adózói jog sérelme .....	87.oldal
5.5.1.2. További jogszabálysértések a keresetekben .....	89.oldal
5.5.1.3. Az elsőfokú bíróságon csatolt bizonyítékok és bizonyítási indítványok.....	89.oldal

5.5.1.4. <i>A keresetekben hivatkozott Európai Bírósági döntések</i> .....	91. oldal
5.5.2. <i>A felülvizsgálati kérelmekben hivatkozott jogszabálysértések</i> .....	93. oldal
5.5.2.1. <i>A felülvizsgálati kérelmek alapadatai és a jogszabálysértések köre</i> .....	93. oldal
5.5.2.2 <i>A felülvizsgálati kérelemben hivatkozott eljárási jogszabálysértésekkel összefüggésben rögzített adatok</i> .....	95. oldal
5.5.2.3. <i>A felülvizsgálati kérelmekben hivatkozott Európai Bírósági döntésekről</i> ....	96. old
5.6. <i>A közigazgatási határozatok jogi sorsa a közigazgatási bíróság ítéleteinek tükrében</i> .....	98. oldal
5.7. <i>Jogerős ítéletek elemzése</i> .....	102. oldal
5.7.1./ <i>Az elsőfokú ítélet meghozatalának alapjául szolgáló ténymegállapítások</i> ..	102. old
5.7.2. <i>Objektív jellemzők, az elsőfokú ítélet által elfogadott körülmények</i> .....	103. oldal
5.7.3. <i>Az adóhatóság új eljárásra kötelezése esetén adott útmutatás</i> .....	106. oldal
5.7.4. <i>Az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasításának indokai</i> .....	108. oldal
5.8. <i>A felülvizsgálati eljárásban hozott határozatok elemzése</i> .....	108. oldal
5.8.1. <i>A vizsgált ügyek száma</i> .....	108. oldal
5.8.2. <i>A felülvizsgálati kérelmet, csatlakozó felülvizsgálati kérelmet benyújtókra vonatkozó adatok</i> .....	109. oldal
5.8.3. <i>A felülvizsgálati eljárásban hozott határozatok meghozatalának módja és típus szerinti megoszlása</i> .....	109. oldal
5.8.4. <i>A jogerős ítéletekben előforduló súlyos érdemi döntésre kiható eljárási jogszabálysértésekre vonatkozó adatok</i> .....	111. oldal
5.8.5. <i>Az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozathozatalra utasítása esetén adott iránymutatásra vonatkozó statisztikai adatok</i> .....	113. oldal

5.8.6.. <i>A felülvizsgálati ítélet meghozatalának alapjául szolgáló ténymegállapítások</i> .....	114. oldal
5.8.7. <i>A felülvizsgálati eljárásban hozott döntés meghozatalának alapjául szolgáló „objektív” körülmények</i> .....	116. oldal
5.8.8. <i>A határozat hatályon kívül helyezésének indoka és az adóhatóság új eljárásra kötelezése esetén adott útmutatás</i> .....	122. oldal
<b>6. Az előzetes döntéshozatalai eljárás és az Európai Unió Bírósága esetjoga</b> ..	124. oldal
6.1. Előzetes döntéshozatalai eljárás .....	124. oldal
6.2. Az irányelv, mint az uniós jogharmonizáció alapvető eszköze .....	124. oldal
6.3. Az Európai Unió Bíróságának esetjoga az áfa levonás körében .....	125. oldal
6.4. Az Európai Unió Bíróságának esetjoga a számlázás körében .....	131. oldal
<b>7. A Kúria 2012-2014. évi ítélkezési gyakorlatának bemutatása</b> .....	133. oldal
<b>8. A tagállami bíróságok áfa levonási jog gyakorlata – 2015</b> .....	142. oldal
8.1. Bevezetés .....	142. oldal
8.2. Tagállami bíróságok válaszai .....	143. oldal
8.3. Tagállami bíróságok gyakorlatának jellemzése.....	147. oldal
8.3.1. <i>Ausztria</i> .....	147. oldal
8.3.2. <i>Franciaország</i> .....	148. oldal
8.3.3. <i>Lengyelország</i> .....	148. oldal
8.3.4. <i>Litvánia</i> .....	150. oldal
8.3.5. <i>Németország</i> .....	152. oldal
8.3.6. <i>Olaszország</i> .....	154. oldal

8.3.7. Szlovénia .....	154. oldal
8.3.7. Hollandia .....	156. oldal
8.3.9. Málta.....	158. oldal
8.3.10. Egyesült Királyság .....	159. oldal
8.4. Összefoglaló .....	160. oldal
<b>9. A Jogelemző csoport összefoglalója .....</b>	<b>161. oldal</b>

**Mellékletek:**

1. számú – Dr. Erdős Éva: Az általános forgalmi adóztatás jogi alapjai és lehetséges fejlesztési irányai.....	164. oldal
2. számú – Aktavizsgálat szempontjai (kérdőív) .....	208. oldal
3. számú – A Nemzeti Adó- és Vámhivatal által szolgáltatott statisztika .....	223. oldal
4. számú – Európa Unió Bírósága áfa levonásos ítéletei.....	226. oldal
5. számú – Európa Unió Bírósága számlázási ítéletei .....	255. oldal
6. számú – Nemzetközi kérdőív .....	268. oldal
7. számú – Magyar Okleveles Adószakértők Egyesülete véleménye.....	272. oldal

### **1. A joggyakorlat-elemző csoport munkájának ismertetése**

Dr. Darák Péter, a Kúria elnöke 2015. január 16. napján a a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény (továbbiakban Bszi.) 29-30. §-ában foglaltak alapján 2014.El.II.JGY.1/2. szám alatt „Az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata” vizsgálati tárgykörben a közigazgatási jogi ítélkezési tevékenység vizsgálatára joggyakorlat-elemző csoport felállítását rendelte el. A vizsgálati tárgykörre felállított joggyakorlat-elemző csoport vezetőjéül dr. Hajnal Péter kúriai tanácselnököt, míg a csoport tagjaiként dr. Heinemann Csilla, dr. Kurucz Krisztina, dr. Kárpáti Magdolna, dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet, dr. Sugár Tamás Sándor kúria bírót jelölte ki. 2015. január 21-én Huszárné dr. Oláh Éva kúriai bírót is a csoport tagjává jelölte ki.

A joggyakorlat-elemző csoport vezetője javaslatára a Kúria elnöke a Bszi. 29. § (2) bekezdése alapján – figyelemmel a Kúria Ügyviteli Szabályzatának (továbbiakban KÜSZ) 33. § (2) bekezdésére – 2015. február 11-én a csoport tevékenységébe való részvételre kért fel három alsóbb fokú bíróságra beosztott bírót, valamint a vizsgálat területen működő négy elméleti, gyakorlati szakembert: dr. Bana Imre bírót (Szolnoki KMB), dr. Dobó Viola bírót (Gyulai KMB), dr. Huber Gábor bírót (Fővárosi KMB), dr. Erdős Éva egyetemi docenst (Miskolci Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar Pénzügyi Jogi Tanszék), dr. Herich György egyetemi docenst (MOKLASZ, Pécsi Tudományegyetem, Közgazdaságtudományi Kar), dr. Békés Balázs ügyvédet (adótanácsadó, egyetemi adjunktus (Pázmány Péter Katolikus Egyetem Jog- és Államtudományi Kar Pénzügyi Jogi Tanszék).), Zara László elnököt (Magyar Adótanácsadók és Könyvviteli Szolgáltatók Országos Egyesülete), Engelthalerné dr. Szabó Szilvia főosztályvezető helyettest (Nemzeti Adó- és Vámhivatal). A joggyakorlat-elemző csoport vezetője dr. Tombor Csaba kúriai tanácsjegyzőt vont be, mint adminisztratív és kutatást segítő munkatársat.

A joggyakorlat-elemző csoport vezetője **2015. február 12.** napján kitűzte a csoport alakuló ülését, elkészítette a csoport által végzett vizsgálat Munkaterv tervezetét. Ezzel egyidejűleg intézkedett a csoport tagjai közötti kapcsolattartás és információáramlás érdekében közös elektronikus postafiók létesítése iránt.

A joggyakorlat elemző csoport a 2015. február 24-én megtartott alakuló ülésén elfogadta a Munkatervet, mely az alábbiak szerint határozta meg a csoport tevékenységének célját:

„Az Európai Bizottság tanulmánya szerint Magyarországon a lehetséges áfabevétel egynegyedét, 2,971 milliárd eurót (kb. 920 milliárd forintot) nem lehetett behajtani 2012-ben. Az áfacsalások az egész unióban komoly problémát okoznak: hazánknál nyolc tagállam is rosszabbul teljesít az áfa behajtás tekintetében és uniós szinten 16 százalékos volt az áfarés 2012-ben, ami összesen 177 milliárd euró bevételkiesést jelentett a tagállamoknak. Az adócsalás elleni harc főként a nemzeti hatóságok feladata. (origo.hu/gazdasag/20141110-afabevetelek-negyede-eltunik)

A vizsgálati tárgykört indokolja az is, hogy a pénzügyi jogi perek legjelentősebb hányadát az áfa perek jelentik. Ez nem specifikus területi jelenség, mivel ilyen pereket az ország valamennyi közigazgatási és munkaügyi bíróságán tárgyalják. A magyar jogalkotásra, jogalkalmazásra jelentős hatást fejt ki a közösségi jog, és az Európai Unió Bíróságának(továbbiakban: EUB) esetjoga. Magyar kezdeményezésre az EUB több előzetes döntéshozatali eljárásban hozott ítéletében fektette le a legjelentősebb alapelveket, amelyek változást hoztak a magyar jogalkalmazásban.

A vizsgálat alapján megállapítható, hogy melyek a leggyakrabban előforduló jogi problémák, azokra milyen válaszokat fogalmaz meg az ítélkezési gyakorlat, van-e



alapvető eltérő joggyakorlat, szükséges-e joggyakorlat irányítása, jogegységi határozat meghozatalának kezdeményezése. A vizsgálat a jövőre nézve ajánlásokat fogalmazhat meg, akár jogalkotás felé is.”

A KÜSZ 36. §-a és 37. § (1) bekezdése alapján a csoport az 1/2015. (II.24.) határozatával úgy döntött, hogy a vizsgálati év a közigazgatási és munkaügyi bíróságok határozatai tekintetében 2013 év, a Kúria határozatai tekintetében pedig 2014 év lesz. Az alakuló ülésen a joggyakorlat-elemző csoport részfeladatokat is meghatározott, és kijelölte azok felelőseit: áfa dogmatika, jogszabályi háttér, nemzetközi összehasonlítás, Európai Unió Bírósága joggyakorlata, semmisség, adótanácsadók által felvetett gyakorlati problémák, NAV statisztika.

Az alakuló ülést követően a csoport vezetője megkereste a törvényszéki elnököket, hogy a 2013. évben ítélettel befejezett, az Áfa tv. 120. §-a alapján az adóalanyt megillető áfalevonás jogszerűsége tárgyában hozott adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata iránt folyamatban volt közigazgatási pereket gyűjtsék ki és az adóhatósági iratok beszerzését követően küldjék meg a joggyakorlat-elemző csoport részére azokban az ügyekben, ahol a jogerős ítéletet egyik fél sem támadta felülvizsgálati kérelemmel. Ezzel egyidejűleg intézkedett a 2014. évben a Kúria által befejezett hasonló ügyek kigyűjtése iránt. A lista elkészülte után ismételten megkereste az érintett törvényszéki elnököket a peres és közigazgatási iratanyag megküldése érdekében.

A joggyakorlat-elemző csoport vezetője elkészítette az aktavizsgálat szempontrendszer tervezetét, melyet 2015. március 19-én eljuttatott a csoport tagjainak. Egyben felvette a kapcsolatot a Kúria Informatikai Osztály vezetőjével a csoport által meghatározott kérdésekre adott válaszok rögzítésére alkalmas elektronikai kérdőív létesítése iránt.

A joggyakorlat-elemző csoport **2015. június 3.** napján tartotta meg második ülését. Ezen az 1/2015. (VI.3.) határozatával elfogadta az aktavizsgálat szempontrendszerét, majd a 2/2015. (VI.3.) határozatával döntött a kúriai felülvizsgálattal érintett ügyeknek az alsóbb fokú bíróságról beosztott bíró tagjai által, a kúriai felülvizsgálattal nem érintett ügyeknek a kúriai bíró tagok által történő vizsgálatáról, az akták elosztásáról.

A második ülést követően a csoport vezetője intézkedett a beszerzett peres iratoknak az aktavizsgálatra kijelölt bírók részére való megküldése érdekében. Ezzel egyidejűleg a Kúria Informatikai Osztály segítségével elkészült a végleges elektronikus kérdőív. Az aktavizsgálatot a kijelölt bírók 2015. szeptember 15. napjáig elvégezték, ezt követően a felkért iratokat visszaküldték.

A joggyakorlat-elemző csoport **2015. október 7.** napján tartotta harmadik ülését, melyen beszámolók hangzottak el a részanyagok készültségi állapotáról, az aktavizsgálat befejezéséről. Ezt követően a csoport tagjai az 1/2015. (X.7.) számú határozatukkal elfogadták az aktavizsgálat adatai feldolgozásának szempontrendszerét, és meghatározták az egyes feladatok felelőseit, elkészítésük határidejét. A részanyagokat a felelősök megküldték a csoport vezetőjének, aki azokat emailen keresztül eljuttatta valamennyi csoporttagnak.

A joggyakorlat-elemző csoport **2015. december 9.** napján tartotta negyedik ülését, melyen megvitatta az elkészült részanyagokat, elfogadta azok részbeni módosítását, döntött az Összefoglaló vélemény szerkezetéről (törzsanyag, mellékletek), és annak 2016.január 15-ig történő összeállításáról.

A joggyakorlat-elemző csoport **2016. február 9.** napján tartotta ötödik ülését, melyen megvitatta, majd az Összefoglaló véleményt, és annak mellékleteit.

## **2, Alkalmazott jogszabályok bemutatása a vizsgálat alá vont ügyekben**

### **(a vizsgálattal érintett időszakban hatályos állapot szerint)**

#### **2.1 Az általános forgalmi adó levonása tárgyú ügyekben az adóhatóság és az adózók által alkalmazott**

– **nemzetközi norma:** az Európai Unió Tanácsának 2006. november 28-i 2006/112/EK Irányelve a közös hozzáeladó-rendszerről (továbbiakban **Irányelv**, vagy **Áfa Irányelv**), amelynek X. címe tartalmazza az adólevonás szabályait,

– **nemzeti jogszabályok:** Magyarország Alaptörvénye, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: **régi Áfa tv.**), az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: **Áfa tv.**), a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: **Szvtv.**), az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: **Art.**).

Az adóhatározatok bíróság általi felülvizsgálata iránti perekben a bíróság a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: **Pp.**) alapján jár el.

Az adózók és az adóhatóság részéről a régi Áfa tv. leggyakrabban alkalmazott jogszabályhelyei: 32. § (1) bekezdés, 35. § (1) bekezdés 44. § (1) bekezdés,

az Áfa tv. leggyakrabban alkalmazott jogszabályhelyei: 2.§, 5.§, 6.§ (1)-(2) bekezdések, 55.§ (1)-(2) bekezdések, 56.§, 65.§, 82.§, 119.§ (1) bekezdés, 120.§, 127.§ (1) bekezdés a) pont, 153.§ (1)-(2) bekezdések, 153/A.§, 158/A.§ (1) bekezdés, 163.§ (1) bekezdés, 168.§ (1) bekezdés, 169.§, 172.§, 174.§, 179.§ (1) bekezdés, 184.§, 185.§ (1)-(2) bekezdés. A számlákra, könyvvezetésre vonatkozó rendelkezéseket tartalmaz a Szvtv., közöttük többször idézett: 15.§ (3) bekezdés, 165.§ (1)-(2) bekezdés, 166.§ (2)

bekezdés.

Az Art.-ből az adóhatóság és az adózók többnyire a következő törvényhelyek alapján járnak el: 1.§ (7) bekezdés, 44.§ (1)-(2) bekezdések, 45.§, 47.§ (1)-(3) bekezdések, 86.§ (1) bekezdés, 87.§ (1) bekezdés, 95.§ (1), (3) bekezdések, 97.§ (4)-(6) bekezdések, 99.§ (1) bekezdés, 100.§ (1)-(3) bekezdések, 105.§, 106.§ (1)-(2) bekezdései, 107.§ (3)-(4) bekezdések, 120.§ (1), (4) bekezdések, 123.§, 128.§ (1) bekezdés, 129.§ (1) bekezdés, 136.§ (1) bekezdés, 138.§ (1) bekezdés, 140.§ (1)-(2) bekezdések, 143.§ (1) bekezdés

Az áfa levonása tárgyú ügyekben meghozott adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perekre (is) irányadó törvényhelyek: Pp. 3.§ (3)-(4) bekezdések, 164.§ (1) bekezdés, 166.§ (1) bekezdés, 206.§ (1) bekezdés, 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, 324.§-ának (1) bekezdés, 327.§ (1) bekezdés, 330.§ (1)-(2) bekezdés, 335/A.§ (1) bekezdés, 339.§ (1) bekezdés, (2) bekezdés g.) pont.

## **2.2. Alaptörvény**

Magyarország Alaptörvényének 40. cikke alapján a közteherviselés és a nyugdíjrendszer alapvető szabályait a közös szükségletek kielégítéséhez való kiszámítható hozzájárulás és az időskori létbiztonság érdekében sarkalatos törvény határozza meg. Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény rendelkezik a közteherviselés alapvető szabályairól, a 28.§ (1) bekezdése szerint Magyarországon minden természetes személy, jogi személy és más jogalany

a) adó, járulék, hozzájárulás, vagyonszerzési illeték, bírság, pótlék vagy más hasonló – az állam közvetlen ellenszolgáltatása nélküli – rendszeres vagy rendkívüli fizetési kötelezettség, továbbá

b) az állami közhatalom birtokában nyújtható szolgáltatásért, eljárásért fizetendő eljárási

és felügyeleti illeték, igazgatási szolgáltatási díj, pótdíj teljesítésével járul hozzá a közös szükségletek fedezetéhez.

### **2.3. Áfa tv.**

Az vonatkozó törvények közül 1987. évi V. törvény rendelkezett a hozzáadott értékadó típusú általános forgalmi adó-rendszer bevezetéséről. E harmincegy §-ból álló törvényt az első év működési tapasztalatai alapján az 1988. évi VII. törvény módosította, majd annak érdekében, hogy az áfa-rendszerrel kapcsolatos előírásokat (a még hatályos rendeletek helyett) egységesen törvény szabályozza, következett az 1989. évi XL. törvény. Az áfa-rendszer gyakorlati működésének tapasztalatai, az állami költségvetés feladatainak ellátásához szükséges állandó és értékálló bevétel biztosítása, az Európai Közösségekhez való társulásból fakadó követelmény indokolták a régi Áfa tv. bevezetését. Végezetül az Országgyűlés – figyelemmel az államháztartás feladatainak ellátásához szükséges állandó, nem konjunktúraérzékeny és értékálló bevétel biztosítására, az árutermelő piacgazdaság igényeit kielégítő verseny semleges adórendszer működtetésének követelményeire, Magyarországnak az Európai Unióban tagállamként való részvételére, különös tekintettel az ebből fakadó, az általános forgalmi adózás területén jelentkező jogharmonizációs kötelezettségekre – megalkotta az Áfa tv.-t.

Az Áfa tv. hatálya kiterjed arra a jogképes személyre vagy szervezetre, aki (amely) saját neve alatt gazdasági tevékenységet folytat, tekintet nélkül annak helyére, céljára és eredményére (Áfa tv. 5.§). Gazdasági tevékenység valamely tevékenység üzletszerű, illetőleg tartós vagy rendszeres jelleggel történő folytatása, amennyiben az ellenérték elérésére irányul, vagy azt eredményezi, és annak végzése független formában történik. Gazdasági tevékenység körébe tartozik különösen a termelésre, forgalmazásra irányuló ipari, mezőgazdasági és kereskedelmi tevékenység, valamint az egyéb szolgáltatói

tevékenység, ideértve a szellemi szabad foglalkozásként folytatott tevékenységeket is (Áfa tv. 6.§ (1)-(2) bekezdések).

Az Áfa tv. alapján adót kell fizetni adóalany által – ilyen minőségében – belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása, terméknek az Európai Közösségen belüli egyes, belföldön és ellenérték fejében teljesített beszerzése és termék importja után (Áfa tv. 2.§).

Az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul (teljesítés). A teljesítéshez fűződő joghatás beáll abban az esetben is, ha teljesítés hiánya ellenére számlakibocsátás történik (Áfa tv. 55.§ (1)-(2) bekezdések).

Termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapja – ha az Áfa tv. másként nem rendelkezik – a pénzben kifejezett ellenérték, amelyet a jogosult kap vagy kapnia kell akár a termék beszerzőjétől, szolgáltatás igénybe vevőjétől, akár harmadik féltől, ideértve a támogatások bármely olyan formáját is, amely a termék értékesítésének, szolgáltatás nyújtásának árát (díját) közvetlenül befolyásolja (Áfa tv. 65.§). Az adó mértéke az adó alapjának meghatározott százaléka (Áfa tv. 82.§.)

A fizetendő adót – ha az Áfa tv. másként nem rendelkezik – a teljesítéskor kell megállapítani (Áfa tv. 56.§). Az adót az adófizetésre kötelezett maga állapítja meg – önadózás – (Áfa tv. 153.§ (1) bekezdés).

Az adót önadózással megállapító adófizetésre kötelezett a megállapított adóról az Art. szerint bevallást tesz az állami adóhatóságnak (Áfa tv. 184.§.). Abban az esetben, ha a 184.§ szerint bevallott adó megfizetési kötelezettséget eredményez, az adófizetésre kötelezett az adót legkésőbb az Art.-ban meghatározott esedékességig fizeti meg az állami adóhatóságnak. A határozattal megállapított adót az adófizetésre kötelezett legkésőbb a határozatba foglalt esedékességig fizeti meg (Áfa tv. 185.§ (1)-(2) bekezdés).

Az áfa levonásának jogát az Áfa tv. VII. fejezete tartalmazza. Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany rá áthárított (Áfa tv. 120.§). Az adólevonási jog akkor keletkezik – ha az Áfa tv. másként nem rendelkezik –, amikor az előzetesen felszámított adónak megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani (Áfa tv. 119.§ (1) bekezdés).

Az általános forgalmi adó levonás szabályozását részletesebben a **3.6. Az adó levonásának szabályai** fejezetben

A belföldön nyilvántartásba vett adóalany az adómegállapítási időszakban megállapított fizetendő adó együttes összegét csökkentheti az ugyanezen vagy az Art. szerinti elévülési időn belüli korábbi adómegállapítási időszakban (időszakokban) keletkezett levonható előzetesen felszámított adó összegével. Ha az így megállapított különbözet előjele negatív, a különbözetet a belföldön nyilvántartásba vett adóalany

a) az elévülési időre figyelemmel a soron következő adómegállapítási időszakban veheti figyelembe úgy, mint az akkori adómegállapítási időszakban megállapított fizetendő adó

együttes összegét csökkentő tételt, vagy

b) a 186.§-ban meghatározott feltételek szerint és módon az állami adóhatóságtól visszaigényelheti (Áfa tv. 153/A.§ (1) bekezdés).

A 153/A.§ (1) bekezdése szerint megállapított negatív előjelű különbözet összege legkorábban az Art.-ban meghatározott esedékességtől kezdődően igényelhető vissza, ha

a) azt a 184.§ szerinti bevallás benyújtásával egyidejűleg a belföldön nyilvántartásba vett adóalany az állami adóhatóságtól kérelmezi; továbbá

b) az abszolút értékben kifejezve eléri vagy meghaladja:

ba) havi bevallásra kötelezett esetében az 1.000.000 forintot,

bb) negyedéves bevallásra kötelezett esetében a 250.000 forintot,

bc) éves bevallásra kötelezett esetében az 50.000 forintot (Áfa tv. 186.§ (1) bekezdés).

Az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120.§ a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla (Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pont). A számlára vonatkozó kötelezettségekre annak a tagállamnak a szabályait kell alkalmazni, ahol azt a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyre a számla vonatkozik, teljesítik (Áfa tv. 158/A. § (1) bekezdés).

Az adóalany köteles az Áfa tv 2.§ a) pontja szerinti termékértékesítéséről, szolgáltatásnyújtásáról a termék beszerzője, szolgáltatás igénybe vevője részére, ha az adóalanytól eltérő más személy vagy szervezet, számla kibocsátásáról gondoskodni (Áfa tv. 159.§ (1) bekezdés). Az adóalany a számla kibocsátásáról legkésőbb a teljesítésig, előleg fizetése esetében a fizetendő adó megállapításáig, de legfeljebb az



attól számított ésszerű időn belül köteles gondoskodni (Áfa tv. 163.§ (1) bekezdés).

A számla minden olyan okirat, amely megfelel az Áfa tv. Számlázás című X. fejezetében meghatározott feltételeknek. (Áfa tv. 168.§ (1) bekezdés). 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 igénybe vevőjének
  - 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 terméket beszerző, szolgáltatást igénybe vevő adóalanyra a k) pont szerinti áthárított adó a 2 000 000 forintot eléri vagy meghaladja és 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 SZJ, 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 „önszámlázás” 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 (Áfa tv. 169.§).

A számlán az áthárított adót [169.§ k) pontja] – a 80.§ szerint meghatározott árfolyam alkalmazásával – forintban kifejezve abban az esetben is fel kell tüntetni, ha az egyéb adatok külföldi pénznemben kifejezettek (Áfa tv. 172.§). A számla és a nyugta lehet elektronikus vagy papíralapú (Áfa tv. 174.§.).

#### **2.4. Sztv.**

A számlákra (bizonylatokra), számlázásra alkalmazni kell az Sztv. alapelveit is. Így az Sztv. 15.§-ának (3) bekezdése alapján a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lenniük /a valódiság elve/.

Minden gazdasági műveletről, eseményről, amely az eszközök, illetve az eszközök forrásainak állományát vagy összetételét megváltoztatja, bizonylatot kell kiállítani (készíteni). A számviteli (könyvviteli) nyilvántartásokba csak szabályszerűen kiállított bizonylat alapján szabad adatokat bejegyezni. Szabályszerű az a bizonylat, amely az adott gazdasági műveletre (eseményre) vonatkozóan a könyvvitelben rögzítendő és a más jogszabályban előírt adatokat a valóságnak megfelelően, hiánytalanul tartalmazza, megfelel a bizonylat általános alaki és tartalmi követelményeinek, és amelyet – hiba esetén – előírászerűen javítottak /bizonylati elv/(Sztv. 165.§ (1)-(2) bekezdés).

A számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és

helytállónak kell lennie. A bizonylat szerkesztésekor a világosság elvét szem előtt kell tartani (Sztv. 166.§ (2) bekezdés).

Az önadózásnak az Áfa tv.-ben nem szabályozott kérdéseiben az Art. rendelkezéseit kell alkalmazni (Áfa tv. 153.§ (2) bekezdés).

## **2.5. Art.**

Az adózás rendje Magyarországon az 1990. évi XCI. törvény megalkotásával és 1991. január 1-jén történt hatályba léptetésével nyert törvényi szabályozást. E törvény indokolása szerint „az adózás hogyanját, az adózók és az adóhatóságok kapcsolatát szabályozó joganyag szerteágazó, alacsony szintű, indokolatlanul sokféle, ugyanakkor átfedésektől és párhuzamosságoktól sem mentes. Szabályai ma már alkalmatlanok a jelentőségüket tekintve megváltozott társadalmi-gazdasági viszonyok rendezésére. Mindezekre figyelemmel nem halasztható, hogy az adózás hazai és nemzetközi tapasztalatait is hasznosító kodifikációs munka eredményeként törvényben előírt szabályok fogják át az adózás folyamatát: az önadózással vagy a kivetéssel összefüggő kötelezettségeket és jogokat, az ellenőrzést, az adóigazgatási eljárást, ideértve a végrehajtási szakaszt is.” Az 1990. évi XCI. törvényt a jelenleg is hatályos Art. 2004. január 1-jei hatállyal váltotta fel.

Az Art. alkalmazásával az adóhatóság 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 (Art. 86.§ (1) bekezdés). Az adóhatóság az ellenőrzés célját az Art. 87.§-ának (1) bekezdés a.)-f.) pontjaiban meghatározott fajtájú ellenőrzésekkel valósítja meg, közöttük az a.) pont szerinti bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytat.

A bevallások utólagos ellenőrzése során az adóhatóság az adózó adómegállapítási, bevallási kötelezettsége teljesítését adónként, támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó – így az áfa – és támogatás tekintetében is vizsgálhatja. 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 (Art. 106.§ (1)-(2) bekezdései). Ha az Art. másként nem rendelkezik az adó-visszaigénylés és az adó-visszatérítés tekintetében a költségvetési támogatásra vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni (Art. 4.§ (3) bekezdés).

A közigazgatási eljárásban a bizonyítási teher szabályait, a bizonyítási eszközök meghatározását az Art. 97.§-ának (4)-(6) bekezdései tartalmazzák, amelyek szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.

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.

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.

Az adózó köteles az adóhatósággal az ellenőrzés során együttműködni, az ellenőrzés

feltételeit a helyszíni ellenőrzés alkalmával biztosítani (Art. 99.§ (1) bekezdés).

A jogszabályban előírt bizonylatot, könyvet, nyilvántartást – ideértve a gépi adathordozón rögzített elektronikus adatokat, információkat is – úgy kell kiállítani, illetve vezetni, hogy az az adó alapjának, az adó összegének, a mentességnek, a kedvezménynek, a költségvetési támogatás alapjának és összegének, továbbá ezek megfizetésének, illetve igénybevételének megállapítására, ellenőrzésére alkalmas legyen.

A könyveket, nyilvántartásokat úgy kell vezetni, hogy

- a) a bennük foglalt feljegyzések e törvény, illetve a számvitel bizonylati rendjére vonatkozó és egyéb jogszabályokban előírt bizonylatokon alapuljanak,
- b) adónként és költségvetési támogatásonként folyamatosan, kihagyás nélkül tartalmazzák az adót, illetve költségvetési támogatást meghatározó adatokat és azok bizonylati hivatkozásait,
- c) azokból kitűnjék az adott időszakra vonatkozó bevallott adó, illetve támogatás alapja,
- d) az adó megfizetésének, a költségvetési támogatás igénybevételének, valamint az alapul szolgáló bizonylatoknak az ellenőrzését lehetővé tegyék (Art. 44.§ (1)-(2) bekezdések).

Az általános forgalmi adó alanya az általa végzett értékesítésről jogszabály szerinti bizonylatot (számla, készpénzfizetési számla, nyugta) állít ki, ideértve a jogszabályban megállapított szerv által jóváhagyott pénztárgéptípus nyugtáját is. E bizonylatot szigorú számadás alá vont nyomtatványként kell kezelni és nyilvántartani (Art. 45.§).

Az Art. 44.§ (1) bekezdésében meghatározott iratokat az ezek vezetésére kötelezett adózó az adóhatósághoz bejelentett helyen köteles őrizni. Az iratokat a könyvelés,

feldolgozás időtartamára más helyre lehet továbbítani, az adóhatóság felhívására azonban azokat 3 munkanapon belül be kell mutatni. Az iratokat az adózónak a nyilvántartás módjától függetlenül az adó megállapításához való jog elévüléséig, a halasztott adó esetén a halasztott adó esedékessége naptári évének utolsó napjától számított 5 évig kell megőriznie (Art. 47.§ (1)-(3) bekezdés).

Azonos szabályozást tartalmaz az Áfa tv. 179.§ (1) bekezdése is, amely szerint minden személy, szervezet, aki (amely) e törvényben szabályozott jogot gyakorol, illetőleg akire (amelyre) e törvény kötelezettséget állapít meg, köteles az adómegállapítás hiánytalan és helyes volta ellenőrizhetőségének érdekében az általa vagy nevében kibocsátott, valamint a birtokában levő vagy egyéb módon rendelkezésére álló okiratot legalább az adó megállapításához való jog elévüléséig megőrizni.

Az ellenőrzést az adóhatóság az adó, a költségvetési támogatás alapjának összegének megállapításához szükséges iratok, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások – ideértve az elektronikusan tárolt adatokat is –, az adózó által a könyvei, nyilvántartásai vezetéséhez, valamint a bizonylatok feldolgozásához alkalmazott szoftverek, informatikai rendszerek, számítások és egyéb tények, adatok, körülmények megvizsgálásával folytatja le. Az adózó az iratokat és az adózással összefüggő, elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését biztosítja. Az ellenőrzés során az adózó és alkalmazottja az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást megadja. Nem kötelezhető az adózó olyan nyilvántartás, összesítés (számítás) elkészítésére, amelyet jogszabály nem ír elő (Art. 95.§ (1), (3) bekezdések.)

Az adózó jogosult az ellenőrzést végző személyazonosságáról és megbízásáról meggyőződni, az ellenőrzési cselekményeknél jelen lenni, megfelelő képviselőtről

gondoskodni. Az adózónak joga van az ellenőrzés során keletkezett iratokba betekinteni, a megállapításokkal kapcsolatban felvilágosítást kérni, azokra észrevételt tenni, bizonyítási indítványokat előterjeszteni, a jegyzőkönyvet megismerni, és a jegyzőkönyv átadását, kézbesítését követő 15 napon belül észrevételt tenni.

Ha az adóhatóság a vizsgálat megállapításait más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével vagy ennek során beszerzett adatokkal, bizonyítékokkal támasztja alá, az erről szóló jegyzőkönyvnek, határozatnak, illetve a kapcsolódó vizsgálat során feltárt adatoknak, bizonyítékoknak adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetni kell (Art. 100.§ (1)-(3) bekezdések).

Ha az ellenőrzés alapján az adóhatóság azt állapítja meg, hogy a bevallás a jogszabályok rendelkezéseinek megfelel, erről határozatot hoz. Ha a bevallott adó-, költségvetési támogatás alapja, az igénybe vett adómentesség, adókedvezmény, a megállapított adó, illetve költségvetési támogatás nem felel meg a jogszabály rendelkezéseinek, az adóhatóság az adózót a megállapított tényállásról és az adókülönbözetről a jegyzőkönyv kézbesítésével értesíti, amelyre az adózó 15 napon belül észrevételt tehet, amelyhez csatolnia kell az abban foglaltak bizonyításához szükséges iratokat (Art. 107.§ (3)-(4) bekezdések).

Az utólagos (illetve az ismételt, és az állami garancia beváltásához kapcsolódó) ellenőrzés esetén az adóhatóság az ellenőrzés eredményétől függetlenül a megállapításokról határozatot hoz. Egyéb esetben a hatósági eljárást csak akkor kell megindítani, ha az adóhatóság valamilyen kötelezettség teljesítését írja elő, vagy jogkövetkezményt állapít meg (Art. 105.§).



A hatósági eljárás különösen a következőkre irányul:

- a) adóalap, adó (adóelőleg), adómentesség, adókedvezmény, adófizetési kötelezettség megállapítására,
- b) költségvetési támogatási jogosultság megállapítására, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési igény elbírálására, költségvetési támogatás kiutalására,
- c) az ellenőrzés során feltárt jogsértés és jogkövetkezménye megállapítására,
- d) törvényben előírt fizetési kötelezettségtől való eltérés engedélyezésére. Hivatalból indul különösen az ellenőrzés megállapításairól szóló határozat meghozatala érdekében lefolytatott hatósági eljárás (Art. 120.§ (1), (4) bekezdések).

Az adóhatóság az adóügy érdemében határozattal, az eljárás során eldöntendő egyéb kérdésben végzéssel dönt. Az adóügy érdeméhez tartozik minden, az adókötelezettséget érintő, az adózó, az adó megfizetésére kötelezett személy jogát, kötelezettségét megállapító döntés (Art. 123.§).

Az adóhatóság utólag állapítja meg az ellenőrzés során feltárt adókülönbözetet. (Art. 128.§ (1) bekezdés). Az utólagos adómegállapítás során az adóhatóság határozattal

- a) adónként, költségvetési támogatásonként az egyes bevallási időszakokra elkülönítve állapítja meg a bevallott vagy bevallani elmulasztott és az ellenőrzés eredményeként különbözetként feltárt adó, illetve költségvetési támogatás alapját, az adókülönbözetet, a költségvetési támogatás különbözetet, valamint az adókötelezettséget érintő jogszabálysértés jogkövetkezményeit,
- b) az adózót a terhére megállapított adókülönbözet és a jogkövetkezmények megfizetésére kötelezi azzal, hogy az adózó a befizetés teljesítésekor figyelembe veheti a befizetéskor az adott adónemen fennálló esetleges túlfizetését,
- d) teljesítési határidő tűzésével rendelkezik az ellenőrzés során feltárt, könyvvizetési,

nyilvántartási szabálytalanságok, illetve az adóköteles tevékenység ellenőrzése szempontjából jelentőséggel bíró mulasztások megszüntetéséről (Art. 129.§ (1) bekezdés).

Az adózó az ügy érdemében hozott első fokú határozat ellen fellebbezhet. A fellebbezés joga megilleti azt is, akire a határozat rendelkezést tartalmaz (Art. 136.§ (1) bekezdés).

A felettes szerv a fellebbezéssel megtámadott határozatot (végzést) és az azt megelőző eljárást megvizsgálja, tekintet nélkül arra, hogy ki és milyen okból fellebbezett. A vizsgálat eredményeként az adóhatóság a határozatot (végzést) helybenhagyja, megváltoztatja vagy megsemmisíti (Art 138.§ (1) bekezdés).

Amennyiben a jogorvoslati kérelemmel megtámadott határozat részben jogszabálysértő és ezért új eljárásra utasításnak van helye, a jogorvoslati kérelmet elbíráló felettes szerv – amennyiben az ügy körülményei ezt lehetővé teszik – csak a jogszabálysértő megállapítások (intézkedések) tekintetében rendeli el az új eljárást, egyebekben a határozatot (végzést) helybenhagyja vagy megváltoztatja. Új eljárásra utasítás esetén a felettes szerv határozatában (végzésében) meghatározza az új eljárásban vizsgálandó körülményeket, illetőleg az adót, költségvetési támogatást és bevallási időszakot, melyre az új eljárás kiterjed. Az adóhatóság a felettes szerve vagy a bíróság által elrendelt új eljárásban kizárólag az új eljárás elrendelésére okot adó körülményeket, illetőleg az ezekkel összefüggő tényállási elemeket vizsgálhatja (Art. 140.§ (1)-(2) bekezdés).

Az adóhatóság másodfokú jogerős határozatát – a fizetési könnyítés engedélyezése tárgyában hozott, illetőleg az elsőfokú határozat megsemmisítését elrendelő határozat kivételével – a bíróság az adózó kérelmére jogszabálysértés esetén megváltoztatja, vagy

hatályon kívül helyezi, és ha szükséges, az adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasítja. Az adóhatóság másodfokú végzésével szemben nincs helye bírósági felülvizsgálatnak (Art. 143.§ (1) bekezdés).

## **2.6. Pp.**

Az áfa levonása tárgyú ügyekben meghozott adóhatározatok bírósági felülvizsgálata iránti perekre a Pp. közigazgatási pereket szabályozó XX. fejezetének előírásai irányadók.

A közigazgatási per indítására jogosult az ügyfél, a kifejezetten rá vonatkozó rendelkezés tekintetében az eljárás egyéb résztvevője (Pp. 327.§ (1) bekezdés). A keresetlevélnek a 121.§-ban meghatározottakon túl tartalmaznia kell (Pp. 330.§ (1) bekezdés) a felülvizsgálni kért közigazgatási határozat számát, a határozatról való tudomásszerzés módját és idejét, valamint ha a közigazgatási eljárásban a jogi képviselő olyan meghatalmazást csatolt, mely a per vitelére is vonatkozik, az erre való utalást.

A keresetlevelet jogszabálysértésre hivatkozással az elsőfokú közigazgatási határozatot hozó szervnél a felülvizsgálni kért határozat közlésétől számított harminc napon belül kell benyújtani vagy ajánlott küldeményként postára adni. Az elsőfokú közigazgatási szerv a keresetlevelet az ügy irataival együtt öt napon belül felterjeszti a másodfokú közigazgatási határozatot hozó szervhez, amely azokat – a keresetlevélben foglaltakra vonatkozó nyilatkozatával együtt – tizenöt napon belül továbbítja a bírósághoz. Ha a keresetlevél a végrehajtás felfüggesztésére irányuló kérelmet is tartalmaz, a keresetlevelet és az ügy iratait az első fokon eljáró közigazgatási szerv három napon belül terjeszti fel a másodfokon eljáró közigazgatási szervnek, amely azt nyolc napon belül továbbítja a bírósághoz (Pp. 330.§ (2) bekezdés).

A Pp. 335/A.§ (1) bekezdése alapján a felperes a keresetét legkésőbb az első tárgyaláson változtathatja meg. A keresetet azonban a közigazgatási határozatnak a keresetlevéllel nem támadott önálló – a határozat egyéb rendelkezéseitől egyértelműen elkülöníthető – rendelkezésére csak perindításra nyitva álló határidőn belül lehet kiterjeszteni.

A Pp. 324.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 3.§ (3) bekezdése, 164.§-ának (1) bekezdése alapján a jogvita elbírálásához szükséges bizonyítékok rendelkezésre bocsátása – ha törvény eltérően nem rendelkezik – a feleket terheli, a per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valónak fogadja el. Bizonyítási eszközök különösen a tanúvallomások, a szakértői vélemények, a szemlék, az okiratok és egyéb tárgyi bizonyítékok /Pp. 166.§ (1) bekezdés/.

A bíróság a bizonyítási indítványhoz, illetve a bizonyítást elrendelő határozatához nincs kötve, mellőzi a bizonyítás elrendelését, vagy a már elrendelt bizonyítás lefolytatását (kiegészítését, megismétlését), ha az a jogvita elbírálása szempontjából szükségtelen /Pp. 3.§ (4) bekezdés/.

A Pp. 206.§ (1) bekezdése értelmében a bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg; a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli, és meggyőződése szerint bírálja el. Ha törvény ettől eltérően nem rendelkezik, a bíróság a Pp. 339.§ (1) bekezdése alapján – az ügy érdemére ki nem ható eljárási szabály megsértésének kivételével – a jogszabálysértő közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi, és szükség esetén a közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi. A bíróság a közigazgatási határozatot megváltoztathatja – (2) bekezdés g.) pont – az adókötelezettség megállapításáról hozott

határozat bírósági felülvizsgálata során.

A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot a felülvizsgálati kérelemnek a benyújtására nyitva álló törvényes határidőn belül előterjesztett keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálja felül /Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés/.

## **2.7. Áfa Irányelv**

Az Európai Unió Tanácsának a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK Irányelvének X. címe tartalmazza az adólevonás szabályait.

A X. cím 5 fejezetből áll: Az adólevonási jog keletkezése és hatálya; Arányos levonás; Az adólevonási jog korlátozása; Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai; Az adólevonások korrekciója. A X. cím 5 fejezete összesen 25 cikket tartalmaz.

A 167. cikk szerint *az* adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

168. cikk alapján 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) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;
- b) a 18. cikk a) pontja és 27. cikk értelmében termékértékesítésnek vagy

szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenység után fizetendő HÉA-t;

c) a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. Alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő HÉA-t;

d) a 21. és 22. cikkel összhangban Közösségen belüli beszerzésnek minősülő tevékenység után fizetendő HÉA-t;

e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett HÉA-t.

A 176. cikk értelmében a Tanács a Bizottság javaslata alapján egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadások nem jogosítanak a HÉA levonására.

Semmiképpen nem lehet adólevonást alkalmazni az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadások esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek.

Az első albekezdésben említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan korlátozást, amelyet az 1979. január 1-jén, vagy - a Közösséghez az említett időpontot követően csatlakozó tagállamok esetében - a csatlakozás időpontjában hatályos nemzeti jogszabályaik előírnak.

A 177. cikk szerint a HÉA-bizottsággal folytatott konzultációt követően, konjunkturális okokból a tagállamok részben vagy egészben kizárhatják az adólevonás köréből a tárgyi eszközök vagy más termékek egy részét vagy egészét.

A 178. cikk értelmében az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a XI. cím 3. fejezete 3-6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie”;

b) a 168. cikk b) pontjában említett, termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenységhez kapcsolódó adólevonáshoz az egyes tagállamok által előírt

alaki követelményeknek kell megfelelnie;

c) a 168. cikk c) pontjában említett, a Közösségen belüli termékbeszerzéshez kapcsolódó adólevonáshoz minden olyan adatot szerepeltetnie kell a 250. cikkben előírt hÉA-bevallásban, amely a Közösségen belüli beszerzéseket terhelő hÉA összegének megállapításához szükséges, és rendelkeznie kell a XI. cím 3. fejezete 3-5. szakaszának megfelelően kiállított számlával;

d) a 168. cikk d) pontjában említett, a Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősülő ügyletekhez kapcsolódó adólevonáshoz az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie;

e) a 168. cikk e) pontjában említett, a termékimporthoz kapcsolódó adólevonáshoz olyan import okmánnyal kell rendelkeznie, amely őt megrendelőként vagy importőrként tünteti fel, és amelyen szerepel a fizetendő HÉA összege, vagy azok az adatok, amely alapján ezt az összeget ki lehet számítani;

f) amennyiben a 194-197. cikk és a 199. cikk értelmében termék beszerzőjeként vagy szolgáltatás igénybevevőjeként adófizetésre kötelezett, az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie.

A 179. cikk alapján az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a HÉA-összeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

### **3. Az általános forgalmi adóztatás jogi alapjai és lehetséges fejlesztési irányai**

**(a teljes tanulmány megtalálható az 1.sz Mellékletben)**

#### **3.1. Bevezetés**

Magyarország 2004. május 1-jével csatlakozott az Európai Unióhoz, ezért a jogalkotásnak az adóztatás területén is el kellett végeznie az akkor már mintegy 10 éve tartó, és a még hátralevő jogharmonizációs feladatokat, adórendszerünket az uniós normákhoz kellett igazítani. Bár a rendszerváltással együtt járó 1988. évi adóreform keretében Magyarország már az új, európai típusú hozzáadott-értéktípusú forgalmi adót (Value Added Tax, VAT) vezette be, a legtöbb módosítást ennek ellenére a fogyasztási típusú adókon – ezen belül is az általános forgalmi adón (VAT, HÉA) – kellett végrehajtani, annak érdekében, hogy megfeleljen az Európai Unió elvárásainak.

A gazdasági integrációt követően az Európai Unió tagállamai között létrejött egységes piacból adódóan megszűnt a tagállamok körében a belföld és a külföld közötti különbségtétel, ennek megfelelően egy új fogalommal – a közösségen belüli beszerzés, közösségen belüli értékesítés – fogalmával, és az ehhez kapcsolódó adózási technikával kellett megismerkedni.

Az új forgalmi adózási technika bevezetésének legfőbb oka a tagállamok közötti áruk szabad áramlásának elvéből következik, ami gyakorlatilag azt jelenti Magyarország – mint az EU tagállama számára –, hogy az áru országhatáron történő átlépésénél – tagállamból tagállamba – nem kell vámterhet fizetni, és egyben megszűnt az importra történő forgalmi adó kivetése. A jogharmonizációs célú módosítások<sup>1</sup> ezen kívül még

<sup>1</sup>Az ÁFA csatlakozáskori módosítása a 2004. évi IX. törvénnyel történt meg, 2004. május 1-ei hatállyal és 2004. március 16-án Magyarország hivatalos lapjában a Magyar Közlöny 30. számában került kihirdetésre. Jelenleg a 2007. évi CXXVII. törvény szól az általános forgalmi adóról.” A 2015. Január 1-én hatályba lépő módosítások elsősorban jogharmonizációs, a vállalkozási környezetet javító intézkedések, a gazdaság kifehéritését célzó, valamint a jogszabályi környezettel való összhang megteremtését szolgáló rendelkezések.” Adótörvények 2015/I. in: Adókódex, Adó és pénzügyi szaklap, XXIII. Évfolyam, 2014/11-12.szám, Wolters Kluwer, Complex Kiadó, 2014.139.o.



számos területen vezettek be új fogalmakat, ezzel nagyrészt EU-kompatibilis lett a magyar áfa jogszabály.

### **3.2. A fogyasztási típusú – közvetett – adók elhelyezése a magyar adórendszerben**

A fogyasztáshoz kapcsolt adók jellemzője, hogy a fogyasztási adóknál a megkapott jövedelem kétszer kerül adóztatás alá, először a keletkezésekor, amikor jövedelemadó, társasági adó formájában levonásra kerülnek, másodsor pedig az adózott vagy éppen adómentes jövedelem felhasználásakor, a fogyasztáskor, amikor az árban megfizetésre kerülnek.<sup>2</sup> A fogyasztást terhelő adók az értékesítéshez kötődnek, ebből levezethető az az adótechnikai előnyük, hogy az adó megállapítása, érvényesítése sokkal könnyebb, mint a bonyolultabb adóalap megállapítást igénylő jövedelemadóké. A fogyasztást terhelő adók esetében a nyereség elérése nem kritérium.<sup>3</sup> Az Európai Unióban a fogyasztást terhelő, és a forgalmi típusú adók közvetett adókként vannak szabályozva. A közvetett típusú adók jellemzője, hogy elválik egymástól az adó fizető személye és az adó terhét viselő személye. Az adó fizető személye ugyanis az adó alany, akinek kapcsolata áll fenn az áfa vonatkozásában a központi költségvetéssel, ugyanakkor az adó terhét a végső fogyasztó fizeti, aki az árban megfizeti az áfát az adó alanyak a termék vagy szolgáltatás értékesítésekor.

A magyar adórendszerben a következő csoportokba sorolhatjuk az egyes adókat:<sup>4</sup>

#### **Fogyasztást terhelő adók (pld.):**

- áfa
- jövedéki adó

<sup>2</sup> Földes Gábor (Simon István) Pénzügyi jog II. szerkesztette: Simon István, Osiris Kiadó, Budapest, 2012. 291.o.

<sup>3</sup> Földes Gábor (Simon István) Pénzügyi jog II. szerkesztette: Simon István, Osiris Kiadó, Budapest, 2012. 294.o.

<sup>4</sup> Az éves költségvetési törvény alapján Magyarország 2016. évi költségvetéséről szóló 2015. évi C. törvény XLII. Fejezete, és Pénzügyi jog II. (szerkesztette: Simon István), Osiris Kiadó, Budapest, 2012. 9.-19.o..

- játékadó
- energiaadó
- regisztrációs adó
- távközlési adó
- pénzügyi tranzakciós illeték
- biztosítási adó

**Jövedelem és nyereségadók(pld.):**

- személyi jövedelemadó
- társasági adó
- egyszerűsített vállalkozási adó

**Vagyonadók és helyi adók (pld):**

- helyi adók,
- gépjárműadó
- illetékek

**Céladók (pld):**

- társadalombiztosítási befizetések
- elkülönített állami alapok adói
- egyéb adó jellegű közterhek

**Környezetvédelmi adó (pld):**

- környezetterhelési díj
- környezetvédelmi termékdíj

A fogyasztást terhelő adók a közvetett adók közé tartoznak, mivel más az adófizető és az adót terhelő személy. Az adófizetője a költségvetéssel (adóhatósággal) áll kapcsolatban az adó elszámolását illetően, míg az a személy, aki az adó terhét viseli, a végső fogyasztó. Az adó fizetője le tudja vonni a rá áthárított adót, míg az a személy, aki az adó terhét viseli, már nem igényelheti vissza a rá áthárított adót. A fogyasztási adók a fogyasztást terhelik, ezért a bevételhez, azaz az értékesítéshez kötődnek, fő elemük a fentieknek megfelelően az adóáthárítás.

A fogyasztás adóztatásának a **legfőbb célja**, hogy korrigálja a jövedelemadózás számos aránytalanságát. Ma már elterjedtsége miatt nem csupán a luxustermékek adója, és nemcsak a nagy adótartalmú cikkek adóztatásának az eszköze. A fogyasztást terhelő adók közül, és az összes fizetendő adók közül is, az állami bevételek legjelentősebb, legnagyobb mértékű tétele az áfa. Az áfa a magyar adórendszerben a legtöbb közbevételet hozó főadónem. A 2016. évi költségvetésről szóló 2015. évi C. törvény LVII. Fejezete alapján a központi költségvetésben az alábbi (tervezett) bevételt jelenti:

Bevételi előirányzatok	Millió Ft-ban
Általános forgalmi adó	3.351.850
Jövedéki és fogyasztási adó	952.200
Társasági adó	400.500
Egyszerűsített vállalkozói adó	75.200
Személyi jövedelemadó	1.658.400

A költségvetési bevételek adataiból látható, hogy az áfa és a fogyasztáshoz kapcsolt adók összesen: 8.926 900 millió Ft-ot jelentenek és ezzel a közbevételek körében kiemelkedően az első helyen állnak. Ezt követik a lakossági befizetések, melyek összesen: 1.828.500 millió Ft-ot jelentenek a 2016-os költségvetésben, míg a Magyarország 2016. évi költségvetésében a gazdálkodó szervek befizetéseinek előirányzata ettől jóval kevesebb, mindössze 963.400 millió forint. Magyarország központi alrendszerének bevételi főösszege 2016 évre: 15.800.364,6 millió forint.

### 3.3. Az áfa nemzeti szabályozásának történeti áttekintése

A fogyasztást terhelő adók közül a forgalmi adózás a magyar adójogban is régebbi múltra tekinthet vissza, egészen az első világháború utáni időre.<sup>5</sup> (1920. évi XVI. tv. és 1921. évi XXXIX. tv.)

Az ötvenes évek közepétől a hazai forgalmi adóztatás két csatornán működött: egyrészt az állami vállalatokat és a szövetkezeteket terhelő forgalmi adókban, mint a termelői és fogyasztói adó; másrészt a lakosságot terhelő forgalmi adóban. A forgalmi adók legnagyobb hányada az élvezeti és a ruházati cikkeken realizálódott.<sup>6</sup>

A hazai forgalmi adózásban 1988-ban jött el a fordulat éve, mivel az 1988-as adóreform keretében bevezetésre került – Közép és Kelet-Európa államai közül elsőként – a hozzáadott értéktípusú, nettó alapú, többfázisú általános forgalmi adó.

Az áfát először Franciaországban vezették be 1954-ben. Az adónem Maurice Lauré, francia adóhatósági munkatárs nevéhez fűződik. Eredetileg 1954. április 10-étől a legnagyobb cégek fizették, később fokozatosan kiterjesztették az összes szektorra. A francia állami adóbevételeknek még ma is a legnagyobb, 45%-os forrása. Az USA-ban a 80-as években a kormányzat és az adóhivatal olyan megoldást keresett, amellyel az állampolgárok személyi jövedelemadóját meg lehet szüntetni. Az áfa vagyis a Sales TAX számítások alapján ha minden eladott termékre 10% forgalmi adót vetnek ki, akkor az USA-ban meg lehet szüntetni a személyi jövedelemadót. Az áfából befolyó pénz többszörösen fedezi az szja bevételét. A számítások átmentek több vizsgálaton, majd a háttérkormány úgy döntött, hogy a több pénz nem jelenthet gondot, így megmaradt az szja és bevezették az áfát is.

Az 1988-ban bevezetett áfa (Value Added Tax, azaz VAT) a bevezetése óta több módosításon ment keresztül, de lényegi vonásait, tulajdonságait mind a mai napig

<sup>5</sup> Földes Gábor: Adójog, OSIRIS, Budapest, 2004. 243-245. o., lásd még Érsek Tibor: A forgalmi adó történetéből, Pénzügyi Szemle 2002. 1. sz. 81-90.o., és Pénzügyi Szemle 2002. 4. sz. 386-395.o.

<sup>6</sup> Érsek Tibor: A forgalmi adó történetéből, Pénzügyi Szemle 2002. 1. sz. 81-90.o és Pénzügyi Szemle 2002. 4. sz. 386-395.o.

megtartotta. Célja: A fogyasztók megadóztatásával állami bevétel elérése.

### **Jellemzői:**

#### **1. Összfázisú (többfázisú):**

Ellentétben az 1988-ig hatályban levő egyfázisú forgalmi adóval, ami nem terhelte az adóalanyt, mivel jellemzően a nagykereskedő érvényesítette, hátrította át az árban, és az azt megelőző fázisokban értékesítők nem minősültek adóalanyoknak, az áfa-nál ez az adó felszámításra kerül a termeléstől a fogyasztásig minden értékesítési fázisban.

#### **2. Fogyasztási, forgalmi típusú:**

Az áfa a fogyasztáshoz kapcsolódik, csak a végső fogyasztót terheli, mert a többi gazdasági szereplő számára csak átmenő tétel. Ebből következik, hogy az értékesítést, a forgalmat terheli.

#### **3. Közvetett típusú:**

Más személy az, aki az adót beszedi, bevallja és befizeti (eladó), és más személy az, aki viseli az adó terhét, mert ő a termék vagy szolgáltatás végső fogyasztója. Jellemzője az adóáthárítás. „A forgalmi adózás során az adót megfizető adóalany az általa a költségvetés részére megfizetendő adót a vevőtől (az adóteher viselőjétől) beszedi, vagyis ez utóbbira az adót áthárítja.”<sup>7</sup>

#### **4. Általános:**

Néhány kivételtől eltekintve minden termékre és szolgáltatásra kiterjed.

#### **5. Semleges:**

A közös áfa rendszer a termeléstől a kiskereskedelmi fázisig a termelési és értékesítési lánc minden szakaszában jelen van, nem halmozódik, mert adólevonási jogot biztosít, így megvalósulhat a versenysemlegesség.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> Dr. Honyek Péter: Az általános forgalmi adó, Adó 2013, Magyarázatok (szerk. Dr. Herich György) Penta Unió, Pécs 2013. 227.o.

<sup>8</sup> Galántainé Máté Zsuzsanna: Adórendszerintan –EU konform magyar adók, Aula Kiadó Budapest, 2006.53.o.

Ennek megfelelően versenysemleges is, mivel jellegénél fogva nem tesz különbséget a piaci verseny szereplői között tulajdonformák vagy éppen jövedelmezőség szerint.

6. **Nettó alapú – hozzáadottérték típusú:** (FA-EFA = elszámolandó adó)

Minden értékesítési, termelési fázisban csak az új hozzáadott értékekre rakódik adó. Aki terméket vagy szolgáltatást azért vásárol, hogy azt továbbértékesítse, jogosult a rá áthárított adót – **az előzetesen felszámított adót** (EFA) – az általa értékesítéskor felszámítandó adóba – **fizetendő adóba** (FA) – beszámítani, ily módon csak a különbözetet – **elszámolandó adót** – kell a bevallásában kimutatni, azaz **nettó módon** kapcsolódik a költségvetéshez. Az elszámolandó adó lehet pozitív: ebben az esetben az adott bevallási időszakban az értékesítés meghaladta a beszerzést, és lehet negatív, amikor is a beszerzés kerül túlsúlyba az értékesítéssel szemben.

A pozitív elszámolandó adó befizetendő a költségvetésbe, míg a negatív elszámolandó adó automatikusan nem igényelhető vissza, csak ha az adóalany a törvényben előírt feltételeket teljesíti. Ebből is látszik, hogy a levonási jog nem azonos a visszaigénylési joggal. Levonási jogát az adóalany érvényesítheti, ha beszerzése továbbértékesítési célú, de nem biztos, hogy élhet is a visszaigénylési jogával.

A nettó elszámolás azt eredményezi, hogy az adóalanyok ténylegesen a hozzáadott érték – munkabér, nyereségtartalom – után teljesítenek költségvetési befizetést.

Azáltal, hogy az adó levonására csak az adóalany jogosult, ezt a közterhet ténylegesen a végső fogyasztók viselik a vételár részeként.

A hozzáadottérték azt jelenti, hogy az adót minden esetben csak az újonnan létrejött értékekre kell megfizetni, leegyszerűsítve a beszerzett és az eladott érték közötti különbözetre kell megfizetni. (az adó alapja tehát nem a hozzáadottérték számszerűsítésével adódik, hanem közvetve az eladás és a vásárlás különbözeteként.)<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Honyek (2013) 227.o.

## 7. Számlázásra kényszerít:

Bár a bevezetése óta az áfa adott lehetőséget visszaélésekre (pld. fantomcégek megjelenése, amelyek csak számlákat bocsátottak ki, tényleges teljesítések nélkül), alapvetően a „feketegazdaság” ellen hat, mivel az eladó által felszámított áfá-t a vevő – ha továbbértékesítési céllal szerezte be a terméket vagy szolgáltatást – csak számla alapján igényelheti vissza.

Az áfa bevezetéséhez fűzött reményeket és elvárásokat mind a nemzetközi, mind a hazai tapasztalatok igazolták.<sup>10</sup> Működési mechanizmusa ugyanis olyan, amely intézményes garanciákat ad:

- a versenysemlegességre a belső és külső kapcsolatokban,
- a termelői és fogyasztói árak szoros együttmozgására,
- az adó biztonságos beszedésére, mivel a költségvetési bevétel szétoszlik a gazdaság szereplői között, értékesítési fázisonként,
- az adózási morál javítására, mivel a számlán alapuló „keresztellenőrzésekkel” az adózás elől eltitkolt bevételek „láthatóvá” tehetők,
- a költségvetés számára egy szilárd, értékálló, nem konjunktúra érzékeny bevételi forrást jelent.

Az áfa 1988. január 1-jei bevezetésével hazánkban is létrejött – az alapelveit tekintve – korszerű forgalmi adóztatási mód. Megszűnt a termelői és fogyasztói ár közötti hatalmas eltérés, ugyanakkor az 1950-es évek elején kialakult fogyasztói árrendszer, kiemelt árpolitika még visszatükröződött a két alapkulcs a 0%-os 25%-os közötti jelentős mértékbeli különbségében. Jellemző volt a 0%-os adójú termékek magas részesedése is.

Az áfa szabályozásának új szakaszát jelentette az 1992. évi LXXIV. tv., mely arányosabb, eloszlásában kiegyenlítettebb forgalmi adóterhelést vezetett be. Ez a jogszabály az 1993. január 1-jei bevezetését követően jelentős jogharmonizációs célú módosításokon ment keresztül.

<sup>10</sup> Dr. Lázár, Erzsébet: Az Általános forgalmi adóról szóló törvény és magyarázata, UNIÓ, Budapest, 2000. 7.o.

Az árarányoknak az árutermelő piacgazdaság követelményeihez való igazítása felvetette a két alapkulcs egymáshoz való közelítését. Ennek következtében a 15%-os adókulcs 12%-ra mérséklődött, ugyanakkor a 25%-os magasnak minősíthető adókulcs mérséklése nem történt meg, sőt – az Európai Bizottság engedélyével – 27%-ra emelkedett.

### **3.4. A hatályos magyar nemzeti áfa szabályozás jellemzői**

Az áfa jogszabály jelenleg a 2007. évi CXXVII. törvényen alapul, és évről évre jelentős jogharmonizációs változáson ment keresztül. Az Áfa törvényünk átalakításának indoka az volt, hogy az Európai Unióban is újraserkesztették a Hatodik Irányelvet (77/388/EGK), és a Tanács kibocsátotta a jelenleg is a szabályozás alapjául szolgáló 2006/112/EK irányelvet. Az Unióhoz történő csatlakozás miatt a legjelentősebb jogharmonizációs célú módosítások 2003 novemberében (2003. évi XCI. törvénnyel) és 2004-ben (2004. évi IX. törvénnyel) történtek meg.

A módosításokat elsősorban a hazai és a közösségi áfa szabályozás összhangjának megteremtése indokolta. Bár Áfa törvényünk jelentős részben harmonizált volt már eddig is a közösségi áfa szabályozással, (a 388/77/EGK irányelvvel), azonban néhány fontos jogintézmény hazai átültetésére csak a 2004.évi IX. törvénnyel került sor. Az áfa kulcsok jelentős módosítására 2003. XCI. törvénnyel került sor: a korábbi 0%, 12%, és 25%-os adókulcsokat felváltotta az 5%, 15% és 25%-os adókulcs<sup>11</sup>; így a kedvezményes 0%-os adókulcs a közösségi elvárásnak megfelelően felemelkedett 5%-ra. A jelenleg hatályos szabályozás szerint az áfa mértéke 5%, 18% és 27% lett. Az Áfa tv. három részből áll: az általános részből, a különös részből, valamint a vegyes, értelmező és záró rendelkezésekből.

Ezekkel a módosítással a magyar Áfa törvény az Európai Unió tagállamai forgalmi

---

<sup>11</sup> 92/77/EGK irányelvnek történő megfelelés indokolta a változást.



adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388/ EGK (hatodik irányelvvel) és a 2006/112/EK irányelv és módosításaival összeegyeztethető szabályozást tartalmaz, azaz EU szinten harmonizált és uniformizált.

### 3.5. Adólevonási joggal adómentes

Az adómentesség két nagy nagy csoportjának egyike az, amikor adólevonási joggal jár együtt az adómentesség. A Közösségen belüli ügyletek megjelenéséhez kapcsolódik – az adófizetési kötelezettség vonatkozásában a rendeltetési ország elvének megfelelően – a Közösségen belüli értékesítés mentesítése az adófizetési kötelezettség alól. (A konstrukció lényegében nem más a termékexport esetében sem).

Ennek megfelelően levonási joggal mentes az adó alól:

- a.) *közösségen belüli értékesítés*: kizárólag olyan Közösségen belüli értékesítés adómentes, amely után a Közösségen belüli beszerzés jogcímén adófizetési kötelezettség keletkezik. Levonható a beszerzésekre eső áfa, szükséges feltétel a közösségi adószám kiváltása.
- b.) *termékimport*: Azonos elbánás elve alapján olyan termék importjára kerül sor, amely termék belföldi értékesítése egyébként adómentes lenne. Vámmentesség: a vámmentes termékek áfa mentesek is lesznek főszabály szerint. pl.: tengeri zsákmány kikötői importja, központi bank által importált arany, diplomáciai nemzetközi szervezetek importja.
- c.) *termékexport*: A közösség területén kívülre történő termékértékesítést jelent.

Feltételei: – az értékesített terméket a teljesítés napját követő 90 napon belül ki kell léptetni a közösség területén kívülre-vámhatósági igazolás szükséges

- a terméket nem lehet használni és hasznosítani. kivétel: próbagyártás,
- a beszerző fuvaroztatja el a terméket

Speciális esetei: – közhasznú tevékenységet végző szerv általi termékkivitel. pl.:

humanitárius célból történő termékértékesítés esete.

- külföldi utas poggyászában kivitt termék, amely lehetővé teszi az adómentes vásárlást vagy az áfa visszatérítést

Az exporttal hasonló elbírálás alá esik az exporttal hasonló jellegű szolgáltatás. pl.: bér munka, fuvarozás, termék őrzése.

d.) Termékexporttal azonos megítélés alá eső ügyletek:

1. diplomáciai és konzuli képviselő hivatalos és magáncélú beszerzései
2. NATO általi beszerzések

Utólagos adó-visszatérítés formájában biztosítja az adómentességet.

e.) *nemzetközi közlekedéshez, forgalomhoz közvetlenül kapcsolódó termékértékesítés és szolgáltatás* (vízi, légi, vasúti)

A közösségen belüli és kívüli utak is ide tartoznak. Az üzemeltetéshez, a fedélzeti ellátáshoz szolgáló termékekre vonatkozik az adómentesség.

f.) termékek nemzetközi forgalmához kapcsolódó tevékenység:

pl.: adóraktározási eljárás a kapcsolódó szolgáltatásokkal együtt. Olyan tevékenység, amelyekre a nemzetközi, illetve az uniós szabályozás a tagállamok számára ad lehetőséget, hogy egyes tevékenységeket mentesítsenek az adó alól.

### **3.6. Az adó levonásának szabályai**

Az áfa szabályozás egyik legsarkalatosabb pontja az adólevonási jog, azaz az előzetesen felszámítható adó visszaigénylése, a gyakorlatban is a legtöbb problémát és értelmezést igénylő kérdéskör. A hozzáadott értékadózás alapvető követelménye, az adóhalmozódás kiküszöbölésének eszköze az adólevonási jog. Személyi és tárgyi feltételei vannak, de a legalapvetőbb feltétel, hogy a korábbi értékesítési fázisok során áthárított adó levonásra kerülhet abban az esetben, ha a beszerzés adóköteles tevékenységet szolgál.

**a.) Személyi feltétele:**

- az adófizetésére köteles adóalany egyszeres vagy kettős könyvvitelt alkalmazzon,
- tételes költségelszámolással éljen.

**b.) Tárgyi feltétele:**

- az előzetesen felszámított áfát hitelesen igazoló dokumentum, főszabály szerint az adóalany nevére szóló számla,
- termékimportnál szabad forgalomba helyezésről szóló határozat
- speciális esetben egyéb okirat is szolgálhat alapjául az adólevonási jognak.

**c.) Tartalmi feltételei:**

A törvény meghatározza azokat az eseteket, amikor lehetővé teszi az adólevonási jogot, illetve azokat is, ahol tiltja vagy korlátozza azt.

**Adólevonási jog áll fenn, azaz az adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja az előzetesen felszámított adót, vagyis levonható:**

(elévülési időn belül)

- az az adóösszeg, melyet a részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás során egy másik adóalany – ideértve átalakulás esetén annak jogelődjét is –, valamint az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló törvény hatálya alá tartozó adóalany rá áthárított,
- levonható az adó, ha saját maga állapította meg az áfát fizetendő adóként. pl.: termékimport, közösségen belüli termékbeszerzés vagy előleg esetén.
- levonható az adó, ha saját vállalkozásában végzett beruházást és az ehhez kapcsolódó fizetendő adót megállapította

**Adólevonási jog korlátozása:**

- termékek vagy szolgáltatás nyújtás esetén, amelyek fokozottan alkalmasak magáncélú felhasználásra vagy fogyasztásra.

- csak akkor érvényes a tiltás vagy korlátozás, ha nem továbbértékesítési célból történik a termékbeszerzés. pl.: élelmiszer, ital beszerzése, motorbenzin, üzemanyag, taxi szolgáltatás, parkolási szolgáltatás stb.

Előzetesen felszámolt adó megosztása: adólevonásra jogosító, illetve nem jogosító tevékenységet végző adóalany esetében kötelező.

**Az adólevonási jog gyakorlása** úgy történik, hogy a fizetendő adóból levonjuk az előzetesen felszámított adót. ( $FA - EFA = -X$  vagy  $+X$ ) A különbség lehet pozitív, ilyenkor az adóalany az adóhatóság felé befizetési kötelezettsége keletkezik, és lehet a különbség negatív, ilyenkor az adóalany visszaigényli a különbséget az adóhatóságtól.

#### **Adó visszaigénylésének feltételei**

Az általános forgalmi adó törvényben az adólevonási joggal nem tévesztendő össze az adóalany visszaigénylési joga. **Visszaigénylésről** akkor beszélhetünk, ha az adóalany által levonásba helyezett adó összege egy adott elszámolási időszakban meghaladja a fizetendő adó összegét, vagyis az adóalany negatív elszámolandó adója van. A negatív elszámolandó adót tovább lehet vinni a következő adóbevallási időszakra, ahol az a fizetendő adó összegét csökkenti.

A negatív elszámolandó adót nem lehet automatikusan visszaigényelni. Két jogcím alapján nyílhat meg az adóvisszaigénylési jog. Egyrészt meghatározott értékben teljesített termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás után, vagy bizonyos értékű tárgyi eszközberuházás után. A feltételek vaglyagosak, a visszaigénylési jog bármelyik feltétel teljesítése esetén megnyílik, nem szükséges a két feltétel együttes teljesítése

Tehát, ha levonjuk a fizetendő (azaz az adóalany által felszámított) áfából (FA) az előzetesen felszámított adót (EFA), és negatív összeget kapunk, akkor megnyílik a visszaigénylés lehetősége:

**A visszaigénylés további feltételei:**

- havi bevalló esetén a visszaigényelt összegnek az 1. millió Ft-ot kell elérnie
- negyedéves bevalló esetén: 250.000. Ft-ot
- éves bevalló: 50.000 Ft-ot
- lehetőség van a következő bevallási időszakra való görgetésre, amíg eléri a határt
- nem kötelező visszaigényelni, hanem a soron következő bevallási időszakban is elehet számolni ezt a különbözetet.

Különleges szabályok vonatkoznak pld.: a mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalanyra, utazásszervezési szolgáltatást végzőre.

**3.7. Összegzés. Az áfa jövője a Bizottság javaslatai, az amerikai modell és egyes elméletek szerint**

Áttekintve az áfa szabályozás legfontosabb rendelkezéseit megállapíthatjuk, hogy az több lényegi módosításon is átesett, összhangban az új áfa irányelv rendelkezéseivel. A szabályozás azonban még mindig sok kívánni valót hagy maga után, így túlságosan bonyolult, nehezen követhető, értelmezhető, a gyakorlati alkalmazása így nehézkes, és ez már önmagában is magában hordozza az adóelkerülő magatartások lehetőségét. Az új irányelvek bevezetése miatti módosítások az utóbbi tíz évben megnehezítették, és nem megkönnyítették a törvény használatát és értelmezését. A bonyolult, nehezen értelmezhető, és a gyakorlatban nehezen alkalmazható jogszabályok maguk után vonják az értelmezési kérdéseket. Ennek következményeként megállapíthatjuk, hogy ez az az adónem, amely a legtöbbször tett vizsgálat tárgyává az Európai Unió Bírósága. Jelenleg is van folyamatban levő eldöntendő ügyünk előzetes döntéshozatali eljárásban. Nem mondható ugyanakkor el, hogy más tagállamokhoz viszonyítva kimagaslóan sok, vagy nagy jelentőségű témában került összeütközésbe a magyar és az uniós jog, az Európai Unió Bírósága ugyanis általában technikai jellegű szabályokat talált uniós jogba ütközőnek.<sup>12</sup>

<sup>12</sup> Földes Balázs: magyar vonatkozású áfaügyek az Európai Bíróság gyakorlatában in: Az Európai Unió adójoga (szerk. Öry Tamás) Complex kiadó Budapest, 2013. 237.o.

Az is látható viszont, hogy az adócsalás és adóelkerülés elleni küzdelem, mint az Európai Unió adópolitikájának legfontosabb pillére, még további rendelkezések megszületését vetíti előre. Alapvető problémát jelent ugyanis a szabályozásban az, hogy minden olyan rendszer, amelynél az egyik tagállamban kell fizetni azt az adót, amelyiket a másik tagállamból igényelnek vissza, eleve magában hordozza az adóelkerülés lehetőségét.<sup>13</sup> Tehát a módosítások ebből következően előre vetíthetőek.

Felmerülhet így a kérdés, ennyi idő távlatából, hogy beváltotta-e az európai áfa szabályozás a hozzá fűzött reményeket, és nem lenne-e alkalmasabb egy amerikaihoz hasonló áfa rendszer bevezetésére áttérni Európának? Az amerikai rendszerben ugyanis csak a kiskereskedelmi fázisban tevődik rá a forgalmi adó az árura, így a visszaélések lehetősége jóval kisebb.

Az Európai Unióban az adóelkerülés és az adócsalás elleni küzdelem folyamatos intézkedéseket igényel, mely intézkedések az irányelvek, bizottsági javaslatok számában és tartalmában is visszatükröződnek. Az adminisztratív együttműködési intézkedések<sup>14</sup> mellett, felerősödtek a Bizottság javaslatai: melyekben a Bizottság alapvetően az áfa csalások két területét ítélte a legsúlyosabbnak: a hiányzó kereskedős (missing trader fraud) és a körbeszámlázásos (carousel fraud) áfa csalási konstrukciókat. A *Bizottság a 2004-ben kiadott dokumentumában*<sup>15</sup>, mely az általános forgalmi adózás területét érintő adminisztratív együttműködésre vonatkozott, az áfa csalás elleni fellépés lehetséges megoldásaként két fejlesztési irányt jelölt meg: az egyik út az áfa beszedés és ellenőrzés rendszerének radikális átalakítását tűzte ki célul, míg a másik opció az áfa rendszer működésének alapjaiban történő átalakítását jelölte ki.<sup>16</sup> Az áfa beszedés eszközeinek

<sup>13</sup> lásd: Sólyom Borbála: Az adócsalás és az adóelkerülés elleni harc az Európai Unióban az általános forgalmi adózás területén különös tekintettel az Európai Bíróság joggyakorlatára Phd. értekezés, Pázmány Péter Katolikus Egyetem, Állam –és Jogtudományi Kar Doktori Iskola, Budapest, 2015. 45.o. (hivatkozik rá: Dr. Erdős Éva: Az általános forgalmi adóztatás jogi alapja és lehetséges fejlesztési irányai, Kúria Áfa adólevonás Joggyakorlat elemző Csoport, 2016..

<sup>14</sup> lásd például a Tanács 1798/2003/EK rendeletét (2003.október 3.) a hozzáadott értékadó területén történő közigazgatási együttműködésről

<sup>15</sup> Report from the Commission to the Council and European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud COM 2004260 final in: Sólyom B. 82015) i.m 47.o.

<sup>16</sup> Sólyom B (2015) i. m. 47-49.o.

fejlesztéseként a Bizottság a tagállamok közötti VIES információ csere rendszer hatályának a kiterjesztését jelölte meg a közösségi szolgáltatásnyújtások területére, valamint a rendszerbe történő adatfeltöltés – az adóbevallási időszak végétől számított 3 hónapos – idejének a lecsökkentését. További irányként említette a tagállami kockázatelemzési rendszerek fejlesztését, melynek értelmében a tagállamok az adóellenőrzési kapacitásait a leginkább kockázatos adózók vizsgálatára fordíthatják, és az elektronikus ellenőrzések minél szélesebb körű alkalmazását is javasolta. A Bizottság konkrét ajánlásokat is megfogalmazott a két legsúlyosabb adócsalási magatartás visszaszorítására, így javasolta például a gyanús vállalkozások ellenőrzését már azok áfa regisztrációjakor. A hiányzó kereskedős modellekre speciális adózói profilok kialakítását indítványozta, valamint a fizetendő adó összegét meghaladó előzetesen felszámított áfa kiutalásánál javasolta, hogy a kiutalás csak a gyanús tranzakciót követő ellenőrzés lezárását követően történjen meg. *Az áfa rendszer univerzális átalakítására is tett javaslatot a Bizottság*, így rámutatott a tagállamok közötti adóalanyokat érintő, (Business to business, B2B) tranzakciókat illető áfa fizetés felfüggesztésének a lehetőségére, az ügyletek teljes áfa mentesítése vagy fordított adózása révén. További opcióként jelölte ki a tagállamokon belüli adóalanyokat érintő ügyletek vonatkozásában a csak egyes szektorokat érintő, célzott fordított adózási mechanizmus bevezetését, valamint a közösségi tranzakciók részlegesen vagy teljes egészében történő adókötelessé tételét. Végül rámutatott annak a lehetőségére, hogy az adólevonási jogot az eladó általi adófizetési kötelezettséghez kellene kapcsolni, azaz az ellenérték megfizetéséhez.<sup>17</sup>

2006-ban<sup>18</sup> egy újabb dokumentum született az áfa csalások átfogó stratégiájáról, amely már arra is rámutatott, hogy a körbeszámlázásos csalási konstrukciók tovább fejlődtek, amennyiben abban egyre gyakrabban vesznek részt Közösségen kívüli harmadik országban honos szereplők.

<sup>17</sup> Sólyom B. (2015) i. m. 47-49.o.

<sup>18</sup> Communication from the Commission to the Council, European Parliament, and the European Economic and Social committee concerning the need to develop a coordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud COM (2006) 254 final hivatkozva: Sólyom B. (2015) i.m. 49.o.

A legutóbbi adócsalás elleni fellépés eszközeként a *Tanács rendeletet* alkotott<sup>19</sup>a tagállamok közötti együttműködésről és az *Eurofisc rendszer*<sup>20</sup> bevezetéséről. Az *Eurofisc rendszer* a több tagállamra kiterjedő hatályú ellenőrzéseket támogatná, egy tagállami szakértőkből álló uniós ellenőrzési csoporton keresztül. Ez a csoport közösen lépne fel a határon átnyúló ellenőrzések során az adócsalás elleni fellépést elősegítve. 2013-ban a Tanács elfogadta az ún. „*gyors reagálási mechanizmust*” (*QRM*). Ez az új irányelv lehetővé teszi a derogációk esetében az egyszerűsített eljárást az áfa irányelv 395. cikkével kapcsolatban.

Az uniós áfa rendszer továbbfejlesztésének irányjaival, az adócsalás elleni fokozottabb fellépéssel kapcsolatosan több elmélet is napvilágot látott. Említhetjük a *Varsano modellt*<sup>21</sup>, amely a kettős áfa kulcsra épülő modell, a célországban történő adóztatásra épül a javaslat, amely ugyanakkor a tagállamok közötti tranzakciókat sem kezeli úgy, mintha 0%-os adókulccsal adóznának. Lényege, hogy a származási hely országában kiszabott adó – függetlenül attól, hogy azon hányszor át lép az áru – ne lépje át az országhatárt. Ezt úgy lehetne elkerülni, hogy amennyiben az terméket valamely tagállam határain kívül értékesítik, egy adózási hitel konstrukcióval oldanák meg, hogy kettős adóztatás történjék. A probléma csak az, hogy a származási hely országa nem hitelezhet az importőrnek, ugyanis az importőr egy másik tagállam joghatósága alá tartozik. Ezért ezt a problémát és a célország szerinti adóztatás kérdését egy kettős áfa rendszer kialakítása oldaná meg, amelyben lenne egy valamennyi tagállamban felszámított ( föderális) áfa és emellett egy kiegészítő áfa kulcs 8 tagállami áfa 9, amelyet minden egyes tagállamban felszámítanának. A föderális áfa szempontjából az államhatárok nem lennének lényegesek, ugyanis az adót az egész közösségben kivetik. A tagállami áfa hatásköre azonban véget érne, amint az áru elhagyná az országot. A föderális Áfát fizető exportőrök és importőrök az áfát a föderális adóban fizetnék meg a határon átnyúló

<sup>19</sup> a Tanács 904/2010/EU rendelete (2010.október 7.) a hozzáadott értékadó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről HL.L268,2010,10.12.

<sup>20</sup> Sólyom B. (2015) i. m, 201.o.,

<sup>21</sup> A kettős áfa kulcs modelljét Ricardo Varsano dolgozta ki. Sólyom b. (2015) i.m. 177.o.



tranzakciónál. A tagállami adóhatóság pedig mind a tagállami, mind a föderális Áfát beszédné az importőrnek pedig biztosítaná az adóhitelt. Ennek eredményeként a föderális áfa mentesülne a jelenlegi áfa beszedés alól, mivel ott csak pozitív vagy negatív összegű adóhitelek keletkeznének.<sup>22</sup> Ez a módszer olcsóbbá és egyszerűbbé tenné az adóalanyok számára az adminisztrációt.

Az áfa csalások ellen hatna *az áfa bankszámla rendszerek* kialakítása is. A kereskedők egy külön bankszámlát nyitnának, amelyre átutalnák a vásárlóiknak felszámított áfa összegét. Amennyiben az adóhatóság gyanúsna találná az áfa visszaigénylést, ezen a számlán egyszerűen ellenőrizhetné, hogy valóban megfizették-e a visszaigényelt adó összegét.

Hatékony eszköz lehetne *az előre fizetett áfa* is, amelyben a beszerzési ország kereskedőinek kellene megfizetniük az országukba irányuló, beszerzésre kivetett áfát. A beszerzést lebonyolító adóalany ezt követően a fizetési bizonylatát bemutatná az értékesítési tagállam kereskedőjének. Ezen bizonyíték alapján a tranzakció az értékesítés országában 0%-os adókulcs szerint működne (adólevonási joggal mentes tevékenység).

*Az adózó és az adóhatóság együttműködésének modellje* közé soroljuk *az amerikai gyakorlatot*<sup>23</sup>. Az egyesült államokban 2002-ben a Sarbanes-Oxley törvény vezette be az adóhatóságok és a vállalkozások közötti szoros együttműködésen alapuló ellenőrzés koncepcióját. A kiindulópontot az adta, hogy az adminisztráció költségei nagyon megnöttek, így közös érdek lett annak visszaszorítása. Ezt önkéntes adóteljesítési megállapodással és önkéntes adóellenőrzési megállapodásokkal érik el. *Az önkéntes adóteljesítési megállapodás* (managed compliance agreement=*MCA*) egy szerződés valamely amerikai tagállam és az adófizetője között, amelyben lehetővé teszik, hogy az adófizető egy egyszerűsített eljárás keretében számítsa ki és fizesse meg az állami/tagállami vagy szövetségi fogyasztási adóját. Az *MCA modell* lényege, hogy a

<sup>22</sup> Sólyom B. (2015) i. m. 177. -179.o.

<sup>23</sup> Sólyom B. (2015) i. m. 205-207.o.

vevő közvetlenül az adóhatóságnak, nem pedig a neki szállító feleknek fizeti meg a beszerzéseire kivetett áfát. Az MCA hatálya alatt fizetendő adót a felek megállapodása szerint az összbeszerzésre megállapított adókulcs vagy arányszám határozza meg. Az ellenőrzésnél pedig az adóhatóság nem azt vizsgálja, hogy az adót ügyletenként alul vagy túlfizették-e, hanem, hogy betartották-e a megállapodást vagy sem. Az amerikai tapasztalatok azt mutatják, hogy ezzel jelentős eredményeket lehet elérni. A jobb ellenőrizhetőség érdekében néhány amerikai államban, ahol nagyobb az adócsalás, bevezették az MCA modellhez a számítógépes ellenőrzési rendszereket is. A másik módszer az önkéntes adóellenőrzési megállapodás (managed audit agreement: MAA), aminek lényege, hogy az adófizető saját maga végzi el a könyveinek, nyilvántartásainak a vizsgálatát, az adóhivatal által meghatározott eljárás szerint. Az adófizető egy adóellenőr irányításával tulajdonképpen önellenőrzést végez., amelynek eredményeként megállapítja, hogy teljesítette-e az adófizetési kötelezettségét. Az MAA rendszerében az adóhatóság az adófizetőnek egy méltányos időkeretet biztosít, ami alatt el kell végeznie az ellenőrzést. Az irányított önellenőrzésért cserébe, az adóhatóság elengedi az adóbírságot és a késedelmi kamat egészét vagy egy részét. Míg az MCA a jövőbeni ügyletekre adókötelezettségekre fókuszál, addig az MAA a múltbéli adóbevallási időszakokban lebonyolított ügyletekre összpontosít. A két modell elősegíti az önkéntes jogkövetést, a szigorú ellenőrzésekkel szemben. Az amerikai rendszerben az adóhatóság mindemellett csak azokkal az adófizetőkkel köt szerződést, akik megbízható adósok és jogkövetőek, adózói múltjukban nem szerepel csődeljárás, vagy nincs a rovásukon büntetőeljárás.<sup>24</sup> Sólyom Borbála PhD dolgozatában vizsgálta ezen rendszereket, hogy e két amerikai megoldás az Európai Unióban is hasznosítható lenne az adminisztratív együttműködések körében.

A Bizottság 2010-ben alkotta meg a Zöld könyvet<sup>25</sup>, mellyel konzultációt indított el az

<sup>24</sup> Robert F. van Brederode: The enforcement of tax compliance in the united states through Public-Private Contracts, Int. VAT mon.January/February 2008. P.29. Hivatkozva Sólyom B. (2015) i. m. 207.o.

<sup>25</sup> Zöld könyv a HÉA jövőjéről, Úton az egyszerűbb, szilárdabb és hatékony HÉA rendszer felé COM

áfa jövőjéről. Kidolgozott egy új család elleni cselekvési programot<sup>26</sup>, aminek célja az adócsalás elleni, több adónemet is érintő küzdelem. Említésre méltó, hogy ebben a programban a Bizottság öt olyan témakört határoz meg a megoldások körében, melyek hosszú távú célokat és rövid távú célokat is tartalmaznak. Mindenképpen egyet kell értenünk a Bizottság azon rövid távú céljaival, amely az adózási struktúra egyszerűsítését, a gyors reagálási mechanizmust, az áfa rendszer stabilizálását, és új adóbeszedési mechanizmusok bevezetését szorgalmazza.

A határon átnyúló gazdálkodás, és az áfa regisztrációs kötelezettségek egyszerűsítését célozza az *egyablakos ügyintézés* koncepciója is (One stop shop –OSS).<sup>27</sup> E szerint a több tagállamban is adóköteles tevékenységet folytató adózók egyetlen tagállam adóhatóságával állhatnának kapcsolatban adókötelezettségeik (adóbevallás, regisztráció) teljesítése során. Eszerint az egyik tagállamban honos adóalanyoknak a másik tagállamban nem kell regisztrálni és áfa bevallást benyújtania, hanem ezt a saját tagállama szerinti tagállamból intézheti az egyablakos rendszeren keresztül.<sup>28</sup> 2010-ben már egyfajta egyablakos koncepciót bevezetésre került, azonban 2015-től a rendszer kiszélesítésre kerülne.

**A fenti javaslatok között sok hasznosíthatót találunk, azonban a fenti javaslatok mellett mindenképpen szükséges azoknak az értelmező fogalmaknak a tisztázása, amelyek az Európai Unió Bíróságának döntéseiben jelentek meg<sup>29</sup>, és ugyancsak fontos az áfa szabályozás egyszerűsítését, áttekinthetőbbé tételét is. A Bizottság törekvése egyértelmű és nem elhanyagolható, a törekvések várhatóan a jövőben megjelennek jogforrási szabályozási szinten is.**

---

(2010) 695 végleges

<sup>26</sup> A bizottság közleménye az Európai Parlamentnek, és a Tanácsnak, Cselekvési terv az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem megerősítésére COM(2012) 722/2

<sup>27</sup> Sólyom B. (2015) i.m. 198.o.

<sup>28</sup> 2010-ben már egyfajta egyablakos koncepciót bevezetésre került, a valamely tagállamban nem honos uniós adóalanyok Áfa visszatérítésére vonatkozóan. Sólyom B. (2015) i. m. 199.o.

<sup>29</sup> Ilyen például a joggal való visszaélés fogalmának tisztázása, a „tudta vagy tudnia kellett volna” formula egységesítése, és alkalmazása azoknál az adóalanyoknál, akik kétes ügyletekben vesznek részt.

#### **4. Az áfa levonással érintet ügyek polgári jogi kapcsolatai**

Az áfa adólevonással/visszatérítéssel kapcsolatos közigazgatási perekben gyakran merülnek fel olyan polgári jogi kifejezések, mint például semmisség, színlelt ügylet, fiktív ügylet. Ezért a jogelemző csoport szükségesnek vélte, hogy ezen a fogalmak tartalmát is rögzítse az Összefoglaló vélemény.

#### **4.I. A jogirodalom álláspontja<sup>30</sup>:**

##### **Színlelt szerződések**

##### **4.I.1. Fogalmak**

A színlelt szerződés fogalmát sem az új Ptk., sem a régi Ptk. nem határozza meg. A joggyakorlat és a jogirodalom színlelt szerződést kétoldalú akarathiány esetén állapít meg: a szerződő felek – közös elhatározással, egyetértésben – valódi akaratukkal nem egyező jognyilatkozatot tesznek, hamis látszatot keltve ezzel meghatározott harmadik személy irányában, illetve általában véve a kívülvilág felé.

##### **A színlelt szerződés fogalmi elemei:**

- Akarathiány: a felek szándéka joghatás kiváltására nem vagy a nyilatkozattól eltérően áll fenn.
- Tudatosság: a felek tudatában vannak az akarat és nyilatkozat eltérésének, annak, hogy a megkötött szerződés nem tükrözi tényleges megállapodásukat, és annak, hogy az akarathiány a másik fél oldaláról is fennáll.
- Kölcsönösség: a színlelésnek valamennyi szerződő fél tekintetében meg kell valósulnia, és a felek között e tekintetben szándékközösség áll fenn.

---

<sup>30</sup> Felhasznált források: Gellén Klára: A színlelt szerződés. Pólay Alapítvány, Szeged, 2008; Vékás Lajos – Gárdos Péter (szerk.): Kommentár a Polgári Törvénykönyvhöz, 2. kötet. Wolters Kluwer, Budapest, 2014. Az anyag e részének összeállításához segítséget nyújtott Dr. Bóka János kúriai főtanácsadó

– Látszatteremtés: a jognyilatkozat a külvilág számára objektív módon, az érvényesség igényével megjelenik, érzékelhető.

A színlelés mögött rendszerint harmadik személy vagy hatóság megkárosításának szándéka húzódik meg, ez a motívum azonban nem fogalmi eleme a színlelt szerződésnek.

#### 4.I.2. Típusok

Abszolút színlelésről van szó, ha a felek szerződéskötési akarata teljesen hiányzik (Frank Ignác szavaival: az „alku pusztá költemény”).

Relatív színlelésről vagy leplezésről van szó, ha a felek egyező szerződéskötési akarata fennáll ugyan, de a felek szándékát jognyilatkozatuk nem vagy nem mindenben tükrözi (Pólay Elemér szavaival: „a felek akartak, de takartak”). Ilyen esetben tulajdonképpen két szerződéssel állunk szemben: a leplező (negotium simulatum) és a leplezett vagy palástolt (negotium dissimulatum) szerződéssel, amelyek jogi sorsát önállóan kell elbírálni.

A leplezés alábbi esetei különíthetőek el:

– A **jogcím leplezése**: a felek akarata más szerződés megkötésére irányul, mint amelyet látszólag kötnek. Ennek tipikus esete, amikor a felek az illetékvonzat miatt ajándékozási szerződést lepleznek adásvétellel vagy tartási szerződéssel. Előfordul azonban az is, hogy az elővásárlásra jogosult érdekeinek kijátszása céljából adásvételi szerződést lepleznek ajándékozással. Ugyancsak gyakori a polgári jogi jogviszonnyal leplezett munkaviszony létesítése. Sokáig vitatott volt a fiduciárius hitelbiztosítékok relatív színleltége (egyes bíróságok a tulajdonátruházást, illetve a vételi jog létesítését

valójában jelzálogszerződést leplező jogügyletnek tekintették), de az új Ptk. egyértelműen rendelkezik az ilyen kikötések semmisségéről (6:99. §).

– **Alanyleplezés:** a felek látszólag szerződést kötnek, de valódi akaratuk arra irányul, hogy az ügylet joghatásai egy harmadik személy vonatkozásában álljanak be. A színlelésnek mindhárom jogalany oldaláról meg kell valósulnia. Ez a helyzet leggyakrabban akkor merül fel, ha meghatározott személyi kör kizárt az érintett szerződés megkötéséből (pl. a kontár szerződéseket leplező szerződések vagy a zsebszerződések esetében, illetve ha a harmadik személy pozíciójával a szerződés összeegyeztethetetlen).

– A **szerződés tárgyának** és egyéb feltételeinek leplezése: a szerződés tárgyának leplezése valósul meg, ha a felek a szerződésben feltüntetett tevékenységtől eltérő (rendszerint nem engedélyköteles) tevékenységben állapodnak meg, vagy a megállapodott ellenszolgáltatás (vétélár, megbízási díj) a szerződésben meghatározottól különbözik. A szerződés egyéb feltételeire vonatkozóan (munkavégzés helye, ideje, időtartama) is megvalósulhat a színlelés.

#### 4.I.3. Elhatárolási kérdések

– **Titkos fenntartás** (reservatio mentalis): Egyoldalú tudatos akarathiány valósul meg akkor, ha az egyik fél valódi akaratát objektíve nem nyilvánítja ki, kifejezetten nem akarja, hogy a másik fél azt megismerje. A titkos fenntartás kölcsönösség hiányában jogi jelentőséggel csak akkor bírhat, ha azt a másik fél a jóhiszeműség és tisztesség követelményeivel összhangban, a tőle elvárható gondosságot is figyelembe véve felismerhette.

– **Rejtett indok:** A rejtett indok a feleknek az a célja, ami a szerződésben nem jut kifejeződésre. A rejtett indok önmagában jogi relevanciával nem bír [új Ptk. 6:92. § (1)], de többlet tényállási elemek esetén alapja lehet egyéb érvénytelenségi okok

megállapításának (közös téves feltevés, vagy ingyenes szerződések esetében az ajándékozó lényeges körülményre vonatkozó téves feltevése).

– **Komolytalan nyilatkozatok:** Jogirodalmi kategória, amit sem a régi, sem az új Ptk. nem szabályoz kifejezetten. Kétoldalú komolytalan jognyilatkozat esetén a felek között konszenzus van abban, hogy jognyilatkozatuknak nem célja joghatás kiváltása, és ez a kívülvilág felé nem is jelenik meg az érvényesség igényével. Ilyenkor a felek között szerződés nem jön létre, legfeljebb harmadik személy kártérítési igénye merülhet fel, ha alappal bízhatott az ügylet komolyságában. Egyoldalú komolytalan jognyilatkozat esetén a fél ügyleti akarat nélkül, nem megtevesztési szándékkal és abban a tudatban teszi meg jognyilatkozatát, hogy annak komolytalanságát a címzett is felismeri. Ha a nyilatkozat komolytalanságát a másik fél felismerte, szerződés nem jön létre. Ha a komolytalanság objektíve nem volt felismerhető, a szerződés a felek között létrejön. Az egyéb esetekre vonatkozóan a jogirodalmi álláspontok eltérnek: Menyhárd Attila szerint, ha a komolytalanságot a másik félnek nem kellett felismernie, akkor a szerződés érvényesen létrejön, esetleg megtámadható tévedés címén; Nizsalovszky Endre szerint az objektíve felismerhető, de fel nem ismert komolytalanság esetén a szerződés megtámadható;

– **Stróman ügyletek:** A stróman ügyletek az alanyleplezéshez hasonlóan hárompólusúak, azonban itt valamennyi fél azt kívánja, hogy a jognyilatkozat szerinti személyek legyenek a jogügylet alanyai. A stróman és a mozgató személy közötti megállapodás vagy bizalmi viszony alapján a mozgató személy abban bízik, hogy a stróman magatartását alapvetően az ő akarata fogja meghatározni. Erről a mögöttes megállapodásról azonban a strómannal szerződő fél nem tud. Ilyen esetben a szerződés a szerződő felek között érvényesen létrejön, esetleg bizonyos feltételek mellett tévedés miatt megtámadható.

– **Fedezetelvonó ügyletek:** Bár a színlelt szerződések célzata lehet hitelezők megkárosítása is, a fedezetelvonó ügyletek nem feltétlenül színlelt szerződések.

Amennyiben legalább az egyik fél szándéka a tulajdonjog tényleges átruházására irányult, a szerződés érvényesen létrejön azzal, hogy a hitelező kérheti a relatív hatálytalanság megállapítását.

– **Tévedés:** A tévedés – szemben a színleléssel vagy leplezéssel, ami tudatos akarathiány – nem tudatos akarati hiba. Ezen a jellemzőjén az sem változtat, ha a felek közös téves feltevésben voltak.

– **Álképviselet:** Álképviselet esetén a félnek nincs a képviselttől származtatott jogosultsága arra, hogy az ügyletben helyette eljárjon, és az utóbb nem hagyta jóvá az eljárását. Ilyen esetekben az álképviselővel szerződő fél, illetve a képviselt részéről tudatos akarathiány nem állapítható meg. Az álképviselet a tévedés vagy megtévesztés speciális esetének minősülhet.

#### 4.1.4. Jogkövetkezmények

A színlelt szerződés semmis; ha az más szerződést leplez, a felek jogait és kötelezettségeit a leplezett szerződés alapján kell megítélni [új Ptk. 6:92. § (2)]. A semmisség megállapításához külön eljárásra nincsen szükség, azt a bíróság hivatalból észleli [új Ptk. 6:88. § (1)]. A színlelt szerződésre jogosultságot alapítani és a szerződés teljesítését követelni nem lehet, de a további jogkövetkezményeket a bíróság csak a fél kérelme alapján – az elévülés és elbirtoklás határai között – alkalmazhatja [új Ptk. 6:108. § (1)].

**Abszolút színlelés** esetén az érvénytelenségi ok kiküszöbölése bírósági érvényessé nyilvánítással (új Ptk. 6:110. §) nem merül fel, mivel a felek akarata utóbb nem pótolható. Az új Ptk. elvileg nem zárja ki, hogy a szerződés a felek akaratából ex tunc vagy ex nunc hatállyal érvényessé váljon (új Ptk. 6:111. §), de színlelt szerződés esetében nehéz elképzelni ennek gyakorlati megvalósulását. Az eredeti állapot



helyreállítása mint további jogkövetkezmény (új Ptk. 6:112. §) alkalmazása az esetek többségében a felek viszonylatában problémamentes, illetve szükségtelen, mert valódi vagyonmozgásra vagy szolgáltatásnyújtásra a színlelt szerződés alapján rendszerint nem kerül sor. Láncszerződések esetében a tényleges vagyonmozgások – az adólevonási jog gyakorlásától eltekintve – gyakran kioltják egymást.

**Relatív színlelés** esetén a leplező szerződés semmis. További jogkövetkezmények levonására a leplező szerződés tekintetében nincsen lehetőség, a felek jogait és kötelezettségeit a leplezett szerződés alapján kell megítélni (BH 2010. 148). A leplezett szerződés maga is lehet érvénytelen (általában tilos vagy jó erkölcsbe ütköző), illetve a fedezetelvonó jelleg miatt relatíve hatálytalan, ezt a fentiek szerint külön kell vizsgálni. Ha a felek valós szándéka visszterhes szerződéssel leplezett ingyenes szerződés megkötésére irányul, és ezért a színlelt szerződésben kikötött ellenérték ténylegesen nem kerül kiegyenlítésre, akkor megállapítható az ingyenes vagyoni előnyszerzés mint a relatív hatálytalanság előfeltétele. Természetesen a leplezett szerződés érvénytelenségéhez vagy relatív hatálytalanságához kapcsolódó további jogkövetkezmények levonása is csak kereseti (vizontkereseti) kérelem alapján lehetséges.

A leginkább neuralgikus pont a színlelés jogkövetkezményeinek megállapítása harmadik személyekre nézve. Azon harmadik személyeknek, akiknek érdekeit a színleléssel csorbítani igyekeztek, az az érdeke, hogy a szerződés érvénytelen legyen. Azon harmadik személyeknek viszont, akik jóhiszeműen és alappal bíztak a színlelt szerződés érvényességében, az az érdekük, hogy a színlelt szerződéshez kapcsolódó joghatások valóban beálljanak. Az új Ptk. ezt a dilemmát úgy oldja fel, hogy a színlelt szerződés minden esetben semmis, viszont az érvénytelen szerződés fennállásában jóhiszeműen bízó harmadik személy a szerződés megkötéséből eredő kárának megtérítését

követelheti attól a féltől, akinek a magatartása az érvénytelenséget okozta – mivel színlelt szerződés esetén a szerződő felek az érvénytelenséget együtt okozzák, ezért egyenlő arányban felelnek [új Ptk. 6:115. § (3)]. A színlelt szerződések esetében a színlelő felek rendszerint rosszhiszeműek is egyben (BH 2002. 644), ezért a feleket egyenlő arányban teljes kártérítés terheli [új Ptk. 6:115. § (4)].

A színlelt szerződések egyéb jogági (pl. adójogi vagy büntetőjogi) jogkövetkezményei a polgári jogi jogkövetkezményektől függetlenül alakulnak.

#### **4.I.5. Eljárási és bizonyítási kérdések**

A fedezetelvonó ügyletekkel ellentétben az új Ptk. ebben a körben nem rendelkezik a bizonyítási teher megfordításáról, így a szerződés színlelt jellegét az köteles bizonyítani, aki erre hivatkozik. Hivatkozó lehet bármelyik, illetve mindkét szerződő fél, valamint az, akit erre jogszabály feljogosít vagy valamilyen védendő jogi érdekének fennállását igazolja. Az új Ptk. nem tartalmaz olyan szabályt, hogy a szerződés színleltségére a szerződő felek jóhiszemű harmadik személlyel szemben nem hivatkozhatnak.

Mivel a felek közötti érdekazonosság a színlelésre vonatkozóan többnyire a szerződéskötés, illetve a perindítás után is megmarad, a bizonyítás szinte kizárólag külső, objektív elemek alapján lehetséges. Ilyen körülmények lehetnek:

- ellenszolgáltatás átadása nem bizonyítható, vagy az eladó bizonyíthatóan többet adott át, mint a szerződésben feltüntetett összeg;
- a dolog birtokbaadása nem vagy csak időlegesen történt meg;
- a terheket a korábbi tulajdonos viseli;
- a szaporulatok a korábbi tulajdonoshoz folynak be;

- a felek között korábban vagy utólag hasonló tartalmú szerződés(ek) születtek;
- egyidejű, összefüggő ügyletekből álló szerződésláncolat azonos összepszerúséggel, esetleg tényleges pénzmozgás nélkül.

A leplezett szerződés tartalmának megállapítása külön bizonyítás tárgya, ami számos bizonyítási problémát vet fel. Ilyen kérdés leplezett adásvételi szerződés esetén, hogy volt-e egyáltalán a felek között valódi megállapodás a vételárban, és ha igen, ennek mi volt az összege.

Alanyleplezés esetén a polgári perben kényszerű alperesi pertársaság áll fenn, vagyis valamennyi érdekeltnek perben kell állnia.

#### **4.II. A fiktív ügyletek, nem valós gazdasági események**

A fiktív ügylet, nem valós gazdasági esemény olyan jogi fogalmak, amelyeket a polgári jog tételes szabályai és azt értelmező polgári bírói gyakorlat sem használ. Az nem kifogásolható, ha a közigazgatási bírói gyakorlat e kategóriának önálló közigazgatási jogi tartalmat tulajdonít, azonban az bizonyosan nem helyes, ha bármelyik kategória mellé jogkövetkezményeként automatikusan a polgári jogi semmisségi jogkövetkezményt társítjuk, azaz úgy kezeljük ezen ügyleteket, mintha a polgári jogi semmisség egyik a esetével állnánk szemben.

A polgári jogi dogmatikában e kérdés a tilos szerződésekkel összefüggésben kerülhet szóba. A Ptk.-n kívüli, egyéb jogi normák (pl. a lakás- és helységbérleti jogszabályi rendelkezések) megsértésének akkor lehet polgári jogi jogkövetkezménye, ha maga a norma polgári jogi jellegű. Ekkor is különbséget kell azonban tenni, hogy az adott

norma diszpozitív vagy kógens jellegű-e, hiszen diszpozitív normába ütközés esetén nem beszélhetünk tilos szerződésről. Kógens normába ütköző szerződés következményeként a semmisség kérdésében ugyanazon elvek alapján kell dönteni, mint a Ptk. normáiba ütközés esetén. A problémát ilyenkor az okozza, ha a normák maguk legtöbbször nem állapítanak meg semmilyen szankciót a megsértésük esetére. Ezért a bíróságnak kell meghatároznia a megfelelő szankciót. Példát ad erre a Legfelsőbb Bíróság egyik eseti döntése, amely a következőket állapította meg: ha a szerződés önkormányzati rendelet polgári jogi jogviszonyt szabályozó olyan kötelező rendelkezésébe ütközik, amely lényegi módon szabályozza a jogviszony létrejöttével kapcsolatos eljárást, a képviseleti jogosultságot, a szerződés tartalmát vagy egyéb lényeges körülményeket, anélkül is lehetőség van a szerződés semmisségének megállapítására, hogy maga a jogszabály ezt a szankciót fűzné a megsértéséhez (BH2012. 220.).

Elsősorban a nem (kizárólag) magánjogi jogszabályokba ütköző szerződés esetére mondja ki a Ptk., hogy az ilyen jogszabályokban meghatározott más jogkövetkezmények mellett a jogszabályba ütközés miatt a szerződés csak akkor semmis, ha az illető jogszabály ezt tételesen rögzíti, vagy ha a jogszabály célja a szerződéssel elérni kívánt joghatás megtiltása.

A közbeszerzési törvény (Kbt.) 127. § (1) bekezdése például semmisnek minősíti a meghatározott rendelkezéseibe ütköző szerződéseket. Ugyanez a törvény kimondja azt is, hogy semmis a közbeszerzési eljárás alapján megkötött szerződés azon rendelkezése, amely kizárja vagy korlátozza az ajánlatkérő szerződésszegése esetére irányadó jogkövetkezmények alkalmazását [Kbt. 127. § (4) bek.]. Elvi határozatban állapította meg a Legfelsőbb Bíróság, hogy jogszabály által előírt kötelező pályázati eljárás mellőzése a szerződést jogszabályba ütközővé és így semmissé teszi. A pályáztatási

szabályok megsértése viszont önmagában – ha az annak alapján létrejött szerződés tartalma, az abban vállalt feltétel nem ütközik jogszabályba – nem eredményezi a szerződés semmisségét (EBH2004. 1117.). Hasonlóképpen a saját szankciók mellett írja elő a Ptk. szerinti semmisség alkalmazását egyes, pontosan meghatározott kérdésekben a Hpt., a Tpt. vagy a Tpv. is. A Tpt. 17. § (3) bekezdése szerint semmis az értékpapír adásvételére kötött szerződés, ha az értékpapírt nem a nyilvános forgalomba hozatalra vonatkozó szabályok szerint hozták forgalomba és a forgalomba hozatal nem felelt meg a zártkörű forgalomba hozatal feltételeinek. A semmisség szankciójával él a Tpt. 25. § (1) bekezdése és 47. §-a, továbbá a Tpv. 29. § (4) bekezdése is. A Hpt. 266. §-a viszont a Ptk. 6:99. §-ához képest szűkítően rendelkezik akkor, amikor csak a fogyasztóval kötött és csak a kötelezett által lakott lakóingatlanra vonatkozó vételi jog biztosítéki célú kikötését mondja ki semmisnek.

Azt a kérdést, hogy egy jogszabály célja kifejezetten a szerződéssel elérni kívánt joghatás megtiltása-e, az adott jogszabály értelmezése útján lehet megállapítani; értelmezés segítségével dönthető el, hogy a jogalkotói szándék a szerződés ügyleti hatásának megszüntetésére is kiterjed-e. Rendszerint ez a helyzet akkor, ha a szerződésben meghatározott szolgáltatásnak vagy a szerződés egyéb tartalmának teljesítése általánosan tiltott (pl. bűncselekménynek is minősülő) magatartást valósít meg. Az ilyen tilalmat kimondó jogi normák – jogági jellegüktől függetlenül – a tevékenység természete miatt tiltanak valamely magatartást, és így az ilyen magatartás valamely szerződés teljesítésekor is nyilvánvalóan tilos. Ilyenkor lényegében a belső közrend védelméről van szó, és a jogszabályba ütköző szerződés akkor is semmis, ha a norma kifejezetten nem rendelkezik a szerződés érvénytelenségéről, és akkor is, ha a norma más szankciót kapcsol a magatartáshoz.

Ha viszont a jogszabály olyan tilalmat tartalmaz, amelynek sérelme csak az adott (rendszerint: igazgatási) norma funkciójának betöltése érdekében jogellenes, és ezért csak a külön jogág által előírt szankciók kapcsolódnak hozzá, akkor a polgári jog semmisségi szankciójának alkalmazására nincs szükség. Ilyen esetekről van szó különösen akkor, amikor a más jogági külön jogszabály csak az egyik szerződő félre tartalmaz valamilyen közigazgatási feltételt, például vállalkozói igazolvány, működési engedély beszerzését, de egyébként a szerződéses szolgáltatás tárgyát képező magatartás nem tilos. A közigazgatási korlátozás (tilalom) nem a szerződésre, hanem az azt gyakorló személyre vonatkozik. Ezért érvénytelenségi szankció ilyenkor nem kapcsolódhat a magatartáshoz, már csak azért sem, mert az érvénytelenség egyébként sem tudná betölteni rendeltetését. Ezt az álláspontot foglalta el a Legfelsőbb Bíróság például a hitelintézeti törvényben előírt engedély nélkül kötött szerződések polgári jogi érvényességével kapcsolatban. Az eseti határozat kimondta, hogy az ilyen szerződés nem semmis, a jogszabálysértés következményeit a közigazgatási jogkörben, a felügyeleti jog keretében kell levonni (Gfv.XI.31.315/2007.). Ugyanezt a logikát követte már jóval korábban a Legfelsőbb Bíróság egy másik eseti döntése is: az ipargyakorlásra vonatkozó jogszabály értelmezése alapján kell megállapítani, hogy a jogszabály jogosítvány hiánya miatt meg akarta-e fosztani ügyleti hatályától a szerződést (BH1994. 186.).

A bírói gyakorlat (BDT2006. 1450.) szerint a más jogágak – amilyenek az ügyvédi tevékenységre vonatkozó vegyes jogági törvényi szabályozás is minősül – kötelező rendelkezéseit sértő szerződés a polgári jog szempontjából jogszabályba ütközés miatt csak akkor érvénytelen, ha a más jogági norma kifejezetten rögzíti, hogy annak megsértése egyúttal a szerződés érvénytelenségét eredményezi, vagy a törvény értelmezéséből, az összes körülményből nyilvánvalóan megállapítható, hogy a külön jogszabály a szerződés érvényességét nem kívánja megengedni. Ilyen esetben az az elv

érvényesül, hogy ha külön jogszabály csak az egyik szerződő félre fogalmaz meg a szerződéskötéssel kapcsolatosan előfeltételt (pl. engedélyt vagy egyéb jogosítványt követel meg), ennek hiánya a másik – jóhiszeműen eljáró – szerződő félre nem hat ki, a szerződést önmagában nem teszi jogszabályba ütközővé. A szerződés csak akkor érvénytelen, ha az adott külön jogszabály ehhez az érvénytelenség jogkövetkezményét fűzi, vagyis a szerződés semmisségét kifejezetten kimondja, vagy ha a jogszabály célja – annak komplex vizsgálatából megállapíthatóan – a szerződéskötéssel elérni kívánt joghatás megtiltása (hasonlóan: BH1994. 186., BDT2007. 1643., BDT2006. 1450.)” Ez az értelmezés a Ptk. tekintetében is irányadó.<sup>31</sup>

Az áfára vonatkozó előírások tipikusan más jogág szabályozása alá tartoznak, vonatkozásukban a semmisségi jogkövetkezmény az ezzel összefüggő polgári jogi ügylethez akkor sem kapcsolható, ha adójogi szempontból nem valós gazdasági eseményről van szó. A nem valós gazdasági esemény tárgyköre a polgári ügyszakban elsősorban számlaadási kötelezettséggel összefüggésben felmerülő probléma. Az Sztv. tv. 65. § (1) bekezdése minden gazdasági műveletről, eseményről, amely az eszközök, illetve az eszközök forrásainak állományát vagy összetételét megváltoztatja, számlaadási kötelezettséget ír elő azzal, hogy az ilyen gazdasági eseményekről bizonylatot kell kiállítani. Az Sztv. tv. a gazdasági eseményekhez kapcsolódóan a bizonylati és könyvvizelési rendre vonatkozóan is többféle előírást fogalmaz meg. E szabályok megsértéséből közigazgatási típusú adójogi jogkövetkezmények következnek, azonban a számlázási kötelezettség elmulasztásából polgári jogi szempontból nem lehet levonni semmisségi jogkövetkezményt. A GK. 66. számú állásfoglalás értelmében a számlázási kötelezettség elmulasztása a polgári jogi jogviszonyban a szolgáltatás esedékessé válását nem érinti, ami azt jelenti, hogy egy szerződéses jogviszonyban polgári jogi szempontból nem annak van döntő jelentősége, hogy amennyiben teljesítés történt, úgy az ezzel összefüggő valamennyi, Számv. tv. szerinti kötelezettség teljesítése

<sup>31</sup> Forrás e részről: CompLex Új Jogtár Ptk.-hoz fűzött kommentárja.

is együtt járt vagy sem. A polgári jogi jogviszonyban a nyújtott szolgáltatások megtörténte vagy hiánya alapján lehet a teljesítés, illetve annak szerződésszerű jellegét megítélni, míg a számlaadási kötelezettség elmulasztásának legfeljebb a Ptk. 302. § b) pontja szerinti jogosulti késedelem körében lehet jelentősége. A számlaadási kötelezettség elmulasztása a polgári jogi bírói gyakorlat szerint olyan jogosulti késedelemnek tekinthető, aminek a jogkövetkezménye a kötelezett késedelmi kamat fizetési kötelezettségének kizárása (BH 1996.104.).

A fenti kérdés az Áfa tv. fényében történő megítélése sem jár bizonyosan ugyanolyan jogkövetkezménnyel polgári jogi és közigazgatási jogi jogviszonyokban. Az egyértelműen kimondható, hogy a polgári bírói gyakorlat nem támogatja az áfa figyelmen kívül hagyásával a szerződéses szolgáltatások ellenértékének megtérítését, azaz amennyiben polgári jogi szempontból a szerződéses szolgáltatások teljesítése megtörtént, úgy a bíróság a tételes jogi szabállyal ellentétes olyan döntést nem hozhat, amely a szolgáltatást teljesítő részére fizetendő ellenszolgáltatást (tipikusan vállalkozói díjat) az áfa figyelmen kívül hagyásával állapítja meg (Legfelsőbb Bíróság Pf.VII.25.243/2000/3.). áfa fizetési körbe eső ellenszolgáltatást (tipikusan vállalkozói díjat) mindig áfával növelt összegben kell meghatározni (Legfelsőbb Bíróság Pfv.VII.22.326/2004/5., Pfv.V.20.730/2014/5.), így az elvégzett munkák ellenértékének meghatározásánál az áfát minden esetben figyelembe kell venni. Legfeljebb olyan kérdés merülhet fel az áfával összefüggésben polgári jogi jogviszonyokban, hogy amennyiben a kikötött ellenszolgáltatás (tipikusan vállalkozói díj) nem tartalmazza külön bontásban a szolgáltatás ellenértékét plusz az áfát, úgy ha egyösszegű ellenszolgáltatás meghatározására kerül sor, úgy abba az áfa összege beleértendő-e, vagy az a kikötött díjazáson felül jár. Ebben a kérdésben a bírói gyakorlat az, hogy a határozott összegben megjelölt ellenérték értelemszerűen magában foglalja az áfa összegét is, ez alól akkor lehet kivételt tenni, ha külön feltüntetésre kerül, hogy ez a



teljesítés nettó ellenértéke. Ez utóbbi esetben az áfával növelhető az ellenszolgáltatás összege.

## **5. Az aktavizsgálat eredményei**

### **5.1 Bevezetés**

A joggyakorlat-elemző csoport 1/2015. (VI.3.) határozatával fogadta el az aktavizsgálat szempontrendszerét (lásd a **2. számú Melléklet**), majd a Kúria Informatikai Osztály segítségével elkészült a végleges elektronikus kérdőív. A csoport tagjai az 1/2015. (X.7.) számú határozatukkal elfogadták az aktavizsgálat adatai feldolgozásának szempontrendszerét, és meghatározták az egyes feladatok felelőseit. Az alábbi fejezet tartalmazza az aktavizsgálat eredményeit és értékelését.

### **5.2. Az áfa levonás ellenőrzéséről általában**

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáeladósodott-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i **77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv**, majd az ezt felváltó a Tanács **2006/112/EK irányelv** (2006. november 28.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről, jogszabályba foglalta az Európai Unióban való fogyasztás és igénybevétel céljából értékesített áruk és szolgáltatásokra alkalmazandó közös hozzáadottértékadó-rendszer végrehajtásáról szóló rendelkezéseket.

Az EU tagállamai kötelesek a befolyt ÁFA-mennyiség bizonyos százalékát átutalni a közösségi költségvetésbe. 2004-től kezdődően a tagállamoknak áfaalapjuk 0,5

százalékát kell befizetniük (2001-ig ez 1 százalék volt, míg 2002 és 2004 között 0,75 százalék), az áfaalap ugyanakkor nem haladhatja meg a tagállam bruttó nemzeti jövedelmének (GNI) 50 százalékát.

A 2015. évi költségvetési bevétel tervezett áfa összege 3 172 385 millió forint, amely a korábbi évhez képest 271 milliárdos növekedés jelent. E körülményre figyelemmel sem közömbös az adózási fegyelem, az áfa levonások szabályszerűségének adóhatósági vizsgálata.

A Bizottság közzétett tanulmánya szerint az egész EU-ban 2011-ben 193 millió euró, a 27-ek GDP-jének 1,5%-a esett ki a be nem fizetett, vagy illetéktelenül levonásba helyezett Áfa miatt<sup>32</sup>. A probléma nem csak Magyarországot érinti, hanem különböző okokból majd' mindegyik tagállamot.

A 2015 májusában Budapesten megrendezett **XVII. Európai áfa konferencia** résztvevői arra keresték a választ, hogy hogyan lehet hatékonyan fellépni az áfa csalás ellen. A probléma ugyanis nem csak magyar viszonylatban jelentős. Uniós adatok szerint mára közel 200 milliárd euró áfától, az összes lehetséges áfa bevétel közel hatodától esnek el a tagállamok. Hollandiában, Finnországban és Luxembourgban a legkisebb, 5% körüli a rés a beszédhető és a valóban beszédett áfa összege között, a legnagyobb hiányt Románia, Szlovákia és Litvánia szenved el, 40%-ot is elérő mértékben. Magyarország európai összehasonlításban a középmezőny alján helyezkedik el, minden negyedik áfa forintot elveszíti az ország.

Ezek a különbségek jelzik, hogy az adott ország milyen mértékben fertőzött az áfa csalással. Nem vitás tehát, hogy mind tagállami, mind uniós szinten szükség van határozott fellépésre. Az unió azonban nem szabályozza az adóelkerülést

---

<sup>32</sup> EUROPEAN COMMISSION PRESS RELEASE Brussels, 19 September 2013

megakadályozó intézkedések körét, melyeket így minden tagország saját meglátása és érdekei alapján vezet be és alkalmaz. Ezt a folyamatot korlátozza valamennyire, hogy az intézkedéseknek arányban kell lenniük az elérni kívánt céllal, és nem okozhatnak túl nagy megterhelést az üzleti élet szereplőinek, de még így is országonként nagyon eltérő szabályozáshoz vezet.

Egységes uniós szabályozás hiányában a gyakorlat tehát tagállamonként változik, minden tagállam megpróbálja kialakítani a saját rendszerét a csalások visszaszorítása érdekében. Az áfa csalások két nagy csoportba sorolhatók. Az elsőbe a hagyományos adóelkerülés különböző technikai tartoznak, míg a másodikba az adólevonásokkal (visszaigénylésekkel) kapcsolatos visszaélések. A joggyakorlat-elemzés tárgya szempontjából ez utóbbi módszereknek van jelentősége, amely módszerek értékelése a konkrét megállapításoknál kerülhet ismertetésre.

Az áfa levonásának jogszerűségét támogathatja a tagállamok egyedileg bevezetett intézkedése. Ezen szigorítások kapcsán azonban "...a Bíróság már megállapította, hogy a tagállamok jogos érdeke pénzügyi érdekeik védelme céljából megfelelő intézkedéseket hozni, és az adókijátszás, az adókikerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a hatodik HÉA – irányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik .... az arányosság elvének megfelelően a tagállamoknak olyan eszközöket kell igénybe venniük, amelyek lehetővé teszik e cél hatékony elérését, ugyanakkor a legkevésbé sértik a szóban forgó közösségi jogszabályok célkitűzéseit és elveit, mint például a HÉA-levonási jog alapelvét ...."<sup>33</sup>

Az áfa levonással kapcsolatos adóellenőrzések és bírósági eljárások gyakorlatát alapjaiban módosították az Európai Unió Bíróságának iránymutató döntései **(Mahagében-Dávid, Tóth-ügyek)** Ezen ügyekben kezdeményezett előzetes

---

<sup>33</sup> C-25/07. sz. ügy Alicja Sosnowska

döntéshozatali eljárások nem titkolt célja részben az volt, hogy választ adjon a bíróság arra a kérdésre, hogy elégséges-e a levonási jog kizárásához két-három olyan, az adózónak fel nem róható mulasztás számbavétele, mint: az ellenőrzés idején a számlakibocsátó nem volt elérhető; a számlakibocsátó nem nyújtott be bevallást és adót nem is fizetett; a teljesítéshez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkezett és így tovább). Ezen néhány, a számla befogadója által nem befolyásolható – és többnyire fel sem ismerhető – körülményt nem csak az adóhatóság, de a bírói gyakorlat is elégségesnek látta a levonási jog korlátozásához, illetve kizárásához. Az Európai Unió Bíróságának irányadó döntései nagy hangsúlyt adtak az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettségnek, amelynek során objektív tényekkel kell bizonyítani, hogy a számla befogadója tudott, vagy kellő körültekintés mellett tudhatott arról, hogy adókijátszás valósul meg, illetve ebben maga is közreműködik. A joggyakorlat elemzés egyik kiemelt célja ezen objektív tények valamiféle számbavétele, egy minimum-szint meghatározása annak érdekében, hogy az adózók se "bújhassanak" a fenti elv védelme mögé, ugyanakkor az adóhatóság a tisztességes eljárás követelményének megfelelően – a hozzáadott-érték adó céljának szem előtt tartásával – a szükséges és elégséges mértékben tegyen eleget bizonyítási kötelezettségének. Ezen szempontok számbavétele már csak azért is fontos, mert az EUB utóbbi időben hozott döntései egy-egy körülmény értékelésénél kiemelik, hogy azok – a tényállás többi elemének ismeretében – a nemzeti bíróság értékelési körébe tartoznak (**C-159/14.**, **C-126/14. sz.**, **C-123/14. sz. ügy**).

A NAV 2013. évben 20978 utólagos adóellenőrzést végzett áfa adónemben, míg a kiutalás előtti ellenőrzések száma 7865 volt. A fenti ellenőrzések eredményeként 13001, illetve 3834 határozat született.

A közigazgatási bíróságok (törvényszékek, KMB-k) 2010. évben 1320, 2011. évben 1220, 2012. évben 1205, 2013. évben 1320, míg 2014. évben 1143 ítéletet hoztak,

amely döntések eredményeként a NAV pernyertességének aránya: 70,6%, 69,2%, 67,5%, 65,7%, illetve 70%-os volt.<sup>34</sup>

A 2013. évi adóperek **együttes pertárgyértéke** meghaladja a 76 milliárd Ft-ot.. A bíróság az eljárásokhoz kapcsolódóan a NAV javára 184 millió Ft, a terhére pedig 138 millió Ft perköltséget ítélt meg.<sup>35</sup>

Az elemzés tárgya **279 db peres ügy** tételes átvizsgálása volt, amely vizsgálati megállapításokat a joggyakorlat-elemző csoport által előre kialakított, összesen VII fejezetből és számos kérdésből álló adatlapon rögzítettünk (**az aktavizsgálat szempontjait az 2. számú melléklet tartalmazza**). Az így nyert adatok elemzése részben a későbbi fejezetek témakör szerinti tárgyát képezik.

Az aktavizsgálattal érintett ügyek **adóévek** szerinti elosztása a következők szerint alakult:

Adóév	Előfordulás	Százalék
2004	6	2.15%
2005	14	5.02%
2006	36	12.90%
2007	69	24.73%
2008	86	30.82%
2009	87	31.18%
2010	73	26.16%
2011	53	19.00%

<sup>34</sup> NAV statisztika.2015. április Engelthaler né dr. Szabó Szilvia

<sup>35</sup> NAV 2013. évkönyv 53. o.

Az aktavizsgálatra kiválasztott ügyek éveiből (2013-2014) következően döntően a 2007-2010 adóéveket érintették az adóvizsgálatok. A korábbi évek az elévülés miatt nem fordulhattak elő jelentős mértékben.

Az aktavizsgálatra kiválasztott ügyekben jogerősen megállapított **adókülönbözeti összege** összesen 7.901.980.569 Ft volt. A 279 db ügyet figyelembe véve ez átlagban 28.322.511 Ft/ügy volt. Ez az átlag azt jelentené, hogy minden ügyben a maximális, 1.500.000 Ft kereseti illetéket kellene figyelembe venni. Ez az adat erősíti az áfa levonási ügyek gazdasági jelentőségét.

Az aktavizsgálattal érintett ügyek **területi elosztása** a következők szerint alakult:

Bíróság neve			Kúriai eljárásban	
	Előfordulás darab	Százalék	befejezett ügy darab	Százalék
Budapest Környéki KMB	14	5,02%	1	1,14%
Debreceni KMB	14	5,02%	4	4,59%
Egri KMB	14	5,02%	3	3,44%
Fővárosi KMB	54	19,35%	31	35,63%
Győri KMB	17	6,09%	2	2,06%
Gyulai KMB	3	1,08%	2	2,06%
Kaposvári KMB	10	3,58%	3	3,44%
Kecskeméti KMB	2	0,72%	2	2,06%
Miskolci KMB	25	8,96%	7	8,04%
Nyíregyházi KMB	6	2,15%	1	1,14%
Pécsi KMB	11	3,94%	6	6,89%
Szegedi KMB	26	9,32%	3	3,44%

Szekszárdi KMB	10	3,58%	7	8,04%
Székesfehérvári KMB	13	4,66%	1	1,14%
Szolnoki KMB	13	4,66%	3	3,44%
Szombathelyi KMB	17	6,09%	3	3,44%
Tatabányai KMB	1	0,36%	1	1,14%
Zalaegerszegi KMB	16	5,73%	3	3,44%
Salgótarjáni KMB	4	1,43%	1	1,14%
Veszprémi KMB	9	3,23%	3	3,44%

Az adatokból következően megállapítható, hogy a Kúria felülvizsgálattal érintett ügyek több mint fele (58,6%) a Fővárosi, a Miskolci, a Szekszárdi és a Pécsi Közigazgatás és Munkaügyi Bíróságról érkezett, ezen belül is legtöbb felülvizsgálati kérelmet a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete ellen nyújtottak be (35,63%). A többi megyében a felülvizsgálni kért ítéletek előfordulási aránya 1,14-3,44% közzé tehető. A területi eloszlás nagy szóródása részben az adott bíróságra érkezett áfa levonhatóságával kapcsolatos perek számától függ, melynek egyik meghatározó tényezője az adott térség gazdasági fejlettsége, másrészt magyarázható az adóellenőrzések gyakoriságával és az illetékes adóhatóságnak az adólevonást érintő ügyekben folytatott jogalkalmazási gyakorlatával, és nem utolsósorban az elsőfokú bíróságoknak a vizsgált perekben folytatott joggyakorlatával is. A számadatok egyértelműen visszaigazolták, hogy szükséges és indokolt az általános forgalmi adó levonhatóságával kapcsolatos elsőfokú és felsőbírósági joggyakorlat bemutatása és elemzése az esetleges eltérő joggyakorlat feltárása végett.

Az aktavizsgálattal érintett ügyek **bírósági eljárás időtartama** (keresetlevél beérkezésétől – a vizsgált jogerős ítélet, vagy kúriai határozat meghozataláig) a következők szerint alakult:

Időtartam	Előfordulás	Százalék
0- 6 hónap	90	32.26%
6 hónap- 1 év	72	25.81%
1 év – 1 év 6 hónap	52	18.64%
1 év 6 hónap – 2 év	26	9.32%
2- 3 év	33	11.83%
3- 4 év	6	2.15%

Az aktavizsgálat szerint 87 ügy volt érintett felülvizsgálati kérelemmel, nyilván ezek voltak a hosszabb időtartamúak. Ha ezt a számot visszafelé leszámoljuk a statisztikából, megállapítható, hogy az első fokú ügyek 0 – 1 év 6 hónap alatt befejeződnek, sőt az ügyek 58% befejeződik 1 év alatt. Ezek adatok alapvetően az ítélkezés időszerűségét támasztják alá.

### **5.3. Az adóhatósági gyakorlat vizsgálatának jellemzői**

Ezt a témakört az aktavizsgálati szempontok I/3., II/1., II/7., II/8., II/11. és II/12. számú kérdéseire adott válaszok érintik. Emellett figyelembe kell venni a Nemzeti Adó- és Vámhivatal 2013. évre vonatkozóan kigyűjtött egyes adatait is. **(3.számú melléklet)**

Az aktavizsgálattal érintett ügyekben a bíróság által elrendelt új eljárásban hozott határozat száma 6 db volt, az összügyek 2.15%, ami statisztikailag elhanyagolható adat.

2013-ban az állami adóhatóság 20978 utólagos adóellenőrzést és 7865 kiutalás előtti adóellenőrzést indított, melyekben érintett adónemként szerepelt az általános forgalmi adó. Az utólagos adóellenőrzések közül 13001 esetben, míg a kiutalás előtti



adóellenőrzések vonatkozásában 3834 esetben született áfa adónemben adókülönbözetet megállapító jogerős döntés. A két adatsort értékelve egyrészt rögzíthető, hogy az áfát érintő ellenőrzések 72,73%-a utólagos, míg további 27,27%-a kiutalás előtti ellenőrzés volt. Másrészt az utólagos ellenőrzések körében 61,97%-ban, míg a kiutalás előtti adóellenőrzések tekintetében 48,75%-ban került sor adókülönbözet meghatározására.

Kontrolladatok hiányában a tendenciákra vonatkozóan megállapítások nem tehetők, de az egyértelmű, hogy az utólagos ellenőrzési forma a csaknem 3/4-es arányával meghatározó. Ugyanakkor a kiutalás előtti ellenőrzések fontossága abban fogható meg, miszerint az ezekben az esetekben feltárt adókülönbözet megállapításának eredményeként az áfa kiutalása elutasításra kerül. Így – az adóhatóság álláspontja szerint – jogszerűtlenül adó-visszaigényléssel élő adózó nem kapja meg az áfát, az adóhatóság pedig nem kényszerül végrehajtást folytatni az adókülönbözetre.

Azonban, ha a közigazgatási bíróság ítéletében az adózó áfalevonási és áfa-visszaigénylési jogának gyakorlását jogszerűnek ítéli meg, akkor az adóhatóság – és rajta keresztül az állam – a jegybanki alapkamat kétszeresét kitevő pótlékkal együtt köteles a visszaigénylést teljesíteni. Talán erre is visszavezethető, hogy amíg az utólagos ellenőrzések közel 2/3-a megállapítással zárul, addig a kiutalás előtti ellenőrzéseknél ez az arány nem éri el az 50%-ot.

Az állami adóhatóság 2013-ban az általános forgalmi adónemmel kapcsolatosan összesen 753 büntető feljelentést tett. Tehát a lefolytatott ellenőrzések 2,6%-ában, míg a megállapítással érintett ellenőrzések 4,5%-ában került sor feljelentésre az adóhatóság részéről. A büntetőeljárást nem vitásan az adóhatósági eljáráshoz képest más szempontok figyelembevételével szükséges lefolytatni, az eljárási rendjük is jelentős eltéréseket mutat. Azonban a nyomozás során keletkezett iratanyagot az adóhatóság saját eljárásában – a garanciális szabályok betartása mellett – felhasználhatja, és a

közigazgatási perben az értékelendő bizonyítékok között szerepelhet.

Az Art.136-139.§-ai tartalmazzák a fellebbezésre irányadó szabályokat. A 138.§ (1) bekezdése kimondja, a felettes szerv a fellebbezéssel megtámadott határozatot (végzést) és az azt megelőző eljárást is megvizsgálja, tekintet nélkül arra, hogy ki és milyen okból fellebbezett. A vizsgálat eredményeként az adóhatóság a határozatot (végzést) helybenhagyja, megváltoztatja vagy megsemmisíti. A 138.§ (2) bekezdése lehetőséget biztosít a felettes szerv számára, hogy amennyiben a határozat hozatalához nincs elég adat, vagy a tényállás további tisztázása szükséges, úgy a felettes szerv a megsemmisítés mellett az ügyben eljáró elsőfokú közigazgatási szervet új eljárásra utasíthatja. Az Art.143.§ (1) bekezdésének fontos rendelkezése, hogy a bírósági felülvizsgálati jogkör nem terjed ki azokra a másodfokú adóhatósági határozatokra, melyekben a felettes szerv az elsőfokú határozat megsemmisítését rendelte el.

Ennek megfelelően az aktavizsgálattal érintett ügyek olyan másodfokú határozatokon alapulnak, melyek helybenhagyók vagy megváltoztatók.

A helybenhagyó másodfokú határozatok száma 225 db (80,35%), az adófizetési kötelezettséget megváltoztatóké 36 db (12,86%), míg az elsőfokú határozatot csak az indokolási részben megváltoztató döntéseké 10 db (3,57%).

Kilenc esetben erre a kérdésre az aktavizsgáló nem adott választ. Amennyiben figyelmen kívül hagyjuk az utóbbi kategóriát, akkor a helybenhagyó és az elsőfokú határozatot csak az indokolási részben megváltoztató másodfokú határozatok aránya 86,71%-os, amely adat arra utal, hogy a vizsgált ügyek döntő többségében a másodfokú hatóság egyetértett az elsőfokú hatóság ténymegállapításaival és az ebből levont jogi következtetéseivel.

Az aktavizsgálati szempontok között nem szerepelt olyan kérdés, mely arra kért volna választ, hogy az elsőfokú határozat megsemmisítő és új eljárásra utasító másodfokú határozat eredményeként született-e. Erre tekintettel a megsemmisítő, valamint a megsemmisítő és új eljárásra utasító másodfokú határozatok aránya a helybenhagyó és megváltoztató határozatokéhoz képest nem rögzíthető. Ezért az alperesi hatóság gyakorlatalakító tevékenységét – amely nem vitásan fennáll – nem lehet adatokkal bizonyítani és körülhatárolni. Ugyanakkor a joggyakorlat-elemző csoport kitűzött céljának megvalósítása érdekében ez nem bír relevanciával, hiszen a közigazgatási perben a bíróság a jogerős másodfokú adóhatósági határozatban foglaltakat vizsgálja felül, márpedig ebben a vonatkozásban nincs jelentősége az alaphatósági eljárásban hozott elsőfokú határozat felettes szerv által történő megsemmisítésének és az elsőfokú hatóság új eljárásra utasításának.

A Pp. 339.§ (1) bekezdésére, valamint (2) bekezdés g) pontjára figyelemmel a közigazgatási bíróság a közigazgatási határozatot egyrészt hatályon kívül helyezheti, másrészt a hatályon kívül helyezés mellett a közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezheti, harmadrészt a határozatot megváltoztathatja. A vizsgált akták közül mindössze 6 olyan ügy volt, melyben olyan határozatot kellett a bíróságnak felülvizsgálnia, mely a bíróság által elrendelt új eljárásban született. Ez a teljes vizsgált aktamennyiséghez képest 2,15%. Arra nincs adat, hogy ezt az új eljárást mely szintű hatóságnak kellett lefolytatnia.

Az Art.141.§-a rendelkezik a felügyeleti intézkedés során követendő eljárásról. A 141.§ (1) bekezdése értelmében a felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter, illetve a NAV felügyeletére kijelölt miniszter kérelemre vagy hivatalból felügyeleti intézkedést tesz, ha az ügyben eljáró adóhatóság határozata, önálló fellebbezéssel megtámadható végzése jogszabálysértő, vagy a határozat, az önálló fellebbezéssel megtámadható végzés meghozatalára jogszabálysértő módon került sor. Az

adópolitikáért felelős miniszter, illetve a NAV felügyeletére kijelölt miniszter kérelemre abban az esetben jár el, ha a kormányhivatalt vezető kormány megbízott, vagy a NAV elnöke felettes szervként az ügyben már döntést hozott. A 141.§ (3) bekezdése szerint a felügyeleti szerv megváltoztató, megsemmisítő döntést hozhat, illetve amennyiben szükséges új eljárás lefolytatását rendelheti el. Az Art. 141. §-a 2016. január 1-jei hatállyal megváltozott: az adópolitikáért felelős miniszter, illetve a NAV-ot irányító miniszter kérelemre már nem jár el, csak hivatalból, a (4) bekezdés szerint az adópolitikáért felelős miniszter, illetve a NAV-ot irányító miniszter a felügyeleti intézkedés iránti kérelmet érdemi vizsgálat nélkül elutasítja.

A felügyeleti intézkedéssel érintett ügyek száma: 13 db, amely a teljes vizsgált mennyiség 4,6%-a. Ebből az adózó javára került meghozatalra 6 db (46,15%), 7 db (53,85%) esetben pedig a jogszabálysértő döntés megsemmisítésére és új eljárás lefolytatásának elrendelésére kerül sor, amely során a felperesre terhesebb határozat meghozatalára került sor.

A fenti adatokból kitűnik, hogy felügyeleti intézkedést a felügyeleti hatóság az ügyek kis százalékában hoz, annak ellenére, hogy erre hivatalból is lehetősége nyílik. Az adózó javára és terhére hozott felügyeleti intézkedések aránya nagyjából egyenlő, ez pedig azt mutatja, hogy a felügyeleti szerv eljárásai során az adózók javára szolgáló tényeket, körülményeket is figyelembe veszi.

Az alperesi határozatban szereplő döntés meghozatalának alapjául szolgáló ténymegállapítások a következők:

Határozat fajta	Előfordulás	Százalék
a számlában feltüntetett gazdasági esemény nem valósult meg	120	43,01%
a gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között ment végbe	142	50,7%
a gazdasági esemény megtörtént a felek között, azonban az adózó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókiadási megvalósító ügyletben vesz részt	8	2,8%
a kellő körültekintés hiánya (régóta Áfa tv. 44.§ (5) bekezdés)	52	18,57%
mesterséges láncolat, melynek célja az adócsalás	43	15,36%
nem rendeltetésszerű joggyakorlás	20	7,14%
a számlán szereplő adatok részbeni hibája miatti hiteltelen számla:	25	8,9%

A 279 vizsgált aktához képest a hivatkozások száma 410, vagyis az alperesi határozatok egy részében bizonyosan legalább kettő ténymegállapítás szolgált a döntés meghozatalának alapjául.

A szempontrendszerből hat a tartalmi feltételekre, egy a formai feltételek megvalósulására vonatkozik. Utóbbi a számlán szereplő adatok részbeni hibája miatt hiteltelenné váló számla, mely hatósági hivatkozás csak 25 alkalommal valósul meg. Erre tekintettel rögzíthető, miszerint az áfalevonási jog elutasításának körében az adóhatóság az esetek döntő többségében a tartalmi feltételek valamelyikének hiányára hivatkozik.

A tartalmi feltételekkel összefüggő ténymegállapítások közül három objektív alapon áll (gazdasági esemény hiánya; gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között ment végbe; mesterséges láncolat megléte). További három szubjektív indíttatású, elsősorban az adózó magatartásához, a cselekményekhez kapcsolódó

tudatállapotához köthető (az adózó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszásban vesz részt; kellő körültekintés hiánya; nem rendeltetésszerű joggyakorlás).

Az objektív, illetve szubjektív alapú ténymegállapítások nem azonos arányban szerepelnek az alperesi döntésekben. Az objektív alapúak 305 alkalommal, míg a szubjektív indíttatásúak 80 esetben képezik alapját a hatósági döntésnek (79% – 21%).

Fontos kiemelni, hogy az új Áfa tv. 2008-tól hatályos, a vizsgálat alá vont adóévek részben 2008. előttié, melyekre vonatkozóan a régi Áfa tv. az irányadó. Ennek 44.§ (5) bekezdése lehetővé teszi az áfalevonást akkor is, ha egyes feltételek nem teljesülnek, de a számlabefogadó adózó kellő körültekintéssel járt el. Ez a szempont a szubjektív ténymegállapítások körében jelentős súllyal szerepelt az alperesi határozatokban. Emellett az EUB Mahagében-Dávid ügyben és Tóth ügyben hozott ítélete nyomán kezdte vizsgálni az adóhatóság azt, hogy amennyiben a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között a számla szerint megtörtént, akkor az adózó tudta vagy tudnia kellett volna azt, hogy adókijátszásban vett részt. Erre a szempontra az alperes 8 alkalommal hivatkozott, mely csekély számnak az az oka, hogy a fenti ítéletek 2012-ben születtek, a keresettel támadott alperesi határozatok nagy része pedig a korábbi időpontban kelt.

Az ügyek döntő többségében az alperes vagy azt állapította meg, hogy az áfalevonási jog alapjául szolgáló számlában feltüntetett gazdasági esemény nem valósult meg, vagy a gazdasági esemény megtörtént, de az nem a számlában feltüntetett felek között ment végbe. Ezekhez a megállapításokhoz kapcsolódhat a harmadik objektív szempont, vagyis az olyan mesterséges láncolat, amelynek célja az adócsalás.

Az alperesi határozat meghozatalának alapjául szolgáló ténymegállapításokat alátámasztó körülmények körében a vizsgálati szempontrendszer összesen 38 ilyen

körülményt jelöl meg. Ezek közül legalább harminc esetben történik hivatkozás az alábbi körülményekre:

<b>Hivatkozások</b>	<b>Előfordulás</b>
tulajdonosi, személyi (rokoni, baráti) összefonódás	53
a számlakiállító iratainak hiánya	117
a gazdasági esemény megvalósulását alátámasztó egyéb dokumentumok hiánya	180
a számlakiállító nem található a bejelentett telephelyén/székhelyén	49
a számlakiállító nem adott be bevallást, nem fizette be az áfát	85
a számlakiállító nem rendelkezett áruval	59
a számlakiállító nem rendelkezett a személyi, tárgyi feltételekkel (munkások, gépek, stb.)	135
a pénzügyi teljesítés bizonytalansága (pl.: készpénzes teljesítés)	46
a teljesítési igazolás hiánya:	53
a láncszerződésben résztvevőknél azonos adóhatósági megállapítás	30

A fenti tíz körülmény közül legalább egy az ügyek jelentős többségében megalapozta az alperesi ténymegállapításokat.

Az alperesi határozatokban 80 ügyben (28.67%) hivatkoztak az Európai Unió Bírósága döntéseire, az alábbi részletezéssel (Az EUB ítéleteit lásd részletesebben a **4.számú mellékletben**)

	<b>Előfordulás</b>	<b>Százalék</b>
C 80/11. és C 142/11 Mahagében/Dávid	43	53,75%
C–324/11 Tóth	17	21,25%
C–273/11. Mecsek-Gabona	2	2,50%
C–255/02. Halifax	4	5,00%
C–439/04., C–440/04. Axel Kittel, Recolta egyesített ügyek	26	32,50%
C–354/03., C–355/03., C–484/03. Optigen és társai egyesített	21	26,25%
C–444/12 Hardimpex ügy	1	1,25%
Egyéb ügyek	23	28,75%

Az Egyéb ügyek az alábbiak:

- általánosságban hivatkoztak – 4 ügyben
- C–384/04 Federation of Technological Industries – 6 ügyben
- C–118/11 Eon Aset
- Bizottság- Magyar Köztársaság (C–274/10.) 2 ügyben
- Léa Jorion C–123/87, C–330/87.
- Teleos plc C–409/04. – 2 ügyben
- Stroy trans ügy C–642/11.
- C–111/05, C–572/07, C–41/04, C–394/04 és C–395/05, C–392/09, C–95/07 és
- Ecotrades Spa C–96/07
- Pannon Gép Centrum Kft. C–368/09 – 2 ügyben
- C–487/01, C–255/02, C–7/02

Ebben a körben is kiemelendő, hogy a vizsgált alperesi határozatok nagy része még nem vette – nem vehette – figyelembe az EUB magyar ügyekben hozott döntéseiben írtakat. Azok az alperesi határozatok, amelyekben hivatkoztak az EUB ítéleteire, azonban kiemelkedően nagy számban a magyar ítéletek szerepeltek. (C 80/11. és C 142/11 Mahagében/Dávid, C–324/11 Tóth, C–273/11. Mecsek-Gabona)



**5.4. Bizonyítási eljárás az áfa-hoz kapcsolódóan az adóigazgatásban és az adóperekben**

(A témakör az aktavizsgálati szempontok II. fejezet 2,3,4,5,6, III. fejezet 2,3,4,5,6,7,8, IV. fejezet 9,10,11 és V. fejezet 5,6,7 számú kérdéseire adott válaszokat érinti.)

A bizonyítottság mind az adóhatósági határozatokkal, mind az ítéletekkel szemben alapkövetelmény, kiterjed a bizonyítási eszközökre, a bizonyítékokra és a bizonyítás további szabályainak megfelelő alkalmazására. Az áfa levonhatóságával kapcsolatos perek gyakorlatában a bizonyításra, eredményének értékelésére az Art., egyes esetekben az Art. 5.§ (1) bekezdés következtében a Ket. előírásai, továbbá a Pp. 324.§ (1) bekezdésnek megfelelően a Pp. általános szabályai az irányadók.

A bizonyítás kérdésének eljárásjogi súlyát mutatja, hogy az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata során a keresetben az adóügy tényállásának feltáratlanságára 234 (83,87%) esetben, a bizonyítékok hibás értékelésére 232 (83,15%) alkalommal hivatkoztak. A jogerős ítéletekkel szemben előterjesztett felülvizsgálati kérelmekben megjelölt indokok között az elsőfokú bíróság hiányos tényállás megállapítása 23 esetben (26,43%), a bizonyítékok okszerűtlen értékelése pedig 64 alkalommal (73,56%) szerepelt. A bizonyítási eljárás hiányosságaira való hivatkozások 10 ügyben, az összes felülvizsgálati eljárás 11,49%-ában jelentek meg önálló felülvizsgálati indokként. A Pp. 3.§ (3) bekezdés szerinti kioktatási kötelezettség elmaradását 2 esetben (2,29%), a bizonyítási indítvány elutasítását 7 esetben (8,04%), az elutasítás indokolásának elmaradását szintén 2 esetben (2,29%) kifogásolta felülvizsgálati kérelem előterjesztője.

Az adóhatósági határozatok jogszerűségének vitatása során az esetek nagyobb részében a felperesek bizonyítási indítványt is előterjesztenek. 103 esetben, az összes ügy

36,92%-ában indítványoztak tanúbizonyítást, 10 esetben kértek igazságügyi szakértő kirendelést, és 85 ügyben (30,47%) nyújtottak be 112 db írásbeli bizonyítékot. Az írásbeli bizonyítékok köre igen széles skálán mozgott: 28,57%-uk nyilatkozat volt, 8,03% számla, 29,46% egyéb könyvelési irat, más közigazgatási határozat 6,25%, bírósági ítélet 5,35% és egyéb (pl. fénykép, szakvélemény) 22,32%. Az elsőfokú bíróságok a bizonyítási indítványoknak részben eleget tettek, részben elutasították azokat. A 38 db elutasítás esetén azonban csak 31 alkalommal indokolták döntésüket, 6 esetben egyáltalán nem, egy alkalommal pedig csak részben. A korábbiakban már láttuk, hogy a bizonyítási indítvány elutasítása, vagy az elutasítás indokolásának elmaradása felülvizsgálati kérelem előterjesztésére vezethetett.

#### **5.4.1. Jellemző bizonyítási eszközök az áfa levonási jog gyakorlásához kapcsolódóan**

A bírósági felülvizsgálat tárgyául szolgáló adóhatósági határozatot megalapozó adóigazgatási eljárásban a bizonyítás az ellenőrzéshez kapcsolódik: az Art. 97.§ (4) bekezdésének megfelelően az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Kivételesen az adóigazgatási eljárás adóhatósági eljárási szakaszában is sor kerülhet bizonyításra, de az Art. 104.§ (4) bekezdésének (2012. január 1-től a 104.§ (4a) bekezdésének) megfelelően ekkor is ellenőrzés szabályait (Art. 86.§-119.§) kell alkalmazni.

A joggyakorlat elemzéssel érintett időszakon belül bővült az Art. 97.§ (5) bekezdése, ami valójában a gyakorlathoz igazított pontosítást eredményezett, érdemben nem befolyásolja az adatok értékelését. Így az adóigazgatási eljárásban 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 fél 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.

Az áfa levonási jog gyakorlásához kapcsolódóan nincsenek preferált bizonyítási eszközök, az adóügy természetéből adódóan azonban jellemző a nyilatkozat, a tanúvallomás, a szakértői vélemény és a csak az adóigazgatási eljárásban alkalmazható kapcsolódó vizsgálat. Tartalmában más hatóság nyilvántartásából származó adatot, információt, vagy adatszolgáltatást eredményez a külföldi jogsegély, és a nemzetközi megkeresés, melyek adóhatósági igénybevételére is több esetben sor került.

#### **5.4.2. Kapcsolódó vizsgálat**

Az adóigazgatási eljáráshoz tartozó kapcsolódó vizsgálatot az adóhatóság 182 alkalommal, a vizsgált esetek 65,25%-ában folytatott le. 13 esetben (az ügyek 4,66%-ában) pedig a felperes keresetében éppen a kapcsolódó vizsgálat elmaradását kifogásolta. A kapcsolódó vizsgálat tehát nem csak az adóhatóság, hanem az adózók által is ismert, alkalmazott bizonyítási eszköz/indítvány.

A kapcsolódó vizsgálat fogalmát az Art. 92. § (11) bekezdése definiálja: *„Ha az adóhatóság az adózó ellenőrzése során a tényállás tisztázása érdekében más adózó ellenőrzését rendeli el (kapcsolódó vizsgálat), a kapcsolódó vizsgálat időtartama az ellenőrzés határidejébe nem számít bele. A kapcsolódó vizsgálat egy tekintet alá esik az adózónál vagy a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózónál már folyamatban lévő ellenőrzés, ha annak eredménye a tényállás tisztázásához szükséges.”*

Az, hogy az adóhatóság az Art. 87.§ (1) bekezdés a)-f) pontjai közül mely ellenőrzési típust választja, az alap adóügy természete határozza meg. Az áfa levonási jog érvényesítéséhez kapcsolódó gyakorlatban jellemző az Art. 87.§ (1) bekezdés a) pontja szerinti, a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés (ideértve az egyszerűsített ellenőrzést is), a c) pontnak megfelelő, az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés és a d) pont szerinti, az adatok gyűjtését célzó ellenőrzés.

Az, hogy a kapcsolódó vizsgálat lefolytatására kinél kerül sor, szintén az alap adóügy tartalmától függ. A kapcsolódó vizsgálatot az érintett esetek 94,51%-ában a számlakibocsátónál, 21,98%-ában a számlakibocsátó alvállalkozójánál, 5,49%-ában egyéb magánszemélynél és 13,74%-ában egyéb gazdasági társaságnál folytatták le (a kapcsolódó vizsgálat egy-egy adóügyben több adózónál is lefolytatható).

A kapcsolódó vizsgálatokhoz tartozó kereseti indokok alapvetően az adóhatóságnak a másik adózóra vonatkozó megállapítását vitatják, bizonyítási indítványukat is ehhez képest terjesztik elő, de előfordulhat a kapcsolódó vizsgálat iratainak meg nem ismerhetőségére, az iratbetekintés korlátozására való hivatkozás is. A vizsgált esetekben 9 alkalommal, az ügyek 3,23%-ában hivatkoztak az iratbetekintés korlátozására, és ennek egy része a kapcsolódó vizsgálatokkal függött össze.

#### **5.4.3. Szakértői vélemény**

A szakértői vélemény az áfa levonási joghoz kapcsolódó adóigazgatási eljárásnak nem jellemző bizonyítási eszköze. Az adóhatóság a 280 vizsgált ügyből összesen két esetben, azaz a teljes ügy mennyiség 0,71%-ában rendelt ki igazságügyi szakértőt: egy esetben a termék forgalmi értékének meghatározására, egy másik alkalommal pedig egyéb

szakterületen. A peres eljárás során már többször-, 10 alkalommal, az összes ügy 3,58%-ában indítványozták a felperesek igazságügyi szakértő kirendelését. Az érintett területek jóval nagyobb szórást mutatnak, mint az adóigazgatási eljárásban: az indítványok 50%-a adó- és könyvszakértő, 10-10%-a írásszakértő, ingó/ingatlan forgalmi szakértő, építésszakértő, műszaki szakértő és egyéb területen jártas szakértő kirendelésére irányult. Az adó- és könyvszakértő kirendelés esetén a felperesek jellemzően saját eljárásukat megalapozottságát kívánják alátámasztani, azaz tartalmilag jogkérdésben terjesztik elő bizonyítási indítványukat. Ennek perjogi vetülete, hogy az elsőfokú bíróság a 10 esetből csak 2 alkalommal adott helyt a kérelemnek: az esetek 80%-ában elutasították az igazságügyi szakértő kirendelésére irányuló bizonyítási indítványt.

#### **5.4.4. Az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás**

Az adóhatósági bizonyítás speciális előírásait tartalmazza az Art. 48.§-a a nyilatkozattétel szabályozásával. Az intézmény 2011. január 1-jével történt módosításra azzal az indokkal került sor, hogy egyértelművé váljon, miként viszonyul a nyilatkozat a tanúvallomáshoz, hogy az Art. szerinti nyilatkozattétel a Ket-ben szabályozott tanúvallomástól különböző, speciális jogintézmény. A peres eljárás során azonban az érintett személyi kört – eltekintve a felperes képviselőjére jogosult személy meghallgatásától – már azonosan, a tanúként kell kezelni, a Pp. 167.-176.§-ainak megfelelően.

A perben a felperesek éltek is tanú bizonyítás lehetőségével: 103 esetben, az összes ügy 36,92%-ában tettek indítványt. Az elsőfokú bíróságok a vizsgált ügyekben összesen 83 tanút hallgattak meg: 6 esetben a felperes könyvelőjét (7,22%), 15 esetben a

munkavállalóját (18,07%), 64 esetben a számlakibocsátó képviselőjét (77,1%), a számlakibocsátó könyvelőjét 2 alkalommal (2,4%), a számlakibocsátó munkavállalóját 20 esetben (24,09%), 15 alkalommal az alvállalkozó képviselőjét (18,07%), 5 esetben az alvállalkozó munkavállalóját (6,02%), egyéb magánszemélyt 7 esetben (8,43%) és egyéb gazdasági társasághoz köthető magánszemélyt 4 alkalommal (4,82%), az alvállalkozók könyvelőjének meghallgatására egyetlen alkalommal sem került sor. A gazdasági társaság felperesek törvényes képviselőinek meghallgatására 82 esetben, az összes ügy 29,39%-ában került sor (megjegyzendő, hogy sok esetben a Pp. tanú meghallgatására irányadó szabályai szerint).

#### **5.4.5. Külföldi jogsegély, vagy nemzetközi megkeresés**

A joggyakorlat elemzéssel érintett ügyek 10,39%-ában, azaz 29 esetben került sor az adóhatóság részéről külföldi jogsegély igénybevételére, nemzetközi megkeresésre, a felperesek pedig 3 esetben, az ügyek 1,08%-ában hivatkoztak a külföldi jogsegély/megkeresés elmaradása miatt adózói jogaik sérelmére.

Az Art. 92.§ (10), majd (12) bekezdése szerint nemzetközi egyezmény, illetve az Európai Unió adóügyi együttműködési szabályai alapján a külföldi adóhatóságok megkeresésére az adókötelezettség megállapításához szükséges tény vagy körülmény tisztázása érdekében kerül sor.

A külföldi megkeresések egységes szabályait – az uniós irányelvek alapján – az Art. csak az Európai Közösségek tagállamai tekintetében tartalmazta, és a szabályozás 2013. április 21-től át is került az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól szóló 2013. évi XXXVII. tv. keretei közé. Amennyiben a megkeresett hatóság nem tartozik az Európai Unióról szóló szerződés és az Európai Unió működéséről szóló egységes szerkezetbe foglalt szerződés

52. cikke szerinti állam hatóságai közé, a megkeresésre/jogsegélyre nemzetközi egyezmények lesznek az irányadók. A külföldi adóhatóság megkeresések tekintetében az Art. az eljárási határidők között tartalmaz speciális rendelkezéseket, a kapott válaszok adatainak kezelése, bizonyítékként való felhasználása, vitatása az egyéb bizonyítékokkal egyezően történik.

### **5.5. A keresetekben és a felülvizsgálati kérelmekben hivatkozott jogszabálysértések**

#### **5.5.1. A keresetekben hivatkozott jogszabálysértések**

##### **5.5.1.1. Adózói jog sérelme**

Adózói jog sérelmére hivatkozás 50 esetben (e pont alatt a továbbiakban: *részmintá*), a teljes minta 17.92%-ában fordult elő. Ez azt jelenti, hogy a bírósági felülvizsgálatot kezdeményező adózók 5-ből 4 esetben nem gondolják azt, hogy eljárási jogaik sérültek az adóigazgatási és/vagy adóhatósági eljárásban. Önmagában ezen arányszám alapján (a felperesi állítások megalapozottságának belső arányát nem nézve) is általában kijelenthető, hogy az adóhatóság az adózói jogok gyakorlását tiszteletben tartja.

Az iratbetekintési jog korlátozása 9 esetben merült fel, mely a teljes minta 3,22%-a, a részmintának pedig 18%-a (véletlen, hogy ez a mutató közel azonos az előző bekezdésben szereplő számítással). Ez azt fejezi ki, hogy az iratbetekintési jog sérelmét rendkívül ritkán (100-ból 3 esetben) hivatkozták a felperesek, de amennyiben adózói jogsérelmet állítottak, jellemzően (5-ből 4 esetben) akkor sem az iratbetekintési jog korlátozása merült fel.

Jogsegély elmaradására 3 hivatkozás volt, a teljes minta 1.08%-a, a rész minta 6%-a.

A nemzetközi megkeresés adatainak megismerhetetlenségét 1 ügyben sérelmezték. Ez a teljes minta 0,36%-a, a rész minta 2%-a.

Adótitokra hivatkozás korlátozását és hiánypótlási felhívás elmaradását 5-5 esetben emelték ki, mely a teljes minta 2%-a, a rész minta 10%-a

Tájékoztatás elmaradása 16 ügyben volt kifogás tárgya, mely a teljes minta 5,73%-a, a rész minta 32%-a.

Az „Egyéb” adózási jogsérelmek között 22 eset regisztrálása történt, mely a teljes minta 7,88%-a, a rész mintának pedig 44%-a. E körben az alábbi (néhány ügyben párhuzamosan több) hivatkozások sorolhatók:

- elsőként az alperes határozatában megjelent indokok	1
- kézbesítés szabálytalansága,	3
- határidő túlhaladása	3
- megbízólevél aláírásának elmaradása	1
- ellenőrzési határidő lejártát követő bizonyítási cselekmény	1
- jelenlét hiánya alvállalkozói nyilatkozattételnél	1
- tanú meghallgatásán nem lehetett jelen	1
- illetékesség hiánya	1
- fellebbezés nem teljes körű elbírálása	3
- zárt adatkezelés téves hivatkozása	1
- jegyzőkönyv keltezésének hiánya	1
- bizonyíték megismeréséhez fűződő jog korlátozása	2
- indítványozott bizonyítás elmaradása	2
- tolmács hiánya	1
- ellenőrzési jegyzőkönyv kiadása után bizonyítás	1
- prekonceptió	1



### 5.5.1.2. További jogszabálysértések a keresetekben

A tényállás feltáratlanságára a felperesek 234 ügyben hivatkoztak, mely a teljes minta 83,87%-a, kiugróan magas érték. Kapcsolódó vizsgálat elmaradására ugyanakkor mindössze 13 kereset tért ki, mely a teljes minta 4,66%-a.

Bizonyítékok hibás értékelését 232 ügyben állították a felperesek mely – szoros korrelációban a tényállás feltáratlanságával – az összes vizsgált ügy 83,15%-a, szintén nagy gyakoriságot jelez.

Indokolási kötelezettség megsértését azonban csak 46 esetben állították, mely a vizsgálatba bevont összes ügy 16,4%-a.

Eljárási határidők elmulasztását 11 keresetben sérelmezték (megjegyzés: ez magában foglalja az adózói jogsérelem alatti „egyéb” jogsértések alatt kimutatott 3 ügyet is).

Elévülést 4 esetben állítottak, mely a vizsgált ügyek 1,43%-a.

### 5.5.1.3. Az elsőfokú bíróságon csatolt bizonyítékok és bizonyítási indítványok

A felperesek 85 ügyben (e pont alatt a továbbiakban: *rész minta*) csatoltak valamilyen írásbeli bizonyítékot, mely az összes ügy 30,46%-ának felel meg. Az írásbeli bizonyítékok közül

– nyilatkozatot	32 (teljes minta 11,46%-a, a rész minta 37,64%-a)
– számlákat	9 (teljes minta 3,22%-a, a rész minta 10,58%-a)
– egyéb könyvelési iratot	33 (teljes minta 11,82%-a, a rész minta 38,82%-a)
– más közigazgatási határozatot	7 (teljes minta 2,5%-a, a rész minta 8,23%-a)
– bírósági ítéletet	6 (teljes minta 2,15%-a, a rész minta 7,05%-a)

– egyéb iratot 25 (teljes minta 8,96%-a, a részminta 29,41%-a)  
esetben csatoltak, melyek között voltak (egyres ügyekben több)

- fényképek	4
- építési napló	5
- banki irat	1
- bejelentő lap	1
- teljesítésigazolás	3
- adószakértői vélemény	1
- más ellenőrzés irata	1
- szakvélemény	6
- aláírási címpéldány	1
- cégtörténet	1
- feljelentés	1
- külföldi adóalanyiség igazolása	1
- ügyészségi határozat	1
- adóbevallások	2
- adóellenőrzés jegyzőkönyve	2
- tulajdoni lap	1
- szerződések (megállapodások)	6
- adathordozó	1
- szállítólevél	1
- tervrajz	1

Tanúbizonyítást a vizsgált ügyek közül 103-ban indítványoztak a felperesek, mely az ügyek 36,92%-a, legalább minden harmadik ügyben tehát ilyen indítvány biztosan volt. Szakértői bizonyítást ugyanakkor mindössze 10 ügyben indítványoztak, mely az összes ügy 3,58%-a, a tanúbizonyítási indítvány előfordulásának tizede. Szakértői bizonyítás esetén

- adó-és könyvszakértőt	5
- írásszakértőt	1
- ingó/ingatlanforgalmi szakértőt	1
- építészsakértőt	1
- műszaki szakértőt	1
- jövedéki/vámszakértőt	0
- egyéb szakértőt	1

esetben indítványoztak.

#### 5.5.1.4. A keresetekben hivatkozott Európai Bírósági döntések

A 279 ügyből 157 esetben ( e pontban: *részmintá*) merült fel utalás az Európai Bíróság (EUB) egy vagy több döntésére, mely arány a maga 56,27%-ával domináns. (Az EUB ítéleteit lásd részletesebben a **4.számú mellékletben**) Kijelenthető tehát, hogy az adózók az EUB ítélezési gyakorlatát figyelemmel követik, és azt legkevesebb minden második ügyben meg is hivatkozzák. Az egyes döntések eloszlása az alábbiak szerint alakult:

• Maks-Pen ügy (C–18/13.)	1
• Mahagében/Dávid ügy (C–80/11. és 142/11.)	116
• Tóth ügy (C–324/11.)	47
• Mecsek-Gabona ügy (C–273/11.)	9
• Halifax (C–255/02.)	3
• Axel-Kittel, Recolta (C-439/04., C–440/04.)	13
• Optigen és társai ügy (C–354/03., C–355/03., C–484/03.)	15
• EMAG ügy (C–245/04.)	0
• Hardimpex ügy (C–444/12.)	1
• Stroy trans ügy (C–642/11.)	0

• Egyéb	33
– Léa Jorion (C–123/87. és C–330/87.)	6
– Netto Supermarkt (C–271/06.)	5
– Bizottság- Magyar Köztársaság (C–274/10.)	1
– Uszodaépítő Kft. (C–392/09.)	3
– Boguslaw Julius Dankowski (C–438/09.)	2
– Simmenthal (C–106/77.)	2
– Sradasfalti (C–228/05.)	3
– Arthur Andresen & Co. Accountants (C–472/03.)	1
- Sanatander Assets Management (C-338/11., C–347/11.)	1
– Kopalnia Odkrywkova (C–280/10.)	2
– Levob Verzekeringen (C–41/04.)	1
– RLRE Tellmer Propriety (C–572/07.)	1
- Ecotrades Spa (C-95/07., C–96/07.)	1
– Aktiebolaget NN (C–111/05.)	1
– Safe Rekenentrum Bv (C–320/88.)	1
– Dieter Armbrrecht (C–291/92.)	1
– Auto Lease Holland (C–185/01.)	1
– HE (C–25/03.)	1
– Teleos plc (C–409/04.)	1
– G. Molenheide (C–286/94, C–340/95, C–401/95, C–47/96)	3
- Pannon Gép Centrum Kft. (C–368/09.)	2
– Campsa Estaciones (C–285/10.)	2

A számsorokból kitűnik, hogy messze a legtöbbet idézett ítélet a Mahagében/Dávid ügy volt. E döntés a teljes mintában is 41,57%-ot jelent, a részmintában viszont kiemelkedően magas, 73,88%-os arányt. A „második legnépszerűbb” döntés a Tóth-ügy,

mely a Mahagében/Dávid ügyhöz képest jelentősen kisebb előfordulást mutat, azonban a részmintában majdnem minden harmadikban (29,93%) ez is előfordult. Az előbb említett két döntés meghozatala előtti időkben vélhetően legtöbbit emlegetett Optigen valamint Axel-Kittel ügyek meghivatkozása annak ellenére sem jellemző, hogy a fenti adatsor harmadik-negyedik helyén állnak; ezek a teljes minta közel 5-5%-ában, a részmintának pedig a 9,55% illetve 8,28%-ában fordultak elő. A Mecsek-Gabona ügy előfordulásának alacsony számát valószínűleg az indokolja, hogy az ítélet nem a vizsgálat fókuszához kapcsolódó adólevonást érinti.

Az „Egyéb” kategória ugyanakkor – melybe a jogelemző csoport tagjai által az előzetes várakozások alapján vélt legtipikusabb EUB döntéseken kívüli döntések tartoznak – nem elhanyagolható tényező, a részmintán 21,02%-át érintették. A szóródás e részhalmazban viszont már igen nagy, frekvenciáját tekintve a Léa Jorion és a Netto Supermarkt ügyek érdemelnek figyelmet.

### **5.5.2.A felülvizsgálati kérelmekben hivatkozott jogszabálysértések**

#### **5.5.2.1. felülvizsgálati kérelmek alapadatai és a jogszabálysértések köre**

A teljes vizsgálati mintából (279 db ügy) 87 db ügyben (e pontban: *részmintán*) terjesztettek elő a felek felülvizsgálati kérelmet, mely a teljes minta 31,18%-a. A kérelmet előterjesztő feleket tekintve

– csak felperes	72	(részmintán 82,75%-a)
– csak alperes	14	(részmintán 16,09%-a)
- felperes és alperes	1	(részmintán (1,14%-a)

esetben volt kezdeményező.

Csatlakozó felülvizsgálati kérelem 2 esetben volt (részmintá 2,29%-a).

A felülvizsgálati kérelmekben megjelölt jogszabálysértések körében

– kereset elbírálatlanságára	11	(részmintá 12,64%-a)
– kereseti kérelmen való túlterjeszkedésre	2	(részmintá 2,29%-a)
– határidőn túli keresetváltoztatásra	0	
– elsőfokú bíróság téves jogszabály értelmezésére	34	(részmintá 39,08%-a)
– hiányos tényállás megállapításra	23	(részmintá 26,43%-a)
– iratellenességre	14	(részmintá 16,09%-a)
– indokolási kötelezettség megsértésére	21	(részmintá 24,13%-a)
– bizonyítékok okszerűtlen értékelésére	64	(részmintá 73,54%-a)
– előzetes döntéshozatali kezdeményezés mellőzése indokolás elmaradása 0 esetben volt hivatkozás.		

Bizonyítási eljárás hiányosságára 10 esetben hivatkoztak (részmintá 11,49%). A bíróság kioktatási kötelezettségének, illetve a bizonyítási indítvány elutasításához kötődő indokolási kötelezettség elmaradásával 2-2 esetben (részmintá 2,29-2,29%), a bizonyítási indítványok indokolatlan elutasításával pedig 7 esetben (részmintá 8,04%) érveltek. Az alacsony százalékértékek arra utalhatnak, hogy a felülvizsgálati kérelemmel támadott ügyekben a felek bizonyítást nem indítványoztak, vagy az indítványozott bizonyítást az elsőfokú bíróságok többnyire lefolytatták. A kioktatási kötelezettség elmaradását és a bizonyítás mellőzésének indokolását sérelmező felülvizsgálati vitatások marginálisak voltak.

### **5.5.2.2 A felülvizsgálati kérelemben hivatkozott eljárási jogszabálysértésekkel összefüggésben rögzített adatok**

A felek leginkább a bizonyítékok okszerűtlen értékelését jelölték meg az elsőfokú bíróság által elkövetett eljárási jogszabálysértésként (64 ügy). Általános tapasztalat a bizonyítékok okszerűtlen értékelésre történő hivatkozások körében, hogy a fél a felülvizsgálati eljárásban valójában a bizonyítékok felülmérlegelését várja, amit a Pp. 275. § (1) bekezdése nem tesz lehetővé, ennek okán ha az elsőfokú ítéletben nem állapítható meg iratellenesség vagy a bizonyítékok értékelésének kirívó okszerűtlensége a felülvizsgálati eljárás nem vezethet az eljáró bíróság meggyőződésén és a bizonyítékok okszerű mérlegelésén alapuló, érdemben is helytálló döntésének hatályon kívül helyezéséhez vagy megváltoztatásához.

A felülvizsgálati kérelemben másik leggyakrabban hivatkozott eljárási jogszabálysértés az elsőfokú bíróság téves jogszabályi értelmezése, 87 ügyből 34 esetben (39,08%) fordult elő. Ezt követte 23 ügyben (26,43%) a hiányos tényállás megállapításra történő hivatkozás. A felek 21 ügyben (24,14%) sérelmezték, hogy az elsőfokú bíróság indokolási kötelezettségét elmulasztotta az ítélet meghozatala során. Mindezekhez képest kevésbé gyakori a felülvizsgálati kérelmekben az iratellenességre történő hivatkozás (14 ügy – 16,09%).

A kereset teljesen, vagy részbeni elbírálatlanságára vonatkozó eljárási jogszabálysértés 11 ügyben (12,64%) szerepelt, és csak két ügyben hivatkoztak arra, hogy az elsőfokú bíróság a kereseti kérelmen túlterjeszkedve hozta meg ítéleti döntését. A határidőn túl történő keresetváltoztatás, mint az elsőfokú bíróság által elkövetett eljárási jogszabálysértés egyetlen ügyben sem képezte a felülvizsgálati kérelem benyújtásának indokát. Nem kezdeményeztek felülvizsgálati eljárást azzal az indokkal sem, hogy az elsőfokú bíróság nem döntött az előzetes döntéshozatal kezdeményezése iránti

kérelemről.

A bizonyítási eljárás hiányosságaira is csak 10 ügyben (11.49%) hivatkoztak. Az aktavizsgálat ehhez kapcsolódóan kitért a konkrét okok feltárására, melynek körében adott válaszok alapján a felek elsősorban a bizonyítás indítvány elutasítását kifogásolták, például tanú, szakértői bizonyítás vagy megkeresés mellőzését, illetve iratbeszerzés elmulasztását.

A felülvizsgálati ügyek 2,29%-ában fordult elő, hogy a felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél azt sérelmezte, hogy az elsőfokú eljárásban az eljáró bíró nem tett eleget a Pp. 3. § (3) bekezdése szerinti kioktatási kötelezettségének, nem adott tájékoztatást a perben a bizonyításra szoruló tényekről, a bizonyítási teher alakulásáról és az alkalmas bizonyítási eszközökről. Tekintettel arra, hogy mindössze 2 ügyben hivatkoztak ilyen jogszabálysértésre, arra enged következtetni, hogy az elsőfokú bíróságok az eljárási szabályok betartása mellett folytatják le az eljárást. Az érdemi határozatban a bizonyítási indítvány elutasítása kapcsán is teljesül az indokolási kötelezettség, mert ennek elmaradásra is mindössze 2 esetben történt hivatkozás a felülvizsgálati eljárásban.

#### **5.5.2.3. A felülvizsgálati kérelmekben hivatkozott Európai Bírósági döntésekről**

A 87 felülvizsgálati eljárással érintett ügyben 56 kérelemben (e pontban: *részmintá*) hivatkoztak EUB döntésre. (Az EUB ítéleteit lásd részletesebben a **4.számú mellékletben**) Ez a belső arány 64,73%, vagyis három felülvizsgált ügyből kettőt érint. Az összes vizsgált ügy kereseteinek EUB döntésekkel érintettségéhez (56,27%) képest a felülvizsgálati kérelemmel érintett ügyek EUB döntéshez rendeltsége még nagyobb koncentrációt mutat, vagyis arányaiban valamivel nagyobb a valószínűsége annak, hogy felülvizsgálati kérelemben EUB döntést hivatkoznak, mint a keresetben, azonban a közel 8%-os differencia nem jelentős, az eltérésnek számos oka lehet.



Az egyes döntések eloszlása az alábbiak szerint alakult:

• Maks-Pen ügy (C–18/13.)	1
• Mahagében/Dávid ügy (C–80/11. és 142/11.)	
46	
• Tóth ügy (C–324/11.)	16
• Mecsek-Gabona ügy (C–273/11.)	1
• Halifax (C–255/02.)	2
• Axel-Kittel, Recolta (C-439/04., C–440/04.)	8
• Optigen és társai ügy (C–354/03., C–355/03., C–484/03.)	5
• EMAG ügy (C–245/04.)	0
• Hardimpex ügy (C–444/12.)	1
• Stroy trans ügy (C–642/11.)	0
• Egyéb	10
– Safe Rekenentrum Bv (C–320/88.)	1
– Arthur Andresen & Co. Accountants (C–472/03.)	1
– Simmenthal (C–106/77.)	1
– Kraft Foods Polska Sa (C–588/10.)	1
– Nidera Handelscompagnie BV (C–385/09.)	1
– Kopalnia Odkrywkova (C–280/10.)	1
– Uszodaépítő Kft. (C–392/09.)	1
– Levob Verzekeringen(C–41/04.)	1
– RLRE Tellmer Propriety (C–572/07.)	1
– Ecotrades Spa (C–95/07. és C–96/07.)	1

Megállapítható, hogy nem csak a leggyakrabban hivatkozott ítéletek sorrendje, hanem azok nyomatéka is összhangot mutat a keresetek elemzésénél írtakkal; az összes

felülvizsgálati kérelemmel támadott ügy 41,57%-ában, ezen belül a részminta 73,88%-ában jelent meg a Mahagében/Dávid ügy, míg a Tóth-ügy – az előbbi sorrendben – 16,84%, illetve 29,93%. Az Optigen ügy 9,55% illetve 5,74%, az Axel-Kittel ügy 8,28%, és 9,19% arányt képviselt. A felülvizsgálati kérelmekben is megjelentek egyéb EUB döntések is (ezek a részminta 11,49%-át érintették), melyek között ismétlődés nem fordult elő.

A jogelemző csoport ismeretében van annak, hogy az Európai Unió Bírósága 2014-2015 években is hozott ítéleteket az áfa levonási jog kapcsán, de ezek a vizsgált ügyekben – sem ügyféli, sem bírósági hivatkozásként - még nem jelenhettek meg.

### **5.6. A közigazgatási határozatok jogi sorsa a közigazgatási bíróság ítéleteinek tükrében**

A Pp. Negyedik részében, a Különleges eljárások között található a közigazgatási pereket szabályozó XX. fejezet. E fejezet első rendelkezése a Pp. 324.§ (1) bekezdése, amely szerint a Pp.-nek az I-XIV. fejezetében foglalt rendelkezéseit a közigazgatási határozat felülvizsgálata iránti perekben a XX. fejezetben foglalt eltérésekkel kell alkalmazni. E szabályozásból következően tehát közigazgatási perekre, amennyiben a XX. fejezet speciális rendelkezést nem tartalmaz, irányadóak a Pp. Első részében (Általános rendelkezések), Második részében (Elsőfokú eljárás) és a Harmadik részében (Perorvoslatok) foglalt rendelkezések.

A joggyakorlat elemző csoport vizsgálatát képező adólevonás tárgyú közigazgatási határozatok felülvizsgálatára irányult perek a Pp. általános szabályainak megfelelően

keresetlevél benyújtásával kezdődtek (Pp. 121.§) és érdemben ítélet meghozatalával (Pp. 212.§ (1) bekezdés) fejeződtek be.

A keresetlevélnek a Pp. általános szabályai között meghatározott kötelező tartalmi elemein (az eljáró bíróság, a felek, valamint a felek képviselőinek neve, lakóhelye és perbeli állása, az érvényesíteni kívánt jog feltüntetése, az annak alapjául szolgáló tényeknek és azok bizonyítékainak előadása; azok az adatok, amelyekből a bíróság hatásköre és illetékessége megállapítható, a bíróság döntésére irányuló határozott kérelem, Pp. 212.§ (1) bekezdés) kívül közigazgatási perben meg kell jelölni a felülvizsgálni kért közigazgatási határozat számát, a határozatról való tudomásszerzés módját és idejét, valamint, ha a közigazgatási eljárásban a jogi képviselő olyan meghatalmazást csatolt, mely a per vitelére is vonatkozik, az erre való utalást (Pp. 330.§ (1) bekezdés).

E tartalmi elemek mellett közigazgatási perben csak jogszabálysértésre hivatkozással (Pp. 330.§ (2) bekezdés) lehet a határozatok felülvizsgálatát kezdeményezni, azaz a felperesnek meg kell jelölnie azokat az eljárási és anyagi jogszabályokat, amelyeket álláspontja szerint a hatóság határozatával megsértett. A megjelölt jogszabályi kör meghatározza a bíróság vizsgálatának, egyben a pernek a kereteit (Pp. 215.§) és hatással van a bíróság érdemi döntésének, az ítéletnek a rendelkező részére is.

Abban az esetben ugyanis, ha a bíróság azt állapítja meg, hogy a felperes által hivatkozott jogszabályokat a hatóság határozata nem sérti, a keresetet elutasítja.

Ha törvény ettől eltérően nem rendelkezik, a bíróság – az ügy érdemére ki nem ható eljárási szabály megsértésének kivételével – a jogszabálysértő közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi, és szükség esetén a közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi (Pp. 339.§, Art. 143.§ (1) bekezdés).

A bíróság a közigazgatási határozatot meg is változtathatja, a Pp. 339.§ (2) bekezdés a) – q) pontjaiban meghatározott határozatok felülvizsgálata során. A g) pont vonatkozik az adóperekre, így tartozott a joggyakorlat elemző csoport vizsgálati körébe, amely szerint a bíróság részéről a határozat megváltoztatható az adó-, vagy illetékkötelezettség megállapításáról vagy a külön jogszabály szerint ezzel egy tekintet alá eső más fizetési kötelezettségről és az ezekhez kapcsolódó egyéb befizetésekről hozott határozat bírósági felülvizsgálata során.

A joggyakorlat elemző csoport 7 típusú rendelkezést vizsgált a 279 ügyben.

A döntésformák a következők voltak: a bíróság a keresetet elutasította; a kereset részben elutasította, részben az alperesi határozatot megváltoztatta; az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően – hatályon kívül helyezte; az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte; az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően – hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte; az alperes határozatát hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezte; az alperes határozatát hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezte.

A kigyűjtés szerint a 279 ügyben az elsőfokú ítéleti rendelkezés:

Határozat típus	Előfordulás	Százalék
keresetet elutasító	168	60.22%
részben keresetet elutasító, részben az alperesi határozatot megváltoztató	3	1.08%
az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően – hatályon kívül helyező	12	4.30%

az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően – hatályon kívül helyező, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelező	74	26.5%
az alperes határozatát hatályon kívül helyező és az alperest új eljárásra kötelező	4	1.43%
részben keresetet elutasító, részben az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyező	2	0.72%
részben keresetet elutasító, részben az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyező, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelező	7	2.51%

A keresetet elutasító döntés mellett a másodfokú adóhatóság határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően – hatályon kívül helyező, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelező rendelkezés a számarányában legtöbb, amelyet a másodfokú adóhatóság határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően – hatályon kívül helyező döntés követ. A többi rendelkezés mind 3% alatti előfordulású.

A bíróság Pp. 339.§ (2) bekezdésében foglaltak alapján egyébként, ha a keresetet nem utasítja el, maga dönti el (függetlenül felperesnek a keresetében előadott hatályon kívül helyezésre vagy megváltoztatásra irányuló kérelmétől), hogy a jogsértő közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi, avagy – amennyiben a rendelkezésére álló adatok lehetővé teszik az ügy lezárását – a határozatot megváltoztatja.

A **felülvizsgálati eljárásban** hozott határozatokat a jogelemző csoport más helyen fogja elemezni. Itt csak annyit kíván megjegyezni, hogy a 168 db keresetet elutasító ítélet ellen a felperesek 72 ügyben nyújtottak be felülvizsgálati kérelmet, az alperes 14 ügyben. A jogerős ítéletet hatályában fenntartó ítéletek száma 66 db, míg a az ítéletet

hatályon kívül helyező és a keresetet elutasító ítéletek száma 8 db. Ebből következően a 60.22%-os felperesi pervesztesség alapvetően a felülvizsgálati eljárások után sem változtak.

### **5.7. Jogerős ítéletek elemzése**

(ténymegállapítások, objektív jellemzők, hatályon kívül helyezés indokai, új eljárásra adott iránymutatás)

#### **5.7.1./ Az elsőfokú ítélet meghozatalának alapjául szolgáló ténymegállapítások**

##### **(Kérdőív IV.14. I. pont)**

	<b>Előfordulás</b>	<b>Százalék</b>
a számlában feltüntetett gazdasági esemény nem valósult meg	77	27.60%
a gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között ment végbe	85	30.47%
a gazdasági esemény megtörtént a felek között, azonban adózónak tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszást megvalósító ügyletben vesz részt	14	5.02%
kellő körültekintés hiánya (régí Áfa. 44.§ )	32	11.47%
a számlán szereplő adatok részbeni hibája miatt hiteltelen számla	14	5.02%
mesterséges láncolat, célja az adócsalás	34	12.19%
nem rendeltetésszerű joggyakorlás	14	5.02%
adóhatóság nem tárta fel a tényállást	56	20.07%
adóhatóság nem bizonyította, hogy nincs valós gazdasági esemény	43	15.41%

Az adatokból látható, hogy amennyiben adózási oldalon fennálló hiányosság, jogsértő magatartás, körülmény került megállapításra, az döntően a gazdasági esemény hiányára vezethető vissza. A gazdasági esemény teljes hiánya (egyáltalán nincs termékértékesítés, ill. szolgáltatásnyújtás) vagy az nem a felek között valósult meg, együttesen 58%-át adta a ténymegállapításoknak, több, mint a kétszeresét az összes többi megállapításnak együttvéve. Érdekes, hogy a számla valamiféle adathibája, hiánya nem jelentős körülmény, csak 5%-ban volt hivatkozási alap.

Az ítéleti megállapítások másik markáns csoportja, amikor az adóhatóság terhére tett megállapítást a bíróság, ez összesen 35%-ban fordult elő, és tartalmilag a tényállás megállapítás hiányosságát, illetve a nem kellő mértékű bizonyítottságot foglalja magába. Ugyancsak megemlítendő, hogy a „tudta vagy tudhatta” fordulat alkalmazása viszonylag csekély, összesen 5%-ban történt, de a régi Áfa Tv. 44. §-ában foglalt „kellő körültekintés hiánya” terminológiával együtt több, mint 37% -ban fordult elő.

### **5.7.2. Objektív jellemzők, az elsőfokú ítélet által elfogadott körülmények**

#### **IV.15. I. pont**

#### **Előfordulás Százalék**

tulajdonosi, személyi (rokon, baráti) összefonódás	38	13.62%
számlakiállító iratainak hiánya	80	28.67%
nem az arra jogosult írta alá a számlát	9	3.23%
számlakiállító nem ismeri el a gazdasági eseményt	23	8.24%

a gazdasági esemény megvalósulását alátámasztó egyéb dokumentumok hiánya	101	36.20%
számlatömböt nem a számlakiállító vette	2	0.72%
számlatömböt később vették, mint a számla kiállítása	7	2.51%
számlatömb nem szerepel a szigorú számadású nyomtatványok között	2	0.72%
számlakiállító nem található a bejelentett telephelyén/ székhelyén	26	9.32%
számlakiállító nem adott be bevallást, nem fizette be az áfát	48	17.20%
számlakiállítót a számla kiállításakor már törölték a cégnyilvántartásból	2	0.72%
számlakiállító egyéni vállalkozó visszaadta igazolványát	0	0.00%
számlakiállító ügyvezetője nem jelent meg a NAV-nál, vagy nem tett nyilatkozatot	14	5.02%
számlakiállító könyvelésében nem szerepel a gazdasági esemény	10	3.58%
számlakiállító nem rendelkezett az áruval	41	14.70%
számlakiállító nem rendelkezett személyi, tárgyi feltételekkel (munkások, gépek)	85	30.47%
számlakiállító még nem jelentkezett be adóalanyként	2	0.72%
építkezés nincs dokumentálva pl.: építési napló	4	1.43%
felszámolás alatt lévő számlakiállító felszámolója nem tud a gazdasági eseményről	9	3.23%
pénzügyi teljesítés bizonytalansága (pl.: készpénzes)	29	10.39%
a kifizetett ellenérték visszakerül a számlázási láncon keresztül az első kifizetőhöz	8	2.87%
a pénzügyi rendezés formája (engedményezés, kompenzálás, váltó) az egyéb tényállási elemek koherenciájában	10	3.58%



ellentmondásos		
adózó nem tudja megnevezni a számlakibocsátói kapcsolattartót	13	4.66%
nagy volumenű gazdasági eseményt telefonon intézték, nem is találkoztak	3	1.08%
számla kiállítását követően a céget eladták, az új tulajdonos nem tud az ügyletről	6	2.15%
speciális terméknel nincsenek meg a szükséges igazolások (pl. szőlő –származás igazolás)	7	2.51%
a számlakibocsátó által számlázott óradíjak olyan alacsonyak, hogy nem nyújtanak fedezetet a bérköltségre és a járulékokra	2	0.72%
teljesítés igazolás hiánya	33	11.83%
számla szerinti teljesítés időpontja korábbi, mint a szerződés megkötése	1	0.36%
láncszerződésben résztvevőknél azonos adóhatósági megállapítás	19	6.81%
bizonytalan eredetű áru (pl. számítógép-alkatrészek) VÁM papírok hiánya	4	1.43%
számlakiállító ellenőrzésének hiánya (NAV adatbázis, Cégbíróság, képviseleti jogosultság)	12	4.30%
a számlakibocsátó nevében eljáró személy képviseleti joga nem igazolt	11	3.94%
számlakibocsátás alapjául szolgáló gazdasági esemény speciális jellege fokozott gondosságot kíván meg (például: fémkereskedelem), ennek hiánya	5	1.79%
nincs fuvarlevél	5	1.79%
a fuvarlevélen szereplő gépjármű nem a szállító tulajdona	1	0.36%

Az elfogadott körülmények rendkívül sokfélék, egy-egy ügyben több is előfordulhat, de – mint azt a gyakorlatban is tapasztaljuk –, kiemelkedő arányt mutat a számlakiállító és számlabefogadó iratainak hiánya vagy egyéb releváns iratok hiánya (28,67% és 36,2% az arányuk), továbbá ugyancsak nagyon magas a számlakibocsátó oldalán fennálló személyi és tárgyi feltételek hiánya, (30,47%), továbbá jelentős az, hogy a számlakibocsátó egyáltalán nem rendelkezett áruval, (14,7%). A számlakiállító teljesítésre való alkalmatlansága döntő súllyal esik latba az adólevonás megtagadása során. A pénzügyi teljesítés és a tényleges teljesítés körülményei, bizonytalansága nagyjából egyformán, 10-10% körül képezik a megállapítás alapját, de említést érdemel a számlakibocsátó adófizetési kötelezettségének elmulasztása is 17,2%-kal. A többi körülmény szórványos, 10% alatti arányt képvisel.

### **5.7.3./ Az adóhatóság új eljárásra kötelezése esetén adott útmutatás:**

#### **IV.16. pont**

#### **Előfordulás Százalék**

	<b>Előfordulás</b>	<b>Százalék</b>
tényállás kiegészítése	59	21.15%
kapcsolódó vizsgálat lefolytatása	2	0.72%
nemzetközi megkeresés foganatosítása	0	0.00%
tanúmeghallgatás foganatosítása	11	3.94%
bizonyítás egyéb kiegészítése	34	12.19%
„objektív” körülmények feltárása	56	20.07%

A hatályon kívül helyezés oka és az új eljárásra adott útmutatás szempontrendszere szorosan összefügg, hiszen amiatt kellett az új eljárásra útmutatást adni, ami miatt a hatályon kívül helyezés történt. Az erre vonatkozó táblázat szinkronban van az ítéleti

megállapításoknál leírtakkal, tehát azzal, hogy abban az esetben, amikor az ítélet az adóhatóság vonatkozásában tett elmarasztaló megállapítást, az döntő mértékben a tényállás feltárás hiányosságával és a nem kellő mértékű bizonyítottsággal volt kapcsolatban. Ugyanez dominál az új eljárásra kötelezésnél, az arra adott útmutatásnál is. Látható, hogy több mint 20%-ban került sor amiatt új eljárásra kötelezésre és arra irányuló útmutatás adására, mert a tényállás kiegészítésre szorult. Ugyancsak 20% az objektív körülmények feltárására vonatkozó utasítások köre, és jelentős nagyságrendet képvisel a bizonyítás kiegészítésére adott utasítás, elsősorban a tanúmeghallgatás foganatosítása céljából, de egyéb bizonyítás kiegészítés vagy kapcsolódó vizsgálat lefolytatása is szerepelt az iránymutatások között.

Itt kell megemlíteni az elsőfokú bírósági ítéletek által hivatkozott uniós döntésekkel kapcsolatos megállapításokat. Látható, hogy a magyar ügyekben hozott döntések kerültek legnagyobb számban hivatkozásra, így a Mahagében-Dávid és a Tóth ügy, amely 44%-os, illetve közel 20%-os hivatkozási arányt képvisel annak ellenére, hogy hasonló tárgykörben külföldi jogalanyok esetében már korábban is születtek európai bírósági döntések. Ez látható az objektív körülmények feltárására vonatkozó új eljárásra adott utasítások nagy számában is. A magyar ügyeken kívül a leggyakrabban idézett és alkalmazott ítéletek:

	<b>Előfordulás</b>	<b>Százalék</b>
C 80/11. és C 142/11 Mahagében/Dávid	123	44.09%
C–324/11 Tóth	55	19.71%
C–273/11. Mecsek-Gabona	7	2.51%
C–255/02. Halifax	3	1.08%
C–439/04., C–440/04. Axel Kittel, Recolta egyesített ügyek	17	6.09%
C–354/03., C–355/03., C–484/03. Optigen és társai egyesített ügyek	10	3.58%
C–444/12 Hardimpex ügy	1	0.36%

**5.7.4. Az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasításának indokai (IV.I.4. pont)**

	<b>Előfordulás</b>	<b>Százalék</b>
kioktatás elmaradása	0	0.00%
nem döntött minden kereseti kérelemről	1	0.36%
túlterjeszkedett a kereseti kérelmen	1	0.36%
tényállás feltáratlan maradt	2	0.72%
hiányos bizonyítási eljárás	3	1.08%
szükségtelenül kötelezte új eljárásra az adóhatóságot, rendelkezésre állt valamennyi tény, bizonyíték	1	0.36%
ítélet rendelkező része – indokolása ellentmond egymásnak	0	0.00%

Látható, hogy az elsőfokú bíróság új eljárásra kötelezése a vizsgált aktákban kevés alkalommal fordult elő, ezekből a minimális számokból általános következtetés nem volt levonható. Annyi azért rögzíthető, hogy amennyiben terjedelmes bizonyítás szükséges, akkor nem az elsőfokú bíróságnak, hanem az adóhatóságnak kell az új eljárást lefolytatnia. Tapasztalat tehát, hogy amennyiben tényállás tisztázási, bizonyítási okból új eljárásra van szükség, akkor döntően ezt a hatóságnak kell elvégeznie.

**5.8. A felülvizsgálati eljárásban hozott határozatok elemzése****5.8.1. A vizsgált ügyek száma**

A vizsgálat alá vont 2013. évben az általános forgalmi adó levonhatóságával kapcsolatos összes vizsgált ügynek 31,63%-a ( 87 ügy) volt érintett kúriai felülvizsgálattal.

### **5.8.2. A felülvizsgálati kérelmet, csatlakozó felülvizsgálati kérelmet benyújtókra vonatkozó adatok**

Az aktavizsgálat során elemzés tárgyát képezte, hogy az érintett ügyekben melyik fél kezdeményezte a felülvizsgálati eljárást. A rögzített adatok alapján az volt megállapítható, hogy 72 ügyben a felperes, 14 esetben az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet és mindössze 1 esetben fordult elő, hogy mindketten éltek a rendkívüli jogorvoslat lehetőségével. A közigazgatási perek sajátosságából adódóan mindössze két ügyben éltek a csatlakozó felülvizsgálati kérelem benyújtásának lehetőségével (0,72%).

### **5.8.3. A felülvizsgálati eljárásban hozott határozatok meghozatalának módja és típus szerinti megoszlása**

Vizsgálat tárgyát képezte, hogy a Kúria milyen arányban bírálta el az ügyeket tárgyaláson és tárgyaláson kívül. A válaszok szerint a tárgyaláson kívüli elbírálás valamivel gyakoribb előfordulású a tárgyaláson történő elbíráláshoz viszonyítottan, mert tárgyalás tartását 38 ügyben kértek, míg 46 ügyben tárgyaláson kívül bírálták el a felülvizsgálati kérelmet. A kereset elbírálásának módjára adott válaszokhoz viszonyítva ez lényeges változást mutat, ahol a tárgyaláson történő elbírálás az ügyek 92,83%-ában fordult elő és csak 6 ügyben hozott ítéletet az elsőfokú bíróság tárgyaláson kívül.

Megállapítható tehát, hogy a felülvizsgálati eljárást kezdeményező fél az eljárás rendkívüli jogorvoslati jellege miatt és különösen arra tekintettel, hogy a felülvizsgálatai eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, már nem tulajdonít olyan garanciális jelentőséget a tárgyaláson történő elbírálásnak, mint az elsőfokú eljárásban.

Az alábbi táblázat a kúriai felülvizsgálattal érintett ügyekben meghozott határozatokat összesíti a rendelkezésük alapján.

<b>rendelkező rész</b>	<b>darab</b>
hatályában fenntartó	66
részben hatályában fenntartó, részben hatályon kívül helyező	1
hatályon kívül helyező és a keresetet elutasító	8
hatályon kívül helyező és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasító	4
az alperesi határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyező, és az alperest új eljárásra kötelező	0
az elsőfokú hatósági határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyező, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelező	4
részben hatályában fenntartó, részben hatályon kívül helyező és az elsőfokú bíróságot meghatározott körben új eljárásra és új határozathozatalára utasító	2
részben hatályában fenntartó, részben az alperesi határozatot meghatározott körben hatályon kívül helyező, és az alperest e körben új eljárásra kötelező	0

Az adatokból az állapítható meg, hogy a Kúria a vizsgált ügyekben nagyobb részt – az ügyek 78.57%-ában – hatályában fenntartotta a felülvizsgálni kért ítélet. Az esetek 4,76%-ában állapított meg olyan jogszabálysértést, amelyet a bírósági eljárásban talált orvosolhatónak (az elsőfokú bíróságot új eljárásra utasító végzések) és ehhez kell még számítani az ügyek 2,38%-át, amikor az elsőfokú bíróságot csak részben utasította új eljárásra. Az ügyeknek csak 7,14%-ában vált szükségessé az elsőfokú bíróság új eljárása. Az esetek 4,76%-ában merült fel az adóhatósági határozat/ok hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezésének szüksége, ami nem csak a kúriai ítéletekkel érintett ügyekben, de a közigazgatási perekben eljáró elsőfokú bíróságok gyakorlatában is megfigyelhető volt azzal, hogy az arányszám itt lényegesen magasabb.

Az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelező kúriai ítéletek aránya az összes kúriai ügyhöz képest csak 4,76% volt, míg a közigazgatási perben eljáró elsőfokú bíróság ilyen határozatainak aránya az összes ügyhöz képest 26,52% volt. Az adatok értelmezése során azt is figyelembe kell venni, hogy az ilyen rendelkezést tartalmazó elsőfokú ítéletet a Kúria hatályában fenntarthatja (nem maga kötelezi új eljárásra), ami csökkenti a Kúria ilyen tartalmú döntéseinek számát. Nem hagyható figyelmen kívül az a további körülmény sem, hogy a közigazgatási perben lefolytatott bizonyítás sok esetben a tényállás olyan feltártságához vezet, amely alapján már szükségtelen az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezése.

Szembevetendő adat, hogy a Kúria a felülvizsgálati eljárásban nem hozott olyan ítéletet, amelyben az alperes határozatát akár részben vagy egészben hatályon kívül helyezte és az alperest kötelezte új eljárásra, amely leginkább azzal magyarázható, hogy ilyen rendelkezésű ítéletet a közigazgatási perben eljáró elsőfokú bíróságok is csak az ügyek 1,43%-ában hoztak (ez legtöbbször csak összegszerű átszámolást jelent).

#### **5.8.4. A jogerős ítéletekben előforduló súlyos érdemi döntésre kiható eljárási jogszabálysértésekre vonatkozó adatok**

Az aktavizsgálat kiterjedt annak feltárására is, hogy a felülvizsgálati eljárásban az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezéséhez milyen arányban vezetett a közigazgatási ügyekben eljáró bíróság által elkövetett súlyos, érdemi döntésre kiható eljárási jogszabályok megsértése. Az eredmény szerint a 7,14%-ot éri el azoknak az ügyeknek a száma, amelyekben felmerült ilyen jellegű kifogás a perben eljáró bírósággal szemben. A leggyakoribb jogsértések közé tartozik, hogy a tényállás az ügyben feltáratlan maradt (4,76%), vagy a bíróság hiányosan folytatta le a bizonyítási eljárást (1.19%).

Ennél is ritkábban fordul elő ( 0,36%) az indokolatlanul mellőzött bizonyítási eljárásra vonatkozó megállapítás, valamint a bíróság nem döntött minden kereseti kérelemről (1.19%), vagy szükségtelenül kötelezte új eljárásra az adóhatóságot, mert az ügyben az érdemi döntés meghozatalához szükséges valamennyi tény, bizonyíték rendelkezésre állt (1.19%).

Súlyos eljárási jogszabálysértésnek minősítette a Kúria a felülvizsgálati eljárásban, ha az ítéletben az adóhatóság új eljárására vonatkozóan adott iránymutatás hiányosan vagy nem egyértelműen került meghatározásra.

Egy ügyben sem merült fel kifogásként a perben eljáró bírósággal szemben, hogy túlterjeszkedett a kereseti kérelmen vagy elmaradt az eljárásban a felek kioktatása (például bizonyítási teherről vagy a bizonyítékokra nézve). Nem történt hivatkozás arra sem, hogy nem bírálta el az előzetes döntéshozatal kezdeményezése iránti kérelmet. Az elsőfokú bíróság ítéletének rendelkező része és indokolása minden ügyben összhangban volt.

A kúriai felülvizsgálattal érintett ügyek nagy számában (21 ügy, 7,53%) az indokolási kötelezettség elmulasztása kapcsán a felek leginkább azt sérelmezték, hogy az eljáró bíróság a perben előterjesztett bizonyítási indítványról nem döntött vagy pedig annak elutasítását az ítéletben nem indokolta.

A vizsgálat eredménye azt igazolta, hogy az elsőfokú bíróságok betartották a Pp. vonatkozó szabályait, mert egy ügyben sem állapított meg a Kúria ilyen jogszabálysértést.



### **5.8.5. Az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozathozatalra utasítás esetén adott iránymutatásra vonatkozó statisztikai adatok**

Vizsgálati szempont volt, hogy a felülvizsgálati eljárásban a Kúria milyen iránymutatást adott az elsőfokú bíróságnak az új eljárás elfolytatására. A vizsgálat eredménye szerint összesen 4 ügyben (a vizsgált ügyek 1,43%-a, a felülvizsgálati eljárás 4,76%-a) rendelték el a tényállás kiegészítését, mely leggyakoribb útmutatás azzal magyarázható, hogy a felülvizsgálati kérelmekben is az egyik „legnépszerűbb” jogsértés volt a hiányos tényállás megállapítása. Annak ellenére, hogy 23 ügyben hivatkozott a fél ilyen jogszabálysértésre, az csak 4 esetben indokolta az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését. A bizonyítási eljárás hiányosságára történő hivatkozás is ugyanilyen gyakorisággal vezetett eredményre.

A túlterjeszkedett a kereseti kérelmen eljárási jogszabálysértés egyik ügyben sem vezetett eredményre, de az ilyen típusú hivatkozás előfordulási aránya is alacsony volt, az ügyek mindössze 0,72%-át érintette. A Kúria egy ügyben sem rendelt el új eljárást avégett, hogy az eljárási bíróság határozzon az előzetes döntéshozatal kezdeményezése iránti kérelemről, teljesítse az elmaradt kioktatási kötelezettségét vagy orvosoljon egyéb eljárási hibát.

A kereset kimerítése, valamint a bizonyítás kiegészítése (például tanú, szakértő) végett is csak egy-egy ügyben (a vizsgált ügyek 0,36%-a, a felülvizsgálati eljárás 1.14%-a) rendelte el a Kúria az elsőfokú bírósági eljárás megismétlését.

Az aktavizsgálat összességében azt mutatta, hogy a felülvizsgálati kérelmekben jóval gyakoribb a hivatkozás az érdemi döntésre is kiható súlyos eljárási jogszabálysértésre, mint amilyen arányban azt megállapítaná a Kúria a felülvizsgálati eljárásban hozott ítéletében. Az eljárási bíróságnak az eljárás megismétlésére kötelezése csak kivételesen és

a felülvizsgálati eljárásban nem orvosolható érdemi döntésre is kiható eljárási szabálysértés esetén fordult elő.

#### **5.8.6.. A felülvizsgálati ítélet meghozatalának alapjául szolgáló ténymegállapítások**

A vizsgálatot végzők azt is mérték, hogy a Kúria a felülvizsgálati eljárásban milyen ténymegállapításokra alapítottan hozta meg érdemi döntését.

Az elsőfokú bíróság ítéletét hatályában fenntartó döntések (66 ügy, 23,66%) több mint a felében (42 ügy) állapította meg a Kúria, hogy a bizonyítékok felülmérlegelésére nincs indok. Ahol a felülvizsgálati kérelem a bizonyítékok mérlegelésének okszerűségét támadta, a Pp. 275. § (1) bekezdésére hivatkozással tartalmazta az ítélet annak megállapítását, hogy a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a Kúria a rendelkezésre álló iratok ismeretében dönt, bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye, a jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.

A vizsgálat – jelentőségénél fogva – kiterjedt a felülvizsgálati eljárásban hozott keresetet elutasító döntések alapját képező megállapítások körében az adólevonási jog megtagadásának indokaira és azok előfordulási gyakoriságának feltárására.

A Kúria azokban az ügyekben, amikor a keresetet elutasító ítéletet hatályában fenntartotta vagy a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a kereset elutasította leggyakrabban arra alapította döntését, hogy a számlában feltüntetett gazdasági esemény nem valósult meg (33 ügy 33,29%) vagy a gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között ment végbe (22 ügy, 26,19%).

A felülvizsgálati eljárásban az adólevonási jog megtagadásához. alapvetően tehát az adólevonási jog tárgyi feltételének, az adó áthárítását igazoló számlának tartalmi hiteltelensége vezetett, ami összhangban áll az elsőfokú ítélet meghozatalának alapjául szolgáló ténymegállapításokra vonatkozó vizsgálati eredménnyel, mely ugyancsak az ügyek több mint 50%-át érintette.

A felülvizsgálati eljárásban a fiktív ügyleteket érintő megállapítások körében kevésbé volt jellemző a kizárólag adócsalás céljából létrehozott mesterséges láncolatra vonatkozó ténymegállapítás (7 ügy, 8,33%).

Az általános forgalmi adó levonhatóságával kapcsolatos Európai Unió Bíróságának esetjoga értelmezése során a Kúria által adott iránymutatás szerint, ha a gazdasági esemény a felek között megtörtént, akkor terheli az adóhatóságot annak vizsgálata és „objektív” ismérvekkel történő bizonyítása, hogy adózó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszás megvalósító ügyletben vesz részt. Figyelemmel arra, hogy az ügyek döntő hányadában az adóhatóság a tényállást teljes körűen feltárta, a felülvizsgálati eljárásban is csak 4 ügyben (4,76%) állapított meg a Kúria ezzel összefüggő mulasztást és egy ügyben sem fordult elő, hogy az adóhatóság nem bizonyította, hogy nincs valós gazdasági esemény.

Az előzőekből következik, hogy a vizsgálatot végzők mindössze 3 ügyben (3,57%) találtak olyan ítéleti megállapítást, hogy a gazdasági esemény a felek között megtörtént és az adóhatóság által feltárt „objektív” körülmények alapján a felperes tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszást megvalósító ügyletben vesz részt.

Azokban az ügyekben, ahol az adóellenőrzés a 2007. évet megelőző adóéveket érintette a régi áfatörvény 44. § (5) bekezdésének alkalmazásához kapcsolódóan történt hivatkozása arra, hogy a felperes az adóköteles tényállás során nem a tőle elvárható

körültekintéssel járt el (2 ügyben, 2,38%) Ennél nagyobb volt az előfordulása a felülvizsgálati ítéletekben a nem rendeltetésszerű joggyakorlásra történő hivatkozásnak (5 ügy, 5,95%).

Az adólevonási jog megtagadására alapul szolgáló tényadatként fogadta el a Kúria, ha az adólevonási jog tárgyi feltételül előírt számla akár csak részben volt alakilag hibás bizonylat (3 ügy, 3,57%) A vizsgálat eredménye így alátámasztotta azt a több évtizedes bírói gyakorlatot, mely szerint az adólevonási jog csak az alakilag és tartalmilag egyaránt hiteles számla birtokában gyakorolható.

A vizsgált ténymegállapításokra adott válaszok alapján a Kúria a felülvizsgálattal érintett 87 ügyből 75 ügyben az adólevonási jog megtagadását jogszerűnek találta az adóhatóság által feltárt tények és körülmények alapján még azokban az esetekben is, amikor az elsőfokú bíróság az adóhatóság tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének elmulasztására hivatkozással döntött a határozat hatályon kívül helyezéséről és szükség esetén az eljáró szerv új eljárásra kötelezéséről.

#### **5.8.7. A felülvizsgálati eljárásban hozott döntés meghozatalának alapjául szolgáló „objektív” körülmények**

Az Európai Unió Bíróságának állandó ítélkezési gyakorlata alapján az adólevonási jog által biztosított előny csak akkor tagadható meg az adóalanytól, ha az adóhatósági eljárásban 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.

Az aktavizsgálat egyik célja annak feltárása volt, hogy a bírói gyakorlat mely szempontokra hivatkozik annak megállapításakor, hogy az adózó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszást megvalósító ügyletben vesz részt a számla befogadásakor. Ehhez kapcsolódóan vizsgálati szempont volt a Kúria által folytatott ítélkezési gyakorlat, melynek során az aktavizsgálók általánosságban azt tapasztalták, hogy a kúriai felülvizsgálati eljárásban meghozott ítéletek nem tartalmaztak a döntés meghozatalának alapjául szolgáló körülményekre vonatkozó ténymegállapításokat azokban az esetekben, amikor a Kúria a jogerős ítéletet helyes indokainál fogva hatályában fenntartotta. Az érdemi döntés alapján következtettek az aktavizsgálók arra, hogy – eltérő megállapítás hiányában – a Kúria a felülvizsgálati eljárásban elfogadta azokat az „objektív” körülményeket, amelyeken az elsőfokú ítéleti döntés alapult. Tekintettel arra, hogy a felülvizsgálati ítélet alapjául szolgáló leggyakoribb ténymegállapítás az volt, hogy a számla szerinti gazdasági esemény nem valósult meg vagy az nem a számlában feltüntetett felek között ment végbe, ehhez kapcsolódott az áfalevonási jog gyakorlásának jogszerű megtagadásához vezető legtöbb „objektív” ismérv.

Az alábbi táblázat mutatja a gazdasági esemény hiányára utaló objektív körülmények megoszlási arányát (egy ügyben több objektív körülményre hivatkozás is előfordulhat):

<b>A gazdasági esemény hiányára utaló objektív körülmények</b>	<b>előfordulás</b>	<b>százalék</b>
gazdasági esemény megvalósulását alátámasztó egyéb dokumentumok hiánya	41	48,81%
számlakiállító nem rendelkezett személyi, tárgyi feltételekkel (munkások, gépek)	35	41,67%
számlakiállító iratainak hiánya	28	33,33%
teljesítés igazolásának hiánya	20	23,81%

számlakiállító nem rendelkezett az áruval	11	13,10%
számlakiállító nem ismeri el a gazdasági eseményt	9	10,71%
nem az arra jogosult írta alá a számlát	3	3,57%
láncszerződésben résztvevőknél azonos adóhatósági megállapítás	4	4,76%
számlakiállítók könyvelésében nem szerepel a gazdasági esemény	2	2,38%
számlatömböt nem a számlakiállító vette	1	1,19%
számlatömböt később vették mint a számla kiállítását	1	1,19%
számlatömb nem szerepel a szigorú számadású nyomtatványok között	1	1,19%
speciális terméknél nincsenek meg a szükséges igazolások (pl. szülő-származási igazolás)	1	1,19%
számlakibocsátó által számlázott óradíjak olyan alacsonyak, hogy nem nyújtanak fedezetet a bérköltségre és a járulékokra	1	1,19%
számla szerinti teljesítés időpontja korábbi, mint a szerződés megkötése	0	0,0%
nagy volumenű gazdasági eseményt telefonon intézték, nem is találkoztak	0	0,0%
bizonytalan eredetű áru (pl. számítógép-alkatrészek) VÁM papírok hiánya	0	0,0%

Az adatok azt igazolták, hogy az elsőfokú és kúriai ítélkezési gyakorlat egységet mutat a gazdasági esemény hiányára mutató körülmények értékelése körében. Ha a számlán kívül nem állnak rendelkezésre a teljesítést igazoló dokumentumok, vagy a számlakiállító tevékenysége könyvelési iratok és a bejelentett adatok hiányában nem ellenőrizhető vagy nem támasztják alá a gazdasági eseményben való közreműködését, az adóhatóság megalapozottan hivatkozhat a számla tartalmi hiteltelenségére.

Az adóhatározatban a számlakibocsátóval kapcsolatosan hivatkozott objektív körülmények közül a Kúria az alábbiakat fogadta el a döntés meghozatalának alapjául

szolgáló körülményként.

A tulajdonosi, személyi (rokoni, baráti) összefonódás az egyik olyan körülmény, amely nem hagy kétséget a felől, hogy a számlabefogadó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszást megvalósító ügyletben vesz részt. (20 ügy, 23,81%)

A másik leggyakoribb körülménynek azt tekintette, ha a számla kiállító nem található a bejelentett telephelyén, székhelyén (14 ügy, 16,67%). Közel azonos volt az előfordulási aránya a számla kiállító nem adott be bevallást, nem fizette be az áfát hivatkozásnak is (12 ügy, 14,29%).

Ezek mellett csak néhány ügyben vezetett az adólevonási jog megtagadásához, ha a számlakiállító ügyvezetője nem jelent meg az adóhatóságnál vagy nem tett nyilatkozatot (5 ügy, 5,95%).

A kúriai felülvizsgálattal érintett 3 ügyben (3,57%) szerepelt objektív ismérvként, hogy a számlabocsátó nevében eljáró személy képviseleti joga nem igazolt és mindössze egy ügyben értékelte a Kúria a számlabefogadó terhére, hogy a számlakiállítót a számla kiállításakor már törölték a cégnyilvántartásból.

A vizsgálati szempontokra adott válaszok azt a kialakult gyakorlatot erősítették meg, hogy a valós gazdasági esemény feltárása és bizonyítása körében nagy jelentősége van a számlakibocsátók adózái magatartásának, különösen az arra vonatkozó adatoknak, amelyek a számlabefogadó részéről is hozzáférhetőek és számára is felismerhetővé teszik, hogy az üzleti partner a jogügylet megkötésével milyen joghatás elérését célozza. A számlakibocsátó szabálytalan működése tehát olyan „objektív ismérv”, amely egyéb más körülménnyel együtt jogszerűvé teheti az adólevonási jog megvonását. A felülvizsgálati eljárásban hozott döntések ebbe az irányba mutatnak.

A pénzügyi teljesítést érintő körülmények vizsgálata is alapvető jelentőségű a valós gazdasági esemény feltárása szempontjából. Ismeretes, hogy a számla tartalmi hitelességének a pénzügyi teljesítés az egyik konjunktív feltétele, de önmagában a pénzmozgás még nem bizonyítja, hogy valós gazdasági esemény történt a felek között, ha egyéb körülmények alapján megállapítható, hogy a számlakibocsátó magatartása kizárólag a számla kiállítására korlátozódott valós gazdasági közreműködés nélkül. A felülvizsgálati eljárásban hozott döntésekben ezért vizsgálati szempontként szerepelt a pénzügyi teljesítés bizonytalansága, például készpénzes számlakiállításakor, ha a készpénz átadását egyéb számveteli bizonylat (például pénztárbizonylat) nem támasztotta alá. (9 ügy, 10,71%) Ha a pénzügyi rendezés formája engedményezés, kompenzálás vagy váltó volt és egyéb tényállási elemek koherenciájában ellentmondásokat tárt fel az adóhatóság, az alapul szolgálhatott a számla tartalmi hiteltelenségének és a számlabefogadó „felróhatóságának” bizonyítására.

Számlázási lánc esetén, ha az adóellenőrzés feltárja, hogy a kifizetett ellenérték visszakerült az első kifizetőhöz, ezt a Kúria is olyan körülménynek tekinti, amellyel objektív módon bizonyítható, hogy a számlabefogadó tudott a számlakibocsátó adócsalási szándékáról. Az előfordulása a kúriai felülvizsgálati eljárásban mégis elenyésző volt, figyelemmel arra, hogy mindössze 7 ügyben (8,33%) állapította meg a Kúria, hogy a számlakibocsátások mesterséges láncolatot alkotnak, melynek egyetlen célja volt az adókijátszás, de csak 1 ügyben (1,19%) volt bizonyítható a kifizetett ellenértékek láncolaton belüli útja.

A számla kiállítását követően tanúsított számlakiállítói magatartás az objektív bizonyítékok körében gyakori hivatkozás az adóhatósági határozatban. A felülvizsgálati ítéletekben is egyik jellemzően előforduló körülményként jelenik meg, hogy az adókijátszás céljára alapított társaságok tulajdonosai a társaságból kilépnek, üzletrészüket olyan személyeknek értékesítik, akik utóbb elérhetetlenek vagy akiknek



nincs információjuk a társaság korábbi ügyleteiről. (3 ügy, 3,57%) Ennél valamivel nagyobb az előfordulási aránya annak a hivatkozásnak, hogy a számlakiállító időközben felszámolás alá került és a felszámoló nem tud a számla szerinti gazdasági eseményről. (5 ügy, 5,95%)

A számlabefogadó hibájára visszavezethető körülmények is a vizsgálati szempontok között szerepeltek a felülvizsgálati eljárásban, mert leginkább ezek megítélése képezi a felek közötti jogvita tárgyát. A felperes csak akkor eshet el jogszerűen el az adólevonás jogától, ha az adóhatósági határozat felsorakoztatja azokat az objektív körülményeket, amelyek a számlabefogadó felróhatóságának bizonyítására alkalmasak, feltéve, ha igazolt, hogy a felek közötti gazdasági esemény a számlában rögzített adattartalomnak megfelelően létrejött.

A Kúria fokozott körültekintést vár el a számla befogadjától a számlakibocsátó és a szállítás ellenőrzése körében.

A felülvizsgálattal érintett ügyek 5,95%-ában (5 ügy) a Kúria felperes felróhatóságának alapjául szolgáló körülményként fogadta el a számlakiállító ellenőrzésének elmulasztását a NAV adatbázisa és a Cégbíróságon nyilvántartott cégszűrt adatok alapján, és a számlabefogadótól elvárható magatartásnak tekinti, hogy csak olyan személlyel szerződjön, aki képviseleti jogát megfelelően igazolta. Az is a számlabefogadó hibájára visszavezethető körülmény, ha az adózó nem tudja megnevezni a számlakibocsátói kapcsolattartót. (1 ügy, 1,19%)

A szállítást érintően leggyakoribb hivatkozás volt, hogy a szállításról fuvarlevelet nem állítottak ki (4 ügy, 4,76%), a fuvarozó nem ismerte el a szállítás tényét (3 ügy, 3,57%), a fuvarlevélen szereplő gépjármű nem a szállító tulajdona vagy a fuvarlevélen szereplő gépjárművet már kivonták a forgalomból (1 ügy, 1,19%).

Hangsúlyozandó, hogy a Kúria a vizsgált határozataiban minden esetben – még ha az adóhatóság a támadott határozatában nem tudott azokra hivatkozni – figyelembe vette az EUB magyar ügyekben hozott döntéseiben az adólevonási jog gyakorlása körében kifejtett értelmezését.

#### **5.8.8. A határozat hatályon kívül helyezésének indoka és az adóhatóság új eljárásra kötelezése esetén adott útmutatás**

A közigazgatási perre irányadó Pp. 339. § (1) bekezdése szerint: ha a törvény ettől eltérően nem rendelkezik, a bíróság – az ügy érdemére ki nem ható eljárási szabály megsértésének kivételével – a jogszabálysértő közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi, és szükség esetén a közigazgatási határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi.

A kúriai felülvizsgálattal nem érintett ügyek 26,52%-ában hozott a bíróság az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyező és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelező ítéletet, és csak 4 ügyben (1,43%) fordult elő, hogy a hatályon kívül helyező döntés csak az alperes határozatát érintette és az alperest kötelezte a bíróság az eljárás megismétlésére. Az új eljárásra kötelezést elsősorban a tényállás kiegészítése tette szükségessé (59 ügy, 21,15%), ezzel összefüggésben az elsőfokú bíróság további bizonyítás lefolytatását várta az adóhatóságtól.

A fentiekhez képest a felülvizsgálati eljárásban mindössze 4 ügyben (4,76%) hozott a Kúria az elsőfokú hatósági határozatra is kiterjedő hatályon helyező és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelező határozatot. Az adóhatóság új eljárásra kötelezését a felülvizsgálati eljárásban 3 esetben (3,57%) a tényállás kiegészítése, 2 ügyben (2,38%) a bizonyítás egyéb kiegészítése indokolta.

Az „objektív” körülmények feltárása, mint az új eljárásra kötelezés esetén adott iránymutatás az elsőfokú bíróság ítéleteiben közel azonos gyakorisággal fordult elő (56 ügy, 20,07%), mint a tényállás kiegészítése (59 ügy, 21,15%). A felülvizsgálati eljárásban is hasonló tendencia figyelhető meg azzal a különbséggel, hogy a Kúria az érintett 4 ügyből, csak 1 ügyben kötelezte az adóhatóságot új eljárásra az objektív körülmények feltárása érdekében, 1 ügyben pedig maga állapította meg, hogy az adóhatóság nem bizonyította, hogy az adózó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókiírást megvalósító ügyletben vesz részt, ezért az új eljárásra vonatkozóan adott iránymutatása csak az adókötelezettség átszámolására irányult.

A Kúria egy ügyben sem rendelte el az adóhatósági eljárás megismétlését kapcsolódó vizsgálat lefolytatása vagy nemzetközi megkeresés foganatosítása végett, mivel az adóhatósági eljárásban a leggyakoribb bizonyítási eszköz a kapcsolódó vizsgálat a számlakibocsátónál (61,65%) vagy a számlakibocsátó alvállalkozójánál (14,34%).

A közigazgatási perben a felek jellemzően azt sérelmezik, hogy az adóhatóság az ügyben tanúkat nem hallgatott meg, ennek körében hivatkoznak a tényállás tisztázási kötelezettség elmulasztására. A vizsgálat eredménye visszaigazolta, hogy további tanúbizonyítás foganatosítása csak akkor indokolja a közigazgatási eljárás teljes megismétlését, ha annak pótlása olyan terjedelmű bizonyítás felvételét tenné szükségessé a közigazgatási perben, mely annak kereteit már meghaladja.

A kúriai felülvizsgálattal nem érintett ügyek 3,94%-ában rendelkezett úgy a jogerős ítélet, hogy az új eljárásban további tanúmeghallgatásokat kell foganatosítani az adóhatóságnak, ezzel szemben a felülvizsgálati ítéletek egyikében sem szerepelt ilyen jellegű útmutatás. Mindez azzal magyarázható, hogy a Kúria által folytatott ítélkezési gyakorlat szerint elvárás az elsőfokú bíróságok felé minden olyan közigazgatási eljárásban elmulasztott bizonyítás felvétele a fél indítványára, amellyel a keresetben

hivatkozott eljárási jogszabálysértés orvosolható. Ha a fél a felülvizsgálati eljárásban a bizonyítás hiányosságaira alapítottnan terjeszti elő jogorvoslati kérelmét, a Kúria jellemzően az elsőfokú bíróságot és nem az adóhatóságot kötelezi új eljárás lefolytatására, ha a jogsértést a bírósági eljárásban is orvosolhatónak ítéli.

## **6. Az előzetes döntéshozatalai eljárás és az Európai Unió Bírósága esetjoga**

### **6.1. Az előzetes döntéshozatalai eljárás**

Az aktavizsgálattal érintett 279 ügyben 8 esetben indítványoztak a felek előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését, ami az ügyek 2.87%. A vizsgált ügyekben azonban a bíróságok nem kezdeményeztek előzetes döntéshozatali eljárást az Európai Unió Bíróságnál, abból következően valamennyi erre irányuló indítvány elutasításra került.

### **6.2. Az irányelv, mint az uniós jogharmonizáció alapvető eszköze**

Az irányelv elérendő célokat fogalmaz meg, mely minden címzett tagállamra kötelező, azonban ennek megvalósítása formáinak és eszközeinek megválasztását a nemzeti hatóságokra bízta. Az általános forgalmi adó területén irányelvi szabályozás létezik, a legújabb a 2007. január 1. napjával hatályba lépett Tanácsi 2006/112. irányelv. Ennek egységes értelmezése fontos kérdés, mely feladat elvégzése az Unió Bíróságának hatáskörébe tartozik, ennek eredménye a hozzáadott-értékadó – ezen belül vizsgálatunk tárgyát képező adólevonási jog gyakorlása – területén kimunkált esetjog.

Az uniós jog érvényesülését biztosítja az Európai Bíróság joggyakorlata által kidolgozott az irányelv vertikális közvetlen hatályának tétele is. Irányelvi rendelkezés és nemzeti jogszabályi rendelkezés ütközése esetében, amennyiben vertikális viszony áll fenn és az irányelv rendelkezése megfelel a közvetlen hatály feltételeinek, az irányelv rendelkezésébe ütköző nemzeti jogszabályi rendelkezés nem alkalmazható, annak helyébe az irányelvi rendelkezés lép. Az irányelv szabálya nem csupán kizárja a nemzeti norma alkalmazását, hanem azt helyettesíti, az irányelv rendelkezése alkalmazandó. Az Európai Unió Bírósága következetes joggyakorlata szerint egy uniós jogi előírás akkor lehet közvetlen hatályos, ha: világos és pontos, feltétel nélkülinek és sem nemzeti, sem európai kiegészítő intézkedést nem igénylőnek kell lenniük.

A Bíróság a hozzáadott-értékesítő területén az irányelv egyes rendelkezései kapcsán már több esetben kimondta a közvetlen hatály fennállását, így az adóztatandó tényállás, adólevonási jog fennállása kapcsán több ügyben mondta ki az ezt szabályozó cikkek közvetlen hatályosulását.

### **6.3. Az Európai Unió Bíróságának esetjoga az áfa levonás körében**

Az alábbiakban felsorolás szintjén áttekintjük az áfa levonás jogszerűségének megítélése kapcsán kimunkált Európai Unió Bíróságának esetjogát, az esetek részletes ismertetése a **4. számú Mellékletben** található.

1. C–286/94 Molenheide
2. C–354/03, C–355/03, és C–484/03 Optigen és társai
3. C–384/04 Federation of Technological Industries és társai
4. C–440/04 Kittel és Recolta Recycling
5. C–438/09 Dankowski

6. A C–80/11 Mahagében, C–142/11 Dávid
7. A C–324/11 Tóth
8. C–285/11 Bonik
9. C–642/11, C–643/11 egyesített ügyek Stoy Trans-LVK 56 EOOD
10. C–444/12 Hardimpex
11. C–271/12 Petroma Transport és társai
12. C–18/13 Maks Pen
13. C–33/13 Marcin Jagiełło
14. C–107/13 FIRIN
15. C–123/14 Itales
16. C–159/14 KOELA-N
17. C–277/14 PPUH

### **Összefoglaló az Európai Bíróságnak az áfa levonásával kapcsolatos jogeseteiről:**

Az Európai Bíróság gyakorlatából az alábbi **fontos általános megállapítások** szűrhetők le:

- az adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható,
- a levonási jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül,
- a közös HÉA-rendszer valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is HÉA-kötelesek,

- az adólevonási jog kizárólag azon adóra korlátozódik, amely áfaköteles ügyleten alapul,
- az adóalanyok az Irányelv szerint kiállított számlával kell rendelkezniük.
- a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó megfelelő megállapítása és az adócsalás megakadályozása érdekében. De ezen intézkedések nem terjeszkedhetnek túl az e célból szükséges mértéken, ennél fogva nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a HÉA levonásához való jogot,
- az arányosság követelményét is szem előtt kell tartaniuk annak érdekében, hogy a tagállami jogszabályok által megjelölt célt, a közösségi célokat és alapelveket legkevésbé sértő módon tudják elérni,
- főszabály szerint az adóhatóság feladata az adóalanyoknál az ahhoz szükséges ellenőrzések elvégzése, hogy felderítse a héával kapcsolatos szabálytalanságokat, illetve csalásokat, illetve az e szabálytalanságokat vagy e csalásokat elkövető adóalanyokkal szemben szankciókat alkalmazzon.

Az EUB által kimunkált különös feltételek melyek **nem képezhetik** a levonási jog megtagadását:

- valamely adóalanyt megilleti a HÉA-nyilvántartásba nem bejegyzett másik adóalany által nyújtott szolgáltatások után felszámított HÉA levonásához való jog, illetve akkor is ha a számlakibocsátó nem rendelkezik vállalkozói igazolvánnyal,
- ha a tranzakciók teljesítik az áfa irányelv fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételeket, függetlenül az értékesítési láncban érintett más kereskedő szándékától, és/vagy a lánc részét képező, korábbi, vagy későbbi másik ügylet esetleges csalárd jellegétől, amelyről az alapügylet adóalanya nem tudott és nem tudhatott,

- az, hogy az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítését terhelő HÉÁ-t befizették-e, vagy sem, az államkincstárba, nem befolyásolja az előzetesen megfizetett HÉA levonásához való jogot,
- az adóalanynak az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogát az a körülmény sem befolyásolja, hogy – anélkül, hogy ez az adóalany tudná, illetve tudhatná az ezen ügyletekből felépülő értékesítési láncban az általa teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet HÉA-kijátszást valósít-e meg,
- ezzel szemben ha objektív körülmények alapján megállapításra kerül, hogy az értékesítés olyan adóalany részére történik, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy a beszerzésével a hozzáadottérték-adó kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik az adólevonás kedvezményének ezen adóalanytól történő megtagadása,
- nem tagadható meg az áfa levonási jog, arra hivatkozva, hogy az adóalany nem győződött meg arról, hogy a levonási joga gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója, rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, valamint adóbevallási és befizetési kötelezettségének eleget tett-e. Azon indok alapján sem vitatható el az adólevonási jog, mely szerint az adózó az egyébként jogszabályi tartalmi és formai követelményeknek megfelelő számlán kívül nem rendelkezik a körülmények fennállását igazoló más okirattal,
- az adóhatóság nem tagadhatja meg az adóalany által fizetendő hozzáadottérték-adó összegéből a számára teljesített szolgáltatások után előzetesen felszámított adó összegének levonását amiatt, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója vagy annak valamely alvállalkozója szabálytalanságot követett el, anélkül hogy ezen adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt,



- az adólevonási jog gyakorlását illetően a hatodik irányelv pusztán egy bizonyos adatokat tartalmazó számlát követel meg, a tagállamok további adatokat írhatnak elő a hía pontos beszédésének és adóhatósági ellenőrzésének biztosítása érdekében, azonban ezek nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé a levonási jog gyakorlását,
- az, hogy a számlakibocsátók nem rendelkeztek a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközökkel és vagyonnal, a szolgáltatásnyújtásuk tényleges teljesítésének költségeit nem tüntették fel a könyvelésükben, vagy hogy a szolgáltató nevében bizonyos dokumentumokat aláíró személyek kiállítói minősége tévesnek bizonyult, nem elegendő önmagában a levonási jog kizárásához,
- nem indokolható az adólevonási jog megtagadása azzal, ha vevő nem igazolja sem az érintett áruk származását, sem pedig azt, hogy a beszállítója azoknak birtokában volt,
- adóalany előzetes beszállítói együttműködésének, valamint az érintett áruk átrakodásának hiánya önmagában nem képez olyan objektív körülményt amelyből arra lehetne következtetni, hogy az adózó tudta, vagy tudnia kellett, hogy adókijátszásban vesz részt,
- a gazdasági esemény megtörténtét nem kérdőjelezi meg az a körülmény, hogy semmiféle gazdasági tevékenységet nem tesz lehetővé azon épület megrongálódott állapota, amelyben a cég székhelye található, mivel az ilyen megállapítás nem zárja ki azt, hogy e tevékenység a székhelytől eltérő más helyeken történjen,
- az adóalanyi minőség elismerése nem tehető függővé azon kötelezettségtől, hogy az adóalany éves beszámolókat tegyen közzé, vagy rendelkezzen az üzemanyag értékesítéséhez szükséges engedéllyel, mivel e kötelezettségeket nem írja elő a hatodik irányelv,
- ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely azzal az indokkal tagadja meg az adóalanytól a számára értékesített termékek után fizetendő vagy megfizetett hía

levonásának a jogát, hogy a számlát olyan gazdasági szereplő állította ki, amelyet az e szabályozásban előírt kritériumokat illetően nem létező gazdasági szereplőnek kell tekinteni, és hogy lehetetlen a termékek valódi értékesítőjének a kilétét megállapítani, kivéve ha –objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy az adóalanyt olyan ellenőrzésre köteleznék, amely nem feladata – bebizonyítják, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett értékesítés hea csalás részét képezi, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia.

Az EUB a lehetőségekhez képest, egyes eseteken keresztül egyre pontosabban igyekszik meghatározni, hogy melyek azok a körülmények, amelyek nem képezhetik az adólevonási jog megtagadásának alapját. Az adósemlegesség, illetve a levonási jog teljessége továbbra is főszabály szerint védendő és csak kivételes esetben kerülhet sor a levonás jogának korlátozására.

A fentiek szerinti csoportosítással igyekeztünk megállapítani, hogy az EUB gyakorlatában melyek azok a tényezők amelyek nem képezhetik a levonási jog gyakorlásának megtagadását.

Az egyértelműen rögzíthető, hogy minden esetben a **nemzeti bíróság feladatává** teszi a konkrét körülmények értékelését, és nem specifikálja azokat az objektív körülményeket amelyek az adócsalásban való részvétel tényét támasztják alá. Inkább csak azokat a körülményeket sorolja fel, h amelyek nem képezhetik a levonás akadályát.

#### **Az EUB döntései alapján a következő esetek körvonalazódnak:**

1. az adólevonási jog gyakorlását meg kell tagadni, ha az adóhatóság bizonyítja, hogy a számlán szereplő gazdasági esemény nem jött létre, (nem történt sem termékértékesítés, az áru nem is létezett, az senki által sem került értékesítésre, a szolgáltatás nyújtása a valóságban nem történt meg – fiktív számla esete) ilyenkor nincs helye a „tudta, vagy tudhatta” formula alkalmazásának, ( gazdasági esemény hiánya)

2. ha az adóhatóság a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás létrejöttét nem vitatja, vagyis a gazdasági esemény megtörténtét elismeri, de azt állítja, hogy a számlakibocsátónál fennálló körülmények – beszerzés bizonyításának elmaradása, személyi tárgyi feltételek hiánya stb.- alapján a közöttük létrejött kapcsolat nem igazolható – tehát a gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között jött létre- akkor az EUB Bíróság gyakorlatából az következhet, hogy vizsgálni kell a számlabefogadó megtett-e minden tőle elvárható ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy magatartása ne vezessen adókijátszáshoz. Ha ez részéről megállapítható akkor vizsgálható, hogy tudta-e, vagy tudhatta-e, hogy a számlakiállító őt megtévesztette, felismerhette- e, hogy adócsalásban vesz részt. ( felek közötti gazdasági esemény hiánya)

3. Az az eset a legvilágosabb, amikor a felek közötti kapcsolat, gazdasági esemény létrejöttét adóhatóság nem vitatja el, de a számlakibocsátónál fellépő hiányosságok miatt tagadja meg a levonást, ebben az esetben az EUB gyakorlatában kimunkáltak szerint nem tagadható meg a levonási jog gyakorlása, kivéve ha az adóhatóság objektív körülmények alapján igazolja, hogy a számlabefogadó tudott, vagy tudhatott a csalárd eljárásról. (másik fél csalárd magatartása)

#### **6.4. Az Európai Unió Bíróságának esetjoga a számlázás körében**

A számlának az áfa rendszerében megkülönböztetett jelentősége van, hiszen ez alapján lehet áfa levonási jogot gyakorolni. Éppen ezért fontos tisztában lenni a számlák alaki feltételeivel, mellyel kapcsolatban az uniós bírósági gyakorlat ugyancsak kiterjedt. Az alábbiakban felsorolás szintjén áttekintjük számlázással és a számlák adattartalmával kapcsolatos, az Európai Unió Bíróságának esetjogát, az esetek részletes ismertetése az **5. számú Melléklet** tartalmazza.

1. C–342/86 Genius Holding BV
2. C–85/952 John Reisdorf
3. C–141/96. Bernhard Langhorst
4. C–454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co.
5. C–90/02 Gerhard Bockemühl
6. C–146/05 Collée
7. C–95/07 Ecotrade
8. C–566/07 Stadeco BV
9. C–368/09 Pannon Gép Centrum Kft.
10. C–392/09 Uszodaépítő Kft.
11. C–280/10 Polski Trawertyn
12. C–424/12 Fatorie
13. C–590/13 Idexx Laboratories Italia

**Ezek alapján az alábbi fontos és kiemelendő következtetések vonhatók le:**

Az áfa irányelv rendelkezései szerint az adólevonáshoz való jogot, csak az áfa irányelv rendelkezéseinek megfelelően kiállított számla alapján lehet gyakorolni, vagyis a számlának tartalmaznia kell az adóalapot, az adó összegét, vagy az esetleges adómentesség tényét. Az EUB több esetben elvi érveléssel mondta ki, hogy a tagállamok a HÉA-levonási jog gyakorlását nem köthetik a számlák tartalmára vonatkozó olyan feltételek tiszteletben tartásához, amelyeket a 2006/112 irányelv rendelkezései kifejezetten nem írnak elő.

Az Irányelv 273. cikkéből következően a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnak a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, e lehetőséget azonban nem lehet a – különösen az Irányelv 3.Fejezetében: „Számlázás” – meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.

### **7. A Kúria 2012-2014. évi ítélkezési gyakorlatának bemutatása**

Az összefoglaló alapja a ” Kúria határozatainak adatbázisa” (Adatbázis), illetve az ebből kinyerhető adatok és a közzétett határozatok, ezek lettek csoportosítva a joggyakorlat-elemző csoport által vizsgált kérdéseknek, szempontoknak megfelelően. Az Adatbázisból „áfa”, illetve „áfa tv.120.§” megjelöléssel kerültek ki adatokat, amelyeket a „határozat lényege” címszó alatt feltüntetett szövegrész figyelembe vételével értékeltünk, és külön rákeresve a C–324/11. (Tóth ügy), a C–80/11. és C–142/11. számú (Mahagében/Dávid) ítéletekre, illetve ezek kúriai határozatokban való előfordulására. Annak érdekében, hogy a Kúria ítélkezési gyakorlata a lehetőségekhez képest teljes körűen kerüljön bemutatásra, mindhárom, pénzügyi perben ítélkező tanács – előzőekben ismertettek szerint megtalált ítéletére, illetve ítéleteire – hivatkozás történik. (Az ítéletek felsorolásánál tapasztalható számszaki eltérések főként az automatikus szignálásból, illetve abból adódnak, hogy nem azonos az egyes tanácsokban ítélkező bírák száma és az egyik tanács nem csak pénzügyi perekben ítélkezik. Okozhatja ezt az is, hogy a „határozat lényege” címszó alatt nem került sor minden eldöntött jogkérdés ismertetésére.)

#### **I.**

**A Kúria – a 2012. szeptember 6-án kelt C–324/2011. számú ítélet ismeretében – az ügyben Kfv. I. 35.611/2012/4. számon, 2012. november 15-én hozott ítéletet (EBH2013.K.5.).** Hatályon kívül helyezte a keresetet elutasító jogerős ítéletet, az adóhatósági határozatokat és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Az új eljárásra a következő iránymutatást adta: ”az adóhatóságnak az ügyben feltárt és rendelkezésre álló bizonyítékokat újra kell értékelnie, a hiányosságok, ellentmondások logikai láncolatát elemeznie, megállapítani, hogy ezek olyan zárt rendszert alkotnak-e,

amelyek a jogügylet csalárd, valótlan voltát, a számlabefogadó csalásban való részvételét igazolják. Az adólevonási jog gyakorlásának megtagadására csak akkor kerülhet sor, ha az adóhatóság bizonyítja, hogy az adózó felperes tudta vagy tudnia kellett arról, hogy adócsalásban vett részt. Önmagában a formai hiányosságok nem vezethetnek a levonási jog elvesztéséhez, a jogügylet tartalmi vizsgálata szükséges, az adólevonási jog csak akkor tagadható meg, ha egyértelműen bizonyítást nyer, hogy valótlan az általa dokumentált gazdasági esemény.”

**A Kúria ezt követően hozott határozataiban, jogi álláspontjának alátámasztásaként több ügyben is hivatkozott a C–324/2011. számú ítéletre.** Kiemelte ezekben, hogy az adóhatóság nem a gazdasági esemény megtörténtét, csupán annak számlakibocsátó általi elvégzését vonta kétségbe, ezért új eljárás elrendelése esetén az elsőfokú adóhatóságnak a következő iránymutatás adta: nem tagadhatja meg az adólevonási jog gyakorlását önmagában azon az alapon, hogy a felperes nem ellenőrizte a számlakibocsátó tevékenységének szabályszerűségét, és a számlakibocsátó nem jelentette be a munkavállalóit. Az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy az érintett adóalany tudta, illetve tudnia kellett volna, hogy az ügylettel a számlakibocsátó által elkövetett adócsalásban vesz részt. (Lásd pl.: KGD2013.52., KGD2013.136, KGD2014.52., Kfv.I. 35.013/2012/4., Kfv.I.35.053/2012/4.,Kfv. VI.35.208/2013/7., Kfv. VI.35.336/2013/5., Kfv. I.35.263/2013/4. ....stb.).

A Kúria ítélezése során több határozatában rögzítette, hogy **önmagában az EUB ítélet(ek)re hivatkozás nem ad alapot keresetnek helyt adó döntés meghozatalára.** A konkrét ügyekben irányadó tényállás megállapítása a nemzeti bíróság feladata. Az EUB továbbá határozataiban utalt az adóhatóság és a nemzeti bíróság által vizsgálandó körülményekre, és arra is, hogy ezek nem lehetnek minden ügyben azonosak, eltérők lehetnek a gazdasági események, a számlák szerinti szereplők és egyéb – az adólevonási jog gyakorlása jogszerűségének megállapításához szükséges – adatok tekintetében. A

Kúria határozatai szerint abban az esetben, ha a felperes nem tud megnevezni egyetlen egy olyan, a gazdasági életben résztvevőktől ésszerűen elvárható intézkedést sem, amit megtett volna a perben vitatott adókijátszást megvalósító ügylet(ek) kapcsán, akkor fel sem merülhet, hogy az adóhatóság tőle olyan magatartást kért volna számon, amely elvárhatatlan, amely megnehezítette, költségesebbé, kizártta tette volna tevékenységét, vagy számára versenyhátrányt okozott volna. (Lásd pl.:EBH2013.K.26., Kfv.I.35.527/2012/5., Kfv.I.35.405/2012/6....stb.)

## II.

**A C–324/11. ítéletben az Európai Unió Bírósága (EUB) rögzítette a következőket: 48.-49.pontok:.,** a felperes, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint szerződést kötött az alvállalkozóval a munkálatok elvégzésére, és az irányelvben előírt valamennyi adatot tartalmazó számlát mutatott be. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem tartalmaz olyan pontosítást, amelyből arra lehetne következtetni, hogy az alapügyben felperes maga követett el olyan visszaéléseket, mint például hamis bevallás benyújtását, vagy szabálytalan számlák kiállítását. E körülmények között úgy tűnik, hogy ... a szóban forgó szolgáltatásokat nem a számlakibocsátó, hanem más gazdasági szereplő munkavállalói teljesítették, amely ugyanúgy következménye lehet a szolgáltató csalárd színlelésének, mint más alvállalkozó igénybevétele. Márpedig nem tűnik ki az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy e kérdés megingatná azt az előzetes feltevést, amelyen az első három kérdés alapul, úgymint hogy az alapügyben teljesültek a levonási jog keletkezésére és gyakorlására vonatkozó, a 2006/112 irányelvben előírt érdemi és formai követelmények”.

**Az EUB a C–80/11. és C–142/11. számú, 2012. június 21-én kelt ítéletben is arra figyelemmel fejtette ki jogi álláspontját, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatok szerint” a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügyletet a vonatkozó**

számla tanúsága szerint teljesítették, ... a számla tartalmazza a 2006/112. irányelvben megkövetelt valamennyi információt, így az irányelvben a levonási jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi érdemi és formai követelmény teljesült..... az alapeljárás felperese maga hamis bevallást nem nyújtott be, szabálytalan számlákat nem állított ki.”(44. pont)

„Ilyen körülmények esetén az adólevonási jog által biztosított előny csak... akkor tagadható meg az adóalanytól, ha az adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítja, hogy az, aki számára a levonási jogot megalapozó terméket értékesítették, szolgáltatásokat nyújtották, tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az ügylettel az eladó, a szolgáltató vagy valamely korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban, adókijátszásban vesz részt.” (45. pont)

Hangsúlyozta egyben az adóhatóság ellenőrzési és bizonyítási feladatait, kiemelve, hogy ez nem hárítható át az adóalanyra, de kifejtette azt is, hogy az adóalanyak is meg kell tennie minden tőle elvárható, az adott ügy körülményeitől függő ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy ne legyen részese az adókijátszásnak, adócsalásnak. Ez az ítélet hivatkozik más EUB ítéletekre (Kittel és Recolta Recycling, Fini H, Optigen és társai, Halifax és társai, Gabalfrisa és társai, Uszodaépítő, Dankowski, Teleos és társai...stb.) is, amelyekben az EUB korábban ugyanezt az álláspontot foglalta el.

**A Kúria ítéleteiben – az EUB előzőekben ismertetett jogértelmezéseire is figyelemmel – rögzítette jogi álláspontját mely szerint, ha a felek között nem történt gazdasági esemény, tehát ha a számla tartalmilag hiteltelen, akkor értelemszerűen nem kell vizsgálni, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett –e az adókijátszásról, adócsalásról. Ilyen esetekben ugyanis nem az adózón kívül álló okból, nem kizárólag a számlakibocsátó részéről megvalósuló szabálytalanságról, csalárdságról, adókijátszásról van szó. (Lásd pl.: KGD2014.81., Kfv.I.35.591/2012/5., Kfv.I.35.011/2014/9., Kfv.I.35.152/2014/4., Kfv.I.35.223/2014/7., Kfv.I.35.159/2013/6.,Kfv.V.35.170/2012/14.,Kfv.V.35.558/2012/7.,Kfv.V.35.562/2012/7**



Kfv.V.35.634/2012/7.,Kfv.V.35.474/2013/5.,Kfv.V.35.110/2013/6.,Kfv.V.35.610/2012/7.  
Kfv.V.35.370/2013/7,Kfv.VI.35.208/2013/7,Kfv.VI.35.336/2013/5,Kfv.VI.35.567/2012/  
8., Kfv.III. 35.280/2013/10...stb.)

### III.

**Az adólevonási jog tárgyi feltételét a nemzeti jog, az Áfa tv. a 120.§ a) pontjára figyelemmel a 127.§ (1) bekezdés a) pontjában a számlában határozza meg.**

A Kúria ítéletei tartalmazzák azt is, hogy **a számlabefogadó csak tartalmilag hiteles számla alapján gyakorolhat adólevonási jogot.** Ha az adóhatóság bizonyítékokkal alátámasztottan állapítja meg a számlák tartalmi hiteltelenségét, akkor az adózónak kell az ettől eltérő tényállás megállapíthatóságára alkalmas bizonyítást felajánlania. (Lásd pl.:Kfv.I.35.245/2012/5.,Kfv.35.603/2012/5.,Kfv.I.35.604/2012/4.,Kfv.V.35.278/2011/4., Kfv.V.35.368/2012/22., Kfv.VI.35.281/2013/5...stb.)

A Kúria jogi álláspontja egységes a tekintetben, hogy az adólevonási jog gyakorlásának akkor is kötelező feltétele a tartalmilag hiteles számla, ha egyébként a gazdasági esemény megtörtént ( Lásd pl.: Kfv.I.35.361/2013/7., Kfv.VI.35.281/2013/5., Kfv.I.35.245/2012/5., Kfv.I.35.603/2012/5., Kfv.I.35.604/2012/5., Kfv.I.35.291/2014/4., Kfv.V.35.492/2011/4...stb.)

A Kúria a számlák **tartalmi hiteltelenségét** számos döntésben állapította meg. (Lásd pl.:Kfv.I.35.279/2014.,Kfv.I.35.283/2014.,Kfv.V.35.672/2013.,Kfv.I.35.291/2014.,Kfv.V.35.158/2014., Kfv.V.35.160/2014., Kfv.I.35.670/., Kfv.I.35.674/2014.,...stb.) A számlák tartalmi hiteltelenségének leggyakoribb okai a következők voltak: a valóságban, ténylegesen a felek között nem történt gazdasági esemény (termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás), illetve a gazdasági esemény nem a számla szerinti felek között, nem a számla szerinti módon ment végbe.

Nem találtunk olyan kúriai ítéletet, amely csak az adólevonási jog gyakorlását a számla alaki hibái miatt tagadta volna meg.

A felperesek gyakran hivatkoztak arra, hogy mivel az adóhatóság a fizetendő adó kapcsán nem tett megállapítást, ezért az adólevonási jog gyakorlásánál az ügyletet, a számlát, illetve ennek adójogi vonzatát a feleknél eltérően, az **Art. 130.§-ába** ütköző módon, jogszabálysértően állapította meg. E körben a Kúria több határozatában rámutatott a következőkre: a régi és az új Áfa tv. szabályozása – a közösségi joggal és joggyakorlattal egyezően – következetes és egységes abban, hogy az áthárított adót tartalmazó számla mindaddig adófizetési kötelezettséget keletkeztet, amíg a valótlan tartalmát nem korrigálják. Az adófizetési kötelezettség a valótlan tartalmú számla esetén a bizonylat kibocsátásán, mint jogi tényen alapul ( Kfv.V.35.398/2009.,Kfv.V.35.469/2010/8.,Kfv.V.35.580/2011/14.,Kfv.V.35.744/2011/13Kfv.V.35.226/2011/6., Kfv.V. 35.070/2011/11., 2182/2010. számú elvi határozat, KGD2013.3., KGD2014.148.).

A Kúria a BH2011.181., EBH2011.2378. számon közzétett határozatában megállapította, hogy a felperes számlájában az építési munkálatokra tévesen alkalmazta az **egyenes adózás** szabályait, de a közösségi jogra és joggyakorlatra alapítottan rámutatott arra is, hogy ez a tévedés nem vezethet az adólevonási jog elenyésztéséhez. Az alperes határozatában – tartalmát tekintve – tartozatlan adó megfizetésére kötelezte a felperest akkor, amikor a fordított adózás miatt terhére nemcsak adófizetési kötelezettséget írt elő, hanem a levonható áfa tekintetében is adókülönbözetest állapított meg. A perbeli ügyben ugyanis a gazdasági események a számlák szerinti felek között, a számlák szerinti módon mentek végbe, a felperes az ügyleteket az adóköteles tevékenységéhez használta fel, a számlakibocsátók eleget tettek adófizetési kötelezettségüknek, a felperes adólevonási jogának gyakorlásával a költségvetést nem érte kár.

**IV.****A gazdasági események valós tartalmának megállapítása az ügyben eljáró nemzeti bíróság feladata.** (Kfv.I. 35.490/2012/5.)

A Kúria ítéleteiben kifejtette, hogy az adóhatóság és a nemzeti bíróság jogosult a láncügyletek vizsgálatára, a vizsgált ügyletet megelőző és ezt követő történések, tevékenységek, események feltárására, tisztázására, értékelésére, adójogi minősítésére (Lásd.:Kfv.I.35.425/2013/5.,Kfv.I.35.349/2014/5.,Kfv.I.35.413/2014/4., Kfv.I.35.423/2014/4...stb.).

**V.**

A Kúria joggyakorlata értelmében **tartalmilag hiteltelen** az a számla is, amelyben rögzített gazdasági esemény nem a számla szerinti felek között, nem a számla szerinti módon ment végbe (Lásd.: Kfv.VI.35.800/2012/8., Kfv.VI.35.208/2013/7., Kfv.VI.35.776/2012/4., Kfv.VI.35.060/2013/6., Kfv.VI.35.024/2013/6., Kfv.I.35.643/2013/6., Kfv.I.35.279/2014/3., Kfv.I.35.291/2014/4., Kfv.I.35.060/2013/6., Kfv.V.35.180/2013/17...stb.).

A Kúria jogi álláspontja szerint abban az esetben, ha az adóhatóság kétséget kizáróan bizonyította, hogy a számla szerinti gazdasági események nem a számla szerinti felek között mentek végbe, nem köteles annak felderítésére, hogy ténylegesen ki teljesített a számlabefogadó részére (Lásd pl.: Kfv.I.35.289/2014/6.)

Az ítéletek – **a bizonyítékok értékelése** körében – szinte kivétel nélkül minden esetben kitérnek arra, hogy egy ténylegesen megvalósult gazdasági eseményt (termékértékesítést, szolgáltatást) nemcsak az erről kiállított számla dokumentál, hanem az ezzel kapcsolatos, üzleti, gazdasági életben szokásos, a Sztv. szabályainak megfelelően elkészített egyéb számviteli bizonylat (pl.: megrendelés, szerződés, szállítólevél, banki átutalás, pénztárbizonylat, áru-és készletnyilvántartás, leltár...stb.).

Az utóbbiak értékelése azért nem mellőzhető, mert ezek egyenkénti és egymással történő egybevetése, okszerű értékelése elősegíti a számla tartalmi hitelességére vonatkozó megalapozott és jogszerű határozat meghozatalát, a kellő körültekintő magatartásról, az ésszerű intézkedések megtételéről, illetve ez utóbbiak hiányáról való döntést.

A Kfv.VI.35.068/2013/6., Kfv.VI.35.024/2013/6., Kfv.III.35.851/2014/4. számú ítéletekben a Kúria megállapítása szerint az alperes bizonyította, hogy a számlák valótlan tartalmúak, fiktívek. A számlák szerinti gazdasági eseményeket nem a számlakibocsátók teljesítették, emiatt szükségtelen a felperes tudattartalmának vizsgálata. Számla szerinti gazdasági esemény hiányában nincs jelentősége annak, hogy a felperes tudott-e, vagy tudnia kellett-e arról, hogy adócsalásban vesz részt, mivel a számlák tartalmi hiteltelensége nem a felperesen kívül álló okból következett be.

A Kfv.V.35.180/2013/17. számú – többszereplős, számítástechnikai termékek értékesítéséről kiállított számlák kapcsán hozott – ítéletében az Art. 1.§ (7) bekezdésére, 130.§-ára is figyelemmel a következőket állapította meg: A számlák termékértékesítésről szólnak, de erre ténylegesen nem került sor, az ügyletek valódi tartalma finanszírozási jellegű volt, finanszírozási tevékenység esetén pedig nem valósul meg az áru átengedése, azaz a termékbeszerzés Áfa tv. 6.§ (1) bekezdése szerinti törvényi tényállása. A felperes nem volt a számlák szerinti termékértékesítés szereplője, a számlák tartalmi hiteltelensége nem rajta kívül álló okból, nem a számlakibocsátónak felróhatóan következett be, ezért az ügyben irányadó tényállásra figyelemmel fel sem merülhet a kellő körültekintés vizsgálata.

A Kfv.I.35.279/2014/3. számú ítélet is – az ügyben irányadó tényállásra figyelemmel – azt tartalmazza, hogy a számla objektív adatokkal alátámasztott tartalmi hibája önmagában alapul szolgál az adólevonási jog megtagadásához.

**VI.**

Az Adatbázisból kinyerhető adatok szerint **a kellően körültekintő magatartás, illetve az ésszerű intézkedés körében számtalan** – az aktavizsgálathoz készített kérdőívben szereplő – **tényt, körülményt értékelt a Kúria**, amelyek részletes ismertetése már számossága miatt is meghaladja a joggyakorlat-elemző csoport lehetőségeit. Az azonban leszögezhető, hogy az e körben feltárt egyes alperesi és felperesi bizonyítékok, jogerős ítéleti megállapítások soha nem önmagukban, hanem egyéb adatokkal egybevetve, a konkrét ügy tényállásbeli sajátosságaira figyelemmel kerültek értékelésre a Kúria ítéleteiben. **A legtöbbször előforduló körülmények** a következők voltak: számlakibocsátó adóalanyiségének hiánya, adószám felfüggesztés hatálya alatt állása, nem az arra jogosulttal történő szerződéskötés, illetve számlakiállítás, speciális szakképzettséget, tudást igénylő munka megrendelése ezzel nem rendelkező jogi személytől, személyi, gazdasági összefonódások, közös telephelyek, székhelyek, azonos könyvelők, ténylegesen nem létező, be nem jegyzett, illetve speciális tevékenység végzésére engedéllyel nem rendelkező társaságok számlakibocsátásai, a pénzügyi teljesítés hiánya, az ellenérték rendezésével kapcsolatos anomáliák, a gazdasági események könyvelésével, nyilvántartásával kapcsolatos alapvető hiányosságok, adminisztratív tévedésnek nem minősíthető könyvelési hibák, ellenőrzés hatására végzett utólagos módosítások, a szerződések és számlák közötti ellentétek, az ellenérték gazdasági ésszerűséggel nem magyarázható, semmivel alá nem támasztott, körbeszámlázás útján történő megnövelése...stb.

## **8. A tagállami bíróságok áfa levonási jog gyakorlata – 2015**

### **8.1.Bevezetés**

Az Európai Unió Bíróságának állandó ítélkezési gyakorlat 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.

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.

Annak érdekében, hogy megfelelő képet kaphassunk az egyes EU tagállamok bíróságok adólevonási jogokkal kapcsolatos bírói gyakorlatáról, egy kérdőív került kiküldésre a tagállamok legfelsőbb bírói fórumainak, illetve adózással foglalkozó szakértők, tanácsadók számára. **(Isd. 6. számú Melléklet)** A kérdőív célja annak a vizsgálata volt, hogy az adott országában a bírói gyakorlat alapján

- a bizonyítási teher az adóhatóságra vagy az adózóra hárul, illetve
- a bizonyítás során a különböző tények milyen súllyal kerülnek figyelembe véve.

A kiküldött kérdőívekre összesen **10 országból** érkeztek válaszok, illetve hosszabb-rövidebb leírások az adott ország áfa levonást érintő bírói gyakorlatával kapcsolatosan.

- Ausztria
- Franciaország
- Lengyelország
- Litvánia
- Németország
- Olaszország
- Szlovénia
- Hollandia
- Málta
- Egyesült Királyság.

A kérdőívben feltett konkrét kérdéseket, illetve az arra adott válaszokat az alábbi táblázatban foglaltuk össze. Ezt követően pedig az egyes országok gyakorlatát foglaljuk össze a megküldött válaszok alapján.

## 8.2. Tagállami bíróságok válaszai

### **Országok:**

**A:** Ausztria

**Fr:** Franciaország

**Le:** Lengyelország

**Li:** Litvánia

**N:** Németország

**O:** Olaszország

**Szl:** Szlovénia

**H:** Hollandia

**M:** Málta

**EK:** Egyesült Királyság

### **Jelmagyarázat:**

**I:** Igen

**Ö.N:** Önmagában Nem

**I+K:** Igen (kereskedő cégek esetén)

**CS:** Csak IC ügylet és csalás gyanú esetén

**I+B:** Igen (bírótság előtt)

**I+Ü:** Igen (ügylet nagyságától függően)

**H.R:** Ha releváns

**Mely szempontokra hivatkozik a bírói gyakorlat annak megállapításakor, hogy az adózó tudhatta, vagy tudnia kellett volna, hogy adókiadászt megvalósító ügyletben vesz részt a számla befogadásakor?**

Szempont	A	Fr	Le	Li	N	O	Szl	H	M	EK
<b>Számlakibocsátóval kapcsolatos objektív körülmények</b>										
Számlakiállító még nem jelentkezett be adóalanyként	I	I	Ö.N	CS		I+K	Ö.N	I	I	I
Számlakiállítót a számlakiállításakor már törölték a cégnyilvántartásból	I	I	Ö.N	CS	I	I	Ö.N	I	I	I
Számlakiállító nem található a bejelentett telephelyén/székhelyén	I		Ö.N		I	I	I	I		
A számlakibocsátó nevében eljáró személy képviseleti joga nem igazolt	I		Ö.N	I.	I	Ö.N	Ö.N	I	I	I
Számlakiállító nem adott be bevallást, nem fizette be az áfát		I	Ö.N					I	I	
Számlakiállító ügyvezetője nem jelent meg az adóhatóságnál, vagy nem tett nyilatkozatot			Ö.N					I		



Szempont	A	Fr	Le	Li	N	O	Szl	H	M	EK
<b>Gazdasági esemény hiányára utaló objektív körülmények</b>										
Számlakiállító iratainak hiánya	I	I	I	I	I	I	I+B	I	I	I+Ü
Számlakiállító nem rendelkezett személyi, tárgyi feltételekkel (munkások, gépek)	H. R	I	I		I			I	I	I
Számlakiállító nem rendelkezett az áruval	H. R	I	I					I	I	
A számlakibocsátó által számlázott óradíjak olyan alacsonyok, hogy nem nyújtanak fedezetet a bérköltségre és a járulékokra	H. R	I	I	I	I			I	I	
Az ügylet nem piaci értéken történt	H. R	I	I	I	I		Ö. N	I	I	
Nagy volumenű gazdasági eseményt telefonon intézték, nem is találkoztak	H. R		I	I	I	I	I	I	I	I
A gazdasági esemény megvalósulását alátámasztó dokumentumok hiánya	H. R	I	I	I	I	I	I	I	I	I
Speciális terméknel nincsenek meg a szükséges igazolások (pl. szülő –származásigazolás)	I		I	I	I	I		I	I	I
Bizonytalan eredetű áru (pl. számítógép-alkatrészek) VÁM papírok hiánya	I		I		I			Ö. N	I	I

Szempont	A	Fr	Le	Li	N	O	Szl	H	M	EK
<b>Pénzügyi teljesítés érintő objektív körülmények</b>										
Pénzügyi teljesítés bizonytalansága (pl.: készpénzes)		I	I	I	I	I	I	I	I	I
A pénzügyi rendezés formája (engedményezés, kompenzálás, váltó) az egyéb tényállási elemek koherenciájában ellentmondásos	I		I	I	I			I	I	I
A kifizetett ellenérték visszakerül a számlázási láncon keresztül az első kifizetőhöz	I		I	I	I	I		I	I	I

Szempont	A	Fr	Le	Li	N	O	Szl	H	M	EK
<b>Számlabefogadó hibájára visszavezethető körülmények</b>										
Adózó nem tudja megnevezni a számlakibocsátói kapcsolattartót	H. R			I	I	I	Ö. N	I	I	Ö. N
Számlakiállító ellenőrzésének hiánya (NAV adatbázis, Cégbíróság, képviseleti jogosultság)	I	I	I	CS	I	I	I	I	I	I
Számlakibocsátás alapjául szolgáló gazdasági esemény speciális jellege fokozott gondosságot kíván meg (például: fémkereskedelem), ennek hiánya	H. R		I	I	I			I	I	I
Fuvarlevél hibája: nincs fuvarlevél; a fuvarlevélen szereplő gépjármű nem a szállító tulajdona; a fuvarlevélen szereplő gépjárművet kivonták már a forgalomból; fuvarozó nem ismeri el a szállítás tényét	I	I	I		I	Ö. N		I	I	I

### **8.3. Tagállami bíróságok gyakorlatának jellemzése**

#### **8.3.1. Ausztria**

Az osztrák joggyakorlat alapján, ha nem történik meg a gazdasági esemény, akkor a számlán feltüntetett adó összegét a befogadó nem vonhatja le. Azonban az osztrák adóhatóság csak abban az esetben érvényesíti ezt a szabályt, ha megállapítható, hogy a számla befogadója tudta vagy feltételezhette, hogy a kapcsolódó áfa összege nem került befizetésre a számla kibocsátója által.

Ha a gazdasági esemény megtörtént, de a számlázási láncolatban valahol csalárd ügylet volt, akkor az áfa levonási jogot addig nem lehet kétségbe vonni, amíg be nem bizonyították, hogy a számla befogadója tudta vagy tudnia kellett volna, hogy csalárd történt. Ellenkező esetben az osztrák hatóságok megtagadják az adó levonását. Azonban nincs kötelezettsége az adózóknak, hogy a láncolatban korábban történt ügyletekkel kapcsolatosan alapos vizsgálatot folytassanak.

Amennyiben a tranzakció nem a számlában megjelölt felek között megy végbe, akkor az osztrák adóhatóság szintén csak abban az esetben tagadhatja meg az áfa levonását, ha a számla befogadója tisztában volt vagy tisztában lehetett volna azzal, hogy ez a hiba csalásra vezethető vissza.

További érdekessége a vonatkozó osztrák joggyakorlatnak, hogy a számla kibocsátó nevében eljáró képviselő képviseleti jogát abban az esetben szükséges kifejezetten ellenőrizni, ha nincs hivatalos nyilvántartás, amiből ez kideríthető.

A gazdasági ügylet megtörténtének vizsgálatakor sok szempont csak az adott körülmények tükrében lehet releváns, önmagában azonban nem perdöntőek. Ezeket a fenti táblázatban jelölték az osztrák kollégáink.

A pénzügyi teljesítés bizonytalanságát, (pl. a készpénzzel történő teljesítés) pedig csak nem helyesen kibocsátott számlák esetében kell alaposabban vizsgálni. Ha az ügylet amúgy rendben volt, akkor nincs az osztrák joggyakorlat szerint jelentősége a pénzügyi rendezés formájának.

### **8.3.2. Franciaország**

A francia kollégák a kérdőív kitöltése során megjelölték azokat a szempontokat, amelyet a francia közigazgatási bírók az ítékezés során tipikusan figyelembe szoktak venni abban az esetben, ha áfa csalás kapcsán kell megállapítaniuk azt, hogy az adózó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a láncolatban csalás történik. Amint látható, a francia gyakorlat nem követel meg túlságosan többet, mint amilyen követelményeket az Európai Bíróság joggyakorlatában ne munkált volna ki.

Ez azonban nem jelenti azt, hogy a francia közigazgatási bíró a felsoroltakon és „Igen”-nel jelölt szempontokon kívül ne hivatkozhatnának a kérdőívben felsorolt más vagy egyéb szempontokra, illetve a saját érvelésükre. Ebből következően ilyen ügyekben a bíró objektív bizonyítékok alapján végzi el a bizonyítást, azaz ennek megfelelően egyik felet sem terheli a bizonyítási teher, hanem a bírónak saját magának kell megállapítania és elbírálnia az adott tényállást a felek által bemutatott dokumentumok és bizonyítékok alapján.

Fontos azt is megjegyezni, hogy a közigazgatási bíró azt is köteles figyelembe, ha az egyik fél tartózkodik olyan bizonyítékok rendelkezésére bocsátásától, amelyekkel csak ő rendelkezik és azokat felszólítás ellenére sem tette közzé.

A francia ítélezési gyakorlat alapján ugyanis vannak olyan esetek, amikor kizárólag az adó megfizetésére kötelezett adóalany rendelkezik olyan információkkal, amelyek bizonyítékként tudnak szolgálni az eljárás során (mint pl. fuvarlevél, hogy az áru valóban elhagyta az egyik tagállam területét, vagy valamilyen egyéb ezt alátámasztó dokumentum, ha a vevő intézte a fuvarozást, stb.).

### **8.3.3. Lengyelország**

A lengyel közigazgatási bíróságok nagy számban foglalkoztak olyan ügyekkel az elmúlt években, ahol abban kellett dönteni, hogy az adózó jóhiszeműen járt el az adólevonás és

az alapját képező ügylet során. A lengyel bíróságok gyakorlata természetesen folyamatosan változik az Európai Bíróság áfa ügyekben hozott döntései és joggyakorlata alapján, hiszen az olyan alapelvek, mint „adócsalás”, „adóelkerülés”, „adólevonási jog” és „rendeltetésszerű joggyakorlás” mind az Európai Bíróság által kimunkált megállapításokon alapul. Azonban még mindig vannak bizonytalanságok abban az esetben, hogy hogyan alkalmazzák az EU Bíróság által kimunkált elveket a gyakorlatban, különös tekintettel a bizonyítási teherre, illetve a jóhiszeműség megállapítására.

Általánosságban elmondható, hogy a lengyel közigazgatási bíróságok elsőként egy két lépcsőből álló tesztet alkalmaznak a jóhiszeműség meghatározásakor:

- (i) egyrészt vizsgálják, hogy valójában történt-e gazdasági esemény,
- (ii) másrészt ellenőrzik, hogy történt-e adócsalás az adóköteles tranzakcióhoz kapcsolódóan.

Ilyen esetekben az adott ügy összes körülményeit figyelembe kell venni és az adóhatóság köteles a szükséges bizonyítékot feltárni. Amennyiben az adóhatóság nem tudja bebizonyítani, hogy történt adócsalás az adott gazdasági ügylet vonatkozásában, akkor a jóhiszeműség kérdése fel sem merül. Ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy az ügylet nem történt meg, akkor szintén – csak más okból – nem merülhet fel a jóhiszeműség kérdése. Ha azonban a tranzakció ténylegesen megvalósult és kapcsolódik hozzá adócsalás, akkor merülhet fel a jóhiszeműség kérdése.

A jóhiszeműség kérdésének megállapítása mindig az eset összes körülményétől függ, de a lengyel közigazgatási bíróságok – az EU Bíróság által kimunkált joggyakorlaton kívül – gyakran hivatkoznak olyan bizonyítékokra, amelyekből az adózó csalárd szándékára lehet következtetni, mint pl.:

- ügylet szokatlan végrehajtási formája,
- gyanúsán alacsony az áru vagy szolgáltatás ellenértéke,
- adó (áfa) jogszabályoknak való meg nem felelés (pl. adóregisztráció elmulasztása)
- fiktív adószám vagy cím használata,

- „üres”, blanketta számlák kibocsátása, stb.

A bizonyítási teherrel kapcsolatos lengyel jogértelmezés is megváltozott az elmúlt időszakban hasonló ügyekben. Eleinte a lengyel közigazgatási bíróság értelmezése szerint kizárólag az adóhatóságot terhelte annak a bizonyítása, hogy az adózó nem járt el jóhiszeműen (és részt vett az adócsalásban). Azonban az adózók nagyon könnyen tudták bizonyítani jóhiszeműségüket, különösen olyan esetekben, amikor az adóhatóság nem rendelkezett közvetett bizonyítékokkal az adózó adócsalásban történő részvételével kapcsolatosan.

Napjainkban már a bizonyítás terhe megoszlik az adóhatóság és az adózó között. Még mindig az adóhatóságnak a kötelezettsége annak bizonyítása, hogy az adózó tudott vagy tudnia kellett volna, hogy a számla kibocsátója vagy az azt megelőző láncolatban résztvevők adócsalásban vettek részt. Azonban az adóhatóság most már hivatkozhat arra, hogy az adózó nem tett meg minden tőle elvárhatót, hogy megbizonyosodjon arról, hogy történt-e a láncolatban korábban adócsalás.

A kitöltött kérdőív alapján fontos kiemelni, hogy a számlakibocsátóval kapcsolatos objektív körülmények vizsgálata a lengyel joggyakorlat szerint fontos ugyan, de ezek elmulasztása önmagában nem jelenti azt, hogy az adózó nem lett volna jóhiszemű az ügylet kapcsán. Természetesen figyelembe veszik ezeket a szempontokat is, amikor a lengyel bíróság meghatározza egy adózó jó- vagy rosszhiszeműségét.

A lengyel bírósági gyakorlat alapján a leggyakrabban akkor kerül megállapításra az adózó rosszhiszeműsége, ha az adózó elmulasztotta az üzleti partnerének megfelelő ellenőrzését. Azonban, ha fokozott gondosságot kívánnak meg a körülmények vagy a fuvarozáshoz kapcsolódó dokumentumok nem megfelelőek, akkor a bíróságok általában a gazdasági esemény hiányát állapítják meg és nem merül fel az adózói jóhiszeműség kérdése.

#### **8.3.4. Litvánia**

A Litván Legfelsőbb Közigazgatási Bíróság jogértelmezési gyakorlata alapján az alábbi általános és közös szempontokat kell mindenek előtt figyelembe venni az adócsaláshoz kapcsolódó levonási jog vizsgálata kapcsán.

Az a kérdés, hogy az adózó tudta vagy kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna, hogy csalárd láncolatban vett részt (és hogy nem jóhiszeműen járt el) csak abban az esetben lényeges, ha a gazdasági esemény, ügylet valós volt (azaz a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ténylegesen a számlában leírtaknak megfelelően megtörtént).

Annak megállapítását, hogy az adózó tudta vagy megfelelő körültekintés mellett tudnia kellett volna, hogy csalárd láncolatban vett részt (és nem jóhiszeműen járt el) minden egyes esetben az ügylet összes körülményeinek figyelembevételével kell meghatározni.

Alapvetően a litván adóhatóság törvényből eredő feladata és kötelezettsége a megfelelő bizonyítási eljárások lefolytatása, bizonyítékok összegyűjtése, a tényállás és körülmények feltárás és megfelelő alátámasztása, hogy az adózó tudta (vagy tudnia kellett), hogy a láncolatban csalárd ügylet történt. Az általános szabályok szerint az adóhatóság nem követelheti meg az adólevonási jogot alkalmazó adózótól azt, hogy győződjön meg arról, hogy a számla kibocsátója ténylegesen adóalany volt, rendelkezett azokkal az árukkal, termékekkel, amelyeket eladott vagy hogy teljesítette az adóbevallási kötelezettségeit, stb.

Azonban a Litván Legfelsőbb Közigazgatási Bíróság legújabb joggyakorlata alapján, abban az esetben ha lehetséges adócsalás gyanúja merül fel, akkor az óvatos és gondos adózónak kötelessége alaposan megvizsgálni az üzleti partnerét, akitől terméket vagy szolgáltatást kíván beszerezni, hogy meggyőződhessen a megbízhatóságáról. Ha a csalárd ügylet gyanúja fennáll és az adózó nem tesz eleget a fenti kötelezettségének, akkor azt úgy kell tekinteni, hogy az adózó tudott és részt vett az adócsalásban, tehát nem áll fenn a jóhiszeműsége.

Érdemes még megemlíteni, hogy a közösségen belüli értékesítéshez kapcsolódó adómentesség esetén a termék értékesítőjének (adózónak) megfelelően alá kell támasztani, hogy a termék elhagyta az ország területét, illetve a terméket egy másik

tagállamban bejegyzett adóalany részére értékesítette. A litván adóeljárás jogszabályok értelmében az adóellenőrnek joga van meggyőződni az adómentesség alkalmazásának jogosságáról és további alátámasztó dokumentumok és bizonyítékok benyújtását kérheti. Amennyiben az adózó nem tudja megfelelően alátámasztani az adómentességet, akkor a termékértékesítés az általános szabályok szerint alkalmazandó adókulccsal lesz adóköteles.

Fontos ismételten hangsúlyozni, hogy a litván joggyakorlat alapján általánosságban az adózó nem köteles meggyőződni a számla kibocsátójának adójogi státuszáról, illetve hogy megtalálható-e a székhelyén, hanem csak abban az esetben, ha felmerül az adócsalás gyanúja, lehetősége. Továbbá azt a tényt, hogy a számla kibocsátója eleget tett-e adóbevallási kötelezettségeinek csak abban az esetben kell vizsgálnia, ha valamilyen formában kapcsoltnak tekinthető a két adózó (pl. közös tulajdonosok, könyvelők, család, stb.). Ilyen esetben, amikor valamilyen kapcsolódási pont van a láncolatban szereplő adózók között, akkor (természetesen az adott ügy többi körülményei tükrében is) úgy is lehet tekinteni, hogy az adózó tudta vagy tudhatta volna, hogy család láncolatban vesz részt.

Amennyiben nincs megfelelő dokumentumokkal alátámasztva az adott ügylet, akkor a litván joggyakorlat szerint gyanút kell, hogy ébresszen az adózóban és ebben az esetben további vizsgálatokat kell elvégeznie az üzleti partner vonatkozásában, hogy jóhiszeműségét alá tudja támasztani.

Szintén felveti a csalás gyanúját, ha nem közvetlenül a termék vagy szolgáltatás értékesítőjének bankszámlájára kell átutalni az ügylet vételárát, azaz ebben az esetben is további vizsgálatokat kell a jóhiszemű adózónak végeznie.

### **8.3.5. Németország**

Jóllehet a német bírósági gyakorlat szerint az adóhatóságot terheli annak bizonyítása, hogy az adózó tudott vagy tudhatott volna az adócsalásról, ezt az adóhatóság gyakorlata még nem támasztja teljes körűen alá. Az eddigi gyakorlat szerint nincsenek olyan



körülmények, melyek önállóan teljes egészében kétséget kizáróan magukkal vonják az áfalevonási jog megvonását mivel csak a tényállás teljességének vizsgálata alapján tudják a hatóságok, illetve bíróság megállapítani, hogy az adózó tudta vagy tudhatta volna az esetleges adócsalást.

A német adóhatóság készített egy kérdőívet, mely felsorolja azokat a kritériumokat, melyek valószínűsítik, hogy az adott az adott vállalkozás tudott vagy tudnia kellett a visszaélésekről.

A kérdőív felsorolja azokat a körülményeket amelyek egy vásárlásnál vagy értékesítésnél szokatlannak tűnnek és mint ilyenek valószínűsítik, hogy a vállalkozás egy adóelkerülésben vesz részt, különösen akkor ha a szokatlan körülményeket figyelmen kívül hagyta. Az adóhatóság álláspontja szerint a vállalkozásnak dokumentálnia kell tudni, hogy a felmerült kételyeket megvizsgálta és minden tőle telhetőt megtett annak érdekében, hogy bizonyosságot szerezzen ez különösen az természetes személyek és a cégek létezésének a bizonyítására vonatkozik.

A német bírósági gyakorlat részben megengedőbben kezeli az adózó kötelezettségeit. Különbséget tesz az adólevonás objektív és szubjektív feltételei között. Objektívnek tekintendő ebben az összefüggésben az ügylet teljesülésének a vizsgálata, itt az adózónak kellő gondosságot kell tanúsítania, hogy megbizonyosodjon az ügylet teljesüléséről. Ugyanakkor ami a szubjektív részt illeti a német joggyakorlat szerint a vevőnek nem feladata, hogy a szerződő partnerét annak áfa alanyiséga szempontjából is a jó kereskedő gondosságával átvizsgálja, mivel ez nem feltétele az áfa levonásnak.

Összességében a vevő részéről a szállító aktív átvizsgálása nem szükséges, kivéve – azaz mégis aktív részvétel szükséges a vevő részéről –, ha olyan körülmények merülnek fel, melyek gyanúsak és melyek kiderítése a vállalkozás részéről sikerrel lehetséges.

A fenti körülményeket illetően a bizonyítás az államot terheli, azaz bizonyítania kell, hogy

- a. a számla befogadója részére nyilvánvalók voltak olyan körülmények, amelyek csalásra utaltak, és

- b. a számlabefogadójának az akkori helyzetben módjában lett volna olyan megfelelő vizsgálatokat végeznie, melyek alkalmasak arra hogy a csalást feltárja, és az üzleti kapcsolatokat megszakítsa.

### **8.3.6. Olaszország**

Az olasz bírósági joggyakorlattal kapcsolatosan csak a kitöltött kérdőív és egy-két rövid megjegyzés alapján tudunk megállapításokat tenni, mivel sajnos bővebb információt az olasz kollégák nem küldtek.

Ezen korlátozott válaszok alapján az derült ki, hogy az olasz gyakorlat szerint csak kereskedelemmel foglalkozó adóalanyok esetén kell meggyőződni arról, hogy a számlakibocsátó bejelentkezett adóalanynak minősül vagy sem. Továbbá önmagában az, hogy a számlakibocsátó nevében eljáró személy jogosultságát nem tudja igazolni az adóalany nem lehet perdöntő, hanem csak egy jelzés lehet az olasz bíróságok részére, hogy az adóalany nem tett meg minden tőle elvárhatót, hogy ellenőrizze üzleti partnerét. Hasonlóan több más tagállamhoz, az olasz hatóságok sem követelik meg, hogy az adóalany ellenőrizze, hogy a számlakibocsátó eleget tett-e adóbevallási kötelezettségeinek, vagy hogy az ügyvezetője nem jelent meg az adóhatóság előtt és nem tett nyilatkozatot.

Az olasz joggyakorlat szerint is elsősorban azt kell vizsgálni, hogy az ügylet valós volt-e, ténylegesen végbement, de ebben a körben nem releváns szempont az, ha az adóalany nem ellenőrizte, hogy a számlakibocsátó rendelkezik a szükséges áruval vagy a tranzakció nem piaci áron történt.

Ugyanakkor fontos szempont a jóhiszeműség megítélésében, hogy az adóalany ellenőrizte-e a számlakibocsátót, illetve ha nem tudja megnevezni a kapcsolattartót, de a fuvarokmányok megfelelő volta csak az ügy összes körülményei alapján szolgálhatnak a rosszhiszeműség megállapítására.

### **8.3.7. Szlovénia**

A Szlovén Legfelsőbb Bíróság által adott válaszok alapján a hatályos szlovén joggyakorlatot nagymértékben befolyásolja és alakítja az áfa csalásokkal kapcsolatos Európai Bírósági joggyakorlat. Azt, hogy az adózó tudott vagy tudnia kellett volna az adócsalásról minden egyes ügyben egyedileg kell elbírálni, ezért viszonylag kevés általánosság szűrhető le a szlovén joggyakorlatból.

A Szlovén Legfelsőbb Bíróság értelmezésében az adólevonási jog akkor tagadható meg az adóalanytól, ha a körülmények alapján megállapítható, hogy az adózó nem járt el (a jó üzletembertől elvárható) kellő körültekintéssel. Ennek során két szempontot kell vizsgálni:

- (i) a számla befogadójának általános gondatlanságát, valamint
- (ii) az amúgy körültekintően eljáró kereskedő tudatlanságát az ügylet olyan gyanús, rendkívüli körülményei tekintetében, amelyek a számlakibocsátóhoz kapcsolhatók.

Általánosságban elmondható, hogy egy szempont, illetve körülmény önmagában nem alkalmas arra, hogy az adózó gondatlanságát vagy hanyagságát megállapítsák, kivéve abban az esetben, ha az adózó hanyagsága olyan kiemelkedő mértékű, hogy alaposan feltételezhető, hogy tudhatott az adócsalásról.

A bizonyítási teher a szlovén adóhatóságon van, azonban az adóalany köteles együttműködni a hatóságokkal az eljárás során. Amennyiben a szlovén adóhatóság az ügylet összes körülményei alapján megfelelően alátámasztja, hogy az adóalany miért nem élhet levonási joggal, akkor a bizonyítási teher átkerül az adózóra, hogy bebizonyíthassa, hogy a lehetséges adócsalás ellenére ő miért járt el mégis jóhiszeműen. Természetesen a fenti megállapítások csak abban az esetben alkalmazandók, amennyiben a gazdasági esemény ténylegesen megtörtént és azt nem vonja az adóhatóság kétségbe. Amennyiben ez megtörténik, akkor a számla befogadója nem vonhatja le az bejövő áfát a valótlán gazdasági ügylet után.

A számlakibocsátóval kapcsolatos objektív körülmények közül a legtöbb szempont tipikusan önmagában nem elég az adólevonási jog korlátozására a szlovén joggyakorlat

alapján, de az ügy összes többi körülményei alapján alapul szolgálhatnak erre. A szlovén joggyakorlat sem követeli meg annak az ellenőrzését, hogy a számlakibocsátó adókötelezettségeinek eleget tett vagy az ügyvezetője nem elérhető, mivel ezek a számlabefogadón kívülálló körülmények.

A szlovén joggyakorlat szerint minél magasabb az adott ügylet értéke, volumene, annál magasabb fokú gondosság várható el a számla befogadójától. Az adott ügylet alátámasztó dokumentumainak hiánya viszont csak abban az esetben releváns, ha arra valamilyen nem adózási szempont miatt is szükség van.

A pénzügyi teljesítéssel kapcsolatosan a szlovén szabályok alapján kizárólag banki átutalás fogadható el, tehát amennyiben ennek a szabálynak nem felel meg a tranzakció, akkor valószínűsíthető a csalárd szándék.

Nagyon fontos szempont a számlakibocsátó elérhető adatbázisok alapján történő azonosítása, hiszen ezeket az adózó egyszerűen meg tudja tenni és ennek elmulasztása egyértelműen felveti a gondatlanság lehetőségét. A fuvarokmányok ellenőrzése és megléte viszont csak abban az esetben releváns, ha az adózó szervezte meg a termékek fuvarozását.

### **8.3.8.Hollandia**

A holland joggyakorlat alapján, amennyiben nem történik meg a gazdasági ügylet, akkor az adó helytelenül kerül felszámításra és a számla befogadója nem vonhatja le a rá áthárított adó összegét. Ebben az esetben azt is feltételezik, hogy a számla befogadója tisztában van azzal, hogy hibásan állították ki a számlát. Amennyiben végbe ment a gazdasági esemény a felek között, de valahol a láncolatban korábban csalás történt, akkor a holland gyakorlat szerint vizsgálni kell, hogy a számla befogadó tudta, vagy tudhatta volna, hogy csalárd tag van a láncban, illetve jóhiszeműen járt el és teljesítette a szükséges ellenőrzéseket a számla befogadása előtt. Ha nem a számlában megjelölt felek között ment végbe a tranzakció, akkor a holland adóhatóság átminősítheti az

ügyletet és megtagadhatja a helytelenül levonásba helyezett adó levonását.

A fentiek alapján is megállapítható, hogy a holland gyakorlat alapján elengedhetetlen, hogy a számlát befogadó adóalany elvégezze a megfelelő vizsgálatokat a számlakibocsátóval kapcsolatosan, mielőtt levonásba helyezi a számlában rá áthárított adó összegét. A holland gyakorlat szerint az adószámot online egyszerűen tudja ellenőrizni az adózó az Európai Bizottság honlapján, illetve azt a tényt is, ha a cégjegyzékből törlésre került az adott társaság, hiszen ekkor az adószáma is törlésre kerül. Továbbá meg kell bizonyosodnia a számlakibocsátó képviselőjének képviseleti jogosultságáról is, hiszen akinek nincs joga képviselni az adott társaságot, az számlát sem tud jogszerűen kiállítani ezen társaság nevében.

A holland gyakorlat szerint az ügylet dokumentálásához elegendő a törvényi előírásoknak megfelelő számla, de ha ezen túl nem áll rendelkezésre semmi egyéb dokumentáció, akkor az gyanúra adhat okot, hogy valami nincs rendben az ügylet körül. Nagyon fontos szempont lehet, ha az ügylet nem piaci áron történik és egy jogkövető adózó nem alkalmazna ilyen kirívóan alacsony árat, valamint ha nagy volumenű ügyletnél nem a gazdasági életben megszokott módon kerül sor a szerződéskötésre (pl. telefonon, írásos megrendelés nélkül).

A bizonytalan pénzügyi rendezési módszer meghatározott esetekben, bizonyos volumen felett gyanús lehet, éppen ezért a fizetési módra, annak különleges voltára, illetve ha valamilyen módon visszakerül az ellenérték az első láncolati taghoz gyanút kell, hogy felvessen a számlabefogadó oldalán.

A holland előírások alapján a számlán a holland adóhatóság által meghatározott információkat kell feltüntetni, amelyek alapján az adózó ellenőrizheti üzleti partnerét. Ha ezek az információk hiányoznak vagy ezek ellenőrzését elmulasztja az adózó, akkor megállapítható, hogy nem tett meg minden tőle elvárhatót, hogy meggyőződjön arról, hogy nem vett részt áfa csalásban.

### **8.3.9. Málta**

A máltai joggyakorlat kapcsán meg kell jegyezni, hogy a kérdőívben feltett kérdések kapcsán nincsenek hivatalos iránymutatások és állásfoglalások minden esetre. Azonban általánosságban megállapítható, hogy a bizonyítási teher nagyobb részt az adózón van, hogy bizonyítsa a levonás jogszerűségét és hogy ő megtett minden tőle ésszerűen elvárhatót a számla hitelességének ellenőrzése érdekében. Ennek megfelelően a máltai áfa törvény azt feltételezi, hogy aki tudott arról, hogy adócsalás történt a láncolatban, az maga is vétkes.

Ennek megfelelően, ha a számlakibocsátó nem rendelkezik adószámmal, az mindenféle képpen gyanús körülménynek minősül és kérdéseket vethet fel az áfa levonása során. Hasonlóan az is gyanút kell, hogy ébresszen az adózóban, ha a számlakibocsátó törölve lett a nyilvántartásból a számla kibocsátását megelőzően. Azonban pusztán azért, mert nem található a kibocsátó a székelyén, még nem jelenti automatikusan az adózó vétkességét.

Amennyiben nem a képviselőre jogosult jár el a kibocsátó nevében, illetve még inkább, ha nincs is képviselőre jogosult, akivel a számla befogadó adózó találkozhatna, ezek mind olyan körülmények, amelyek arra utalhatnak, hogy csalárd ügylettel van dolgunk. Szintén jó bizonyíték lehet az adófizetés és bevallás benyújtásának a hiánya, azonban ezek olyan körülmények, amelyeket nem feltétlenül tud a számla befogadója ellenőrizni. Több vizsgálendő szempont esetén is nehéz a számla befogadójának ellenőrizni bizonyos feltételeket (pl. eszközök, termékek megléte, dokumentáció teljessége, stb.), azonban mivel a bizonyítás terhe őt terheli, ezért tudnia kell, hogy ezeket a szempontokat is figyelembe veszik a hatóságok a jogkövetkezmények megállapításakor.

### **8.3.10. Egyesült Királyság**

Az angol joggyakorlat a számlakibocsátó vizsgálatával kapcsolatosan hasonlóan több, fentiekben kifejtett tagállam gyakorlatához, megköveteli a számlakibocsátó megfelelő ellenőrzését, különösen olyan esetben, ha új az üzleti kapcsolat a felek között, illetve ha kiemelkedően magas a levonásba helyezett adó összege. A rendelkezésekre álló nyilvántartásokból az adózók ezt egyszerűen és gyorsan meg tudják tenni. A számlakibocsátó nevében eljáró személy jogosultságának vizsgálata nem elvárás az angol gyakorlat szerint, mivel az adózó joggal feltételezheti azt, hogy a kapcsolattartó személy jogosult eljárni az adott számlakibocsátó nevében és sok esetben nincsenek is megfelelő eszközök ennek alátámasztásra. Szintén nem elvárás az adókötelezettség teljesítésének ellenőrzése, illetve annak számonkérése a számlabefogadónál, hogy a számlakibocsátó ügyvezetője nem elérhető.

Kiemelten fontos azonban az angol joggyakorlat szerint, hogy az ügyletről ne csak számla álljon rendelkezésre, hanem megfelelően alá legyen támasztva egyéb dokumentumokkal is, ideértve a vám, illetve eredetigazoló okmányokat is. Az nem bír nagy relevanciával, ha az ügylet nem piaci áron történik, hiszen rengeteg példa van erre független felek közötti is a gazdasági életben, viszont vannak olyan árucsoportok, ahol gyanús lehet (pl. mobil telefonok, számítástechnikai alkatrészek, stb.) az alacsony ár alkalmazása.

Mivel az általános üzleti gyakorlat az Egyesült Királyságban, hogy a pénzügyi teljesítésre banki átutalás vagy csekk formájában történik, ezért a készpénzes teljesítés gyanút vethet fel.

Továbbá az angol adóhatóság kiemelten fontosnak tartja azt – különösen olyan magas kockázatot rejtő ügyletek esetén, mint mobil telefonok, számítástechnikai eszközök és hasonló termékek – hogy a számlabefogadó megfelelően ellenőrizze beszállítóját, ideértve a megfelelő fuvar okmányok meglétét is.

#### **8.4. Összefoglaló**

Az előzőekben részletesen kifejtett egyes tagállamok joggyakorlata jól lehet sok helyen mutat sajátosságokat, de általánosságban azért megállapítható, hogy a fő elvek mentén nagyon hasonlóan ítélik meg az adócsalás és az adólevonás megtagadását. Az alábbiakban röviden összefoglaljuk a főbb pontokat:

- A tagállami joggyakorlatok nagy mértékben támaszkodnak az Európai Bíróság által a témában hozott eseti döntésekre és kimunkált joggyakorlatra.
- A legtöbb tagállam a jóhiszeműség kérdését csak abban az esetben kezdi el vizsgálni, ha a gazdasági esemény valóban megtörtént.
- A bizonyítási teher általánosságban az adóhatóságon van, de az adóalany köteles együttműködni az eljárás során.
- A tagállami gyakorlatok általánosságban megkövetelik a számlakibocsátó ellenőrzését legalább abban a tekintetben, hogy bejelentkezett adóalany-e, illetve cégjegyzékbe bejegyzett-e, de azt nem követelik meg annak vizsgálatát, hogy adóbevallási kötelezettségeinek eleget tett-e.
- Az adott ügylet hiányos dokumentáltsága is nagy súllyal kerül figyelembevételre, illetve minél nagyobb az ügylet értéke, annál nagyobb gondosságot is követelnek meg az egyes tagállamok.
- A készpénzes pénzügyi teljesítés is minden esetben felvetheti a csalárdsággyanúját a tagállami gyakorlatok alapján.



### **9, Jogelemző csoport összefoglalója**

A Joggyakorlat-elemző Csoport az általa elfogadott Munkaterv alapján elvégezte munkáját. Ennek során összegyűjtötte, és bemutatta az áfa levonással kapcsolatos perekben alkalmazott nemzeti és közösségi jogszabályokat, az EUB vonatkozó ítélkezési gyakorlatát. Bemutatta az áfa adójogi rendszertani elhelyezkedését, az áfa levonással érintett ügyek polgári jogi kapcsolatát. 279 db ügy konkrét vizsgálata alapján bemutatta és elemezte az adóhatóság, az elsőfokú bíróság, a Kúria e tárgykörben kialakított gyakorlatát, a peres felek jogi érveléseit, a bizonyítási eljárás tapasztalatait. Külön is elemezte a nemzetközi gyakorlatot. Ezek alapján az alábbi megállapítások tehetők:

A közigazgatási perekben, ezen belül is a pénzügyi perekben, és ezen belül is az áfa levonás jogszerűségével kapcsolatos perekben hivatkoznak leggyakrabban a közösségi jogra (Irányelv), és az EUB ítélkezési gyakorlatára (lásd. 4. és 5. számú Melléklet). A peres felek természetesen eltérő hangsúllyal: a felperes az áfa levonási jog korlátozhatatlanságára, az alperes az adócsalások megakadályozására hivatkozik.

A döntéseket magalapozó tényállások alapvetően 3 nagy csoportra oszthatók: gazdasági esemény hiánya – felek közötti gazdasági esemény hiánya – másik fél csalárd magatartása. Az alperesi határozatokban gyakran keveredik e három csoport. Szükséges lenne, hogy az alperesi határozat egyértelműen tartalmazza, hogy melyikre alapozza határozatát, mert ez fogja meghatározni a közigazgatási per kereteit, a felperesei bizonyítás irányát.

Kérdésként merül fel, hogy az alperesi határozattól eltérő tényállás megállapítása esetén milyen körben alkalmazhatja a bíróság a Pp. 339.§ (3) bekezdését („A bíróság a közigazgatási határozatot hatályon kívül helyezi, és a határozatot hozó szervet új eljárásra kötelezi, ha más jogalapon álló határozat meghozatalát látja indokoltnak.”)

Ezen pertípusra alapvetően nem a jogszabály-értelmezési vita, hanem a bizonyítási teher kérdése, majd a bizonyítékok értékelése a jellemző. Az EUB ítéletek az adóhatóságra telepítik elsődlegesen a bizonyítási terhet, nem megfélekezve az adózó együttműködési kötelezettségéről, a végső értékelést pedig a nemzeti bíróságra bízzák. A gazdasági esemény megtörténtével kapcsolatos „objektív bizonyítékokat” sem az EUB ítéletei, sem a nemzeti jogszabályok taxatívum nem tartalmazzák, annak sokszínűsége miatt nem is tartalmazhatják. Ennek körét a bírói gyakorlat alakíthatja ki, ezért tartotta fontosnak a Joggyakorlat-elemző Csoport, hogy az „objektív bizonyítékok” körét külön is bemutassa, és elemezze. Az EUB egyes ítéleteiben foglalkozott az „objektívnek” minősített körülményekkel, de ezeket legtöbbször önmagukban, a többi bizonyítéktól elszakítva vizsgálta.

Ezért a 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 határozatát, amely minden kétséget kizáróan alátámasztja az adólevonási jogszerűtlenségét.

A körhinta-csalásra utaló bizonyítékok esetén szükséges, hogy a láncban résztvevő minden szereplőt levizsgálja az adóhatóság, és valamennyi esetében vonja le a jogkövetkezményeket.

A Joggyakorlat-elemző csoport feltárta azt is, hogy a jelenlegi gyakorlat szerint a 3 nagy tényállási csoportban (gazdasági esemény hiánya – felek közötti gazdasági esemény hiánya – másik fél csalárd magatartása) mikor kell vizsgálni az adózó szubjektív magatartását (tudta/tudhatta kritérium). Egyértelműen rögzíthető, hogy az első esetben (gazdasági esemény hiánya) nincs helye a „tudta, vagy tudhatta” formula alkalmazásának. Ugyancsak egyértelmű, hogy a harmadik esetkörben (másik fél csalárd magatartása) nem tagadható meg a levonási jog gyakorlása, kivéve ha az adóhatóság objektív körülmények alapján igazolja, hogy a számlabefogadó tudott, vagy tudhatott a

csalárd eljárásról.

A legvitatottabb a második esetkör (felek közötti gazdasági esemény hiánya). Ebben az esetben a gazdasági esemény megvalósult, de az adóhatóság megállapítása szerint nem a felek között, és a felperesi adózó arra hivatkozik, hogy őt megtévesztették, becsapták (pl.stromannal kötötte meg a szerződést).

Az aktavizsgálattal érintett ügyekben az ítélezési gyakorlat többségében azt az álláspontot foglalta el, hogy nincs helye a „tudta, vagy tudhatta” kritérium vizsgálatának. A Jogelemző csoport álláspontja szerint ezekben az esetekben is – tényállás függvényében – az EUB vonatkozó döntéseire figyelemmel – helye lehet a „tudta, vagy tudhatta” körülmény vizsgálatának.

Ennek kapcsán kell megjegyezni, hogy a bírói gyakorlat sohasem statikus, változhat, alakulhat. Ez különösen igaz ezen a jogterületen, hiszen az EUB rendszeresen hoz újabb és újabb ítéletet az áfa levonás jogszerűségével kapcsolatban, illetve folyamatban is vannak ilyen ügyek. Ahogy az EUB 2011/2012-ben hozott ítéletei is alakították a nemzeti adóhatóságok, és bíróságok gyakorlatát, úgy ez a jövőre nézve is várható.

A Joggyakorlat-elemző Csoport is fontosnak tartja, hogy a szakma, a hivatásrendek e körben az elmúlt évekhez hasonlóan-további szakmai vitákat folytassanak.

**((Magyar Okleveles Adószakértők Egyesülete véleményét a 7. számú Melléklet tartalmazza))**

## **1. számú Melléklet**

**Dr. Erdős Éva\***

### **AZ ÁLTALÁNOS FORGALMI ADÓZTATÁS JOGI ALAPJAI ÉS LEHETSÉGES FEJLESZTÉSI IRÁNYAI**

#### **Bevezetés**

Magyarország 2004. május 1-jével csatlakozott az Európai Unióhoz, ezért a jogalkotásnak az adóztatás területén is el kellett végeznie az akkor már mintegy 10 éve tartó, és a még hátralevő jogharmonizációs feladatokat, adórendszerünket az uniós normákhoz kellett igazítani. Bár a rendszerváltással együtt járó 1988. évi adóreform keretében Magyarország már az új, európai típusú hozzáadott-értéktípusú forgalmi adót (Value Added Tax, VAT)<sup>36</sup> vezette be, a legtöbb módosítást ennek ellenére – a fogyasztási típusú adókon – ezen belül is az általános forgalmi adón, az Áfá-n (VAT, HÉA) kellett végrehajtani, annak érdekében, hogy megfeleljen az Európai Unió elvárásainak.

A gazdasági integrációt követően az Európai Unió tagállamai között létrejött egységes piacból adódóan megszűnt a tagállamok körében a belföld és a külföld közötti különbségtétel, ennek megfelelően egy új fogalommal – a közösségen belüli beszerzés, közösségen belüli értékesítés – fogalmával, és az ehhez kapcsolódó adózási technikával kellett megismerkedni.

Az új forgalmi adózási technika bevezetésének legfőbb oka a tagállamok közötti áruk szabad áramlásának elvéből következik, ami gyakorlatilag azt jelenti Magyarország –

---

<sup>36</sup> \*Dr.Erdős Éva PhD. egyetemi docens, tanszékvezető, Miskolci Egyetem ÁJK

TVA, VAT először 1954-ben Franciaországban került bevezetésre egy új nettó alapú, semleges, és közvetett hozzáadottérték típusú forgalmi adó, amelyben az előző termelési fázisban előzetesen felszámított forgalmi adó levonható a következő termelési fázisban felszámított adóból, így a forgalmi adó nem tevődik egymásra az egyes termelési fázisokban, tehát független az ügyletek számától, és nem téríti el e termék árát, hanem csupán az új értéket terheli.

mint az EU többi tagállama számára –, hogy az áru országhatáron történő átlépésénél – tagállamból tagállamba – nem kell vámterhet fizetni, és egyben megszűnt az importra történő forgalmi adó kivetése. A jogharmonizációs célú módosítások<sup>37</sup> ezen kívül még számos területen vezettek be új fogalmakat, ezzel nagyrészt EU-kompatibilis lett a magyar áfa jogszabály.

A magyar áfa szabályozás főbb kérdéseit kívánom jelen tanulmányomban bemutatni, ezen belül az alábbi témaköröket kívánom érinteni, bővebben kifejteni:

1. A fogyasztási típusú adók elhelyezése a nemzeti adórendszerben: történeti kitekintés és a jelenlegi helyzet, a VAT modell összehasonlítása az EU joggal

A fogyasztási típusú adókon belül a következőkben csak az áfa szabályaival kívánok bővebben foglalkozni.

2. A 2007.évi CXXVII. Általános forgalmi adóról szóló törvény legfontosabb rendelkezései, az adó alanya: az Áfa törvény személyi és tárgyi hatálya

3. Az adóköteles tranzakciók és a kivételek

4. Az adó alapja

5. Az adó kulcsa: általános és kedvezményes

6. Az adólevonási jog gyakorlása

7. Javaslatok. Az áfa jövője, az amerikai szabályozás

I. A fogyasztási típusú – közvetett – adók elhelyezése a magyar adórendszerben

A fogyasztáshoz kapcsolt adók jellemzője, hogy a fogyasztási adóknál a megkapott jövedelem kétszer kerül adóztatás alá, először a keletkezésekor, amikor jövedelemadó, társasági adó formájában levonásra kerülnek, másodsor pedig az adózott vagy éppen adómentes jövedelem felhasználásakor, a fogyasztáskor, amikor az árban megfizetésre

<sup>37</sup> Az ÁFA csatlakozáskori módosítása a 2004. évi IX. törvénnyel történt meg, 2004. május 1-ei hatállyal és 2004. március 16-án Magyarország hivatalos lapjában a Magyar Közlöny 30. számában került kihirdetésre. Jelenleg a 2007.évi CXXVII. törvény szól az általános forgalmi adóról.” A 2015. Január 1-én hatályba lépő módosítások elsősorban jogharmonizációs, a vállalkozási környezetet javító intézkedések, a gazdaság kifehérítését célzó, valamint a jogszabályi környezettel való összhang megteremtését szolgáló rendelkezések.” Adótörvények 2015/I. in: Adókédeks, Adó és pénzügyi szaklap, XXIII. Évfolyam, 2014/11-12.szám, Wolters Kluwer, Complex Kiadó, 2014.139.o.

kerülnek.<sup>38</sup> A fogyasztást terhelő adók az értékesítéshez kötődnek, ebből levezethető az az adótechnikai előnyük, hogy az adó megállapítása, érvényesítése sokkal könnyebb, mint a bonyolultabb adóalap megállapítást igénylő jövedelemadóké. A fogyasztást terhelő adók esetében a nyereség elérése nem kritérium.<sup>39</sup> Az Európai Unióban a fogyasztást terhelő, és a forgalmi típusú adók közvetett adókként vannak szabályozva. A közvetett típusú adók jellemzője, hogy elválik egymástól az adó fizető személye és az adó terhét viselő személye. Az adó fizető személye ugyanis az adó alany, akinek kapcsolata áll fenn az áfa vonatkozásában a központi költségvetéssel, ugyanakkor az adó terhét a végső fogyasztó fizeti, aki az árban megfizeti az Áfát az adó alanyak a termék vagy szolgáltatás értékesítésekor.

A magyar adórendszerben a következő csoportokba sorolhatjuk az egyes adókat:<sup>40</sup>

- **Fogyasztást terhelő adók (pld.):**
- Áfa
- jövedéki adó
- játékadó
- energiaadó
- regisztrációs adó
- fogyasztói árkiegészítés
- távközlési adó
- pénzügyi tranzakciós illeték
- biztosítási adó
- **A jövedelem és nyereségadók, mint például:**
- személyi jövedelemadó

---

<sup>38</sup> Földes Gábor (Simon István) Pénzügyi jog II. szerkesztette: Simon István, Osiris Kiadó, Budapest, 2012. 291.o.

<sup>39</sup> Földes Gábor (Simon István) Pénzügyi jog II. szerkesztette: Simon István, Osiris Kiadó, Budapest, 2012. 294.o.

<sup>40</sup> Az éves költségvetési törvény alapján Magyarország 2016. évi költségvetéséről szóló 2015. évi C. törvény XLII. Fejezete, és Pénzügyi jog II. (szerkesztette: Simon István), Osiris Kiadó, Budapest, 2012. 9.-19.o..

- társasági adó
- egyszerűsített vállalkozási adó
- Vagyonadók és más helyi adók:
- illetékek
- helyi adók,
- gépjárműadó
- Céladók:
- társadalombiztosítási befizetések
- elkülönített állami alapok adói
- egyéb adó jellegű közterhek
- Környezetvédelmi adó:
- környezetterhelési díj

A fogyasztást terhelő adók a közvetett adók közé tartoznak, mivel más az adófizető és az adót terhelő személy. Az adófizetője a költségvetéssel (adóhatósággal) áll kapcsolatban az adó elszámolását illetően, míg az a személy, aki az adó terhét viseli, a végső fogyasztó. Az adó fizetője le tudja vonni a rá áthárított adót, míg az a személy, aki az adó terhét viseli, már nem igényelheti vissza a rá áthárított adót. A fogyasztási adók a fogyasztást terhelik, ezért a bevételhez, azaz az értékesítéshez kötődnek, fő elemük a fentieknek megfelelően az adóáthárítás.

A fogyasztás adóztatásának a **legfőbb célja**, hogy korrigálja a jövedelemadózás számos aránytalanságát. Ma már elterjedtsége miatt nem csupán a luxustermékek adója, és nemcsak a nagy adótartalmú cikkek adóztatásának az eszköze.

A fogyasztást terhelő adók közül, és az összes fizetendő adók közül is, az állami bevételek legjelentősebb, legnagyobb mértékű tétele az áfa. Az áfa a magyar adórendszerben a legtöbb közbevételt hozó főadónem. A 2016. évi költségvetésről szóló 2015. évi C. törvény LVII. Fejezete alapján a központi költségvetésben az alábbi (tervezett) bevételt jelenti:

Bevételi előirányzatok	Millió Ft-ban
Általános forgalmi adó	3.351.850
Jövedéki és fogyasztási adó	952.200
Társasági adó	400.500
Egyszerűsített vállalkozói adó	75.200
Személyi jövedelemadó	1.658.400

A költségvetési bevételek adataiból látható, hogy az áfa és a fogyasztáshoz kapcsolt adók összesen: 8.926 900 millió Ft-ot jelentenek és ezzel a közbevételek körében kiemelkedően az első helyen állnak. Ezt követik a lakossági befizetések, melyek összesen: 1.828.500 millió Ft-ot jelentenek a 2016-os költségvetésben, míg a Magyarország 2016. évi költségvetésében a gazdálkodó szervek befizetéseinek előirányzata ettől jóval kevesebb, mindössze 963.400 millió forint. Magyarország központi alrendszerének bevételi főösszege 2016 évre: 15.800.364,6 millió forint.

## II. Az áfa nemzeti szabályozásának történeti áttekintése

A fogyasztást terhelő adók közül a forgalmi adózás a magyar adójogban is régebbi múltra tekinthet vissza, egészen az első világháború utáni időre.<sup>41</sup> (1920. évi XVI. tv. és 1921. évi XXXIX. tv.)

Az ötvenes évek közepétől a hazai forgalmi adóztatás két csatornán működött: egyrészt az állami vállalatokat és a szövetkezeteket terhelő forgalmi adókban, mint a termelői és fogyasztói adó; másrészt a lakosságot terhelő forgalmi adóban. A forgalmi adók legnagyobb hányada az élvezeti és a ruházati cikkeken realizálódott.<sup>42</sup>

A magánszemélyek forgalmi adóztatását alapvetően politikai és nem gazdaságpolitikai célok alakították. A rendszer az egyfázisú, bruttó forgalmi adón alapult, igen tagolt volt, egyes időszakokban akár három-öt különadót is megkülönböztettek.

<sup>41</sup> Földes Gábor: Adójog, OSIRIS, Budapest, 2004. 243-245. o., lásd még Érsek Tibor: A forgalmi adó történetéből, Pénzügyi Szemle 2002. 1. sz. 81-90.o., és Pénzügyi Szemle 2002. 4. sz. 386-395.o.

<sup>42</sup> Érsek Tibor: A forgalmi adó történetéből, Pénzügyi Szemle 2002. 1. sz. 81-90.o és Pénzügyi Szemle 2002. 4. sz. 386-395.o.



A hazai forgalmi adózásban 1988-ban jött el a fordulat éve, mivel az 1988-as adóreform keretében bevezetésre került – Közép és Kelet-Európa államai közül elsőként – a hozzáadott értéktípusú, nettó alapú, többfázisú általános forgalmi adó.

Az 1988-as adóreform alapozta meg a politikai és gazdasági rendszerváltást, ekkor kerültek bevezetésre a nyugati államok által ismert adónemek, így a személyi jövedelemadó, a vállalati nyereségadó (ma társasági adó), és az ezekhez kapcsolódó eljárásjogi szabályok.<sup>43</sup>

Az 1988-ban bevezetett áfa alapjául az 1954-ben Franciaországban bevezetett hozzáadott értékadó (TVA) szolgált. Bevezetésének még az is külön hangsúlyt adott, hogy ez az összfázisú forgalmi adózás nem viseli el a szektorok – tulajdoni formák közötti különbségtételt, így egyik állami nagyvállalat sem maradhatott olyan privilegizált rendszerben, hogy kimaradjon az áfa rendszeréből. Ez az új forgalmi adózás mind a vállalkozás jogi formájától, tulajdonviszonyaitól, mind a jövedelmezőségétől független.

Az 1988-ban bevezetett áfa (Value Added Tax, azaz VAT) a bevezetése óta több módosításon ment keresztül, de lényegi vonásait, tulajdonságait mind a mai napig megtartotta.

**Célja: A fogyasztók megadóztatásával állami bevétel elérése.**

**Jellemzői:**

**1. Összfázisú (többfázisú):**

Ellentétben az 1988-ig hatályban levő egyfázisú forgalmi adóval, ami nem terhelte az adóalanyt, mivel jellemzően a nagykereskedő érvényesítette – hárította át az árban –, és az azt megelőző fázisokban értékesítők nem minősültek adóalanyoknak – az Áfa -nál ez az adó felszámításra kerül a termeléstől a fogyasztásig minden értékesítési fázisban.

**2. Fogyasztási, forgalmi típusú:**

---

<sup>43</sup> 1987. évi V. törvény az általános forgalmi adóról, 1987. évi VI. törvény a magánszemélyek jövedelemadójáról, az adóigazgatási eljárásról szóló 50/1987. (X.14.) MT. rendelet és 68/1987. (XII.14.) PM rendelet

Az áfa a fogyasztáshoz kapcsolódik, csak a végső fogyasztót terheli, mert a többi gazdasági szereplő számára csak átmenő tétel. Ebből következik, hogy az értékesítést, a forgalmat terheli.

3. Közvetett típusú:

Azaz más személy az, aki az adót beszedi, bevallja és befizeti – ez az eladó, és más személy az, aki viseli az adó terhét, mert ez a termék vagy szolgáltatás végső fogyasztója. Jellemzője az adóáthárítás. „A forgalmi adózás során az adót megfizető adóalany az általa a költségvetés részére megfizetendő adót a vevőtől (az adóteher viselőjétől) beszedi, vagyis ez utóbbira az adót áthárítja.”<sup>44</sup>

4. Általános:

Néhány kivételtől eltekintve minden termékre és szolgáltatásra kiterjed.

5. Semleges:

A közös áfa rendszer a termeléstől a kiskereskedelmi fázisig a termelési és értékesítési lánc minden szakaszában jelen van, nem halmozódik, mert adólevonási jogot biztosít, így megvalósulhat a versenysemlegesség.<sup>45</sup>

Ennek megfelelően versenysemleges is, mivel jellegénél fogva nem tesz különbséget a piaci verseny szereplői között tulajdonformák vagy éppen jövedelmezőség szerint.

6. **Nettó alapú – hozzáadottérték típusú:** (FA-EFA = elszámolandó adó)

Minden értékesítési, termelési fázisban csak az új hozzáadott értékekre rakódik adó. Aki terméket vagy szolgáltatást azért vásárol, hogy azt továbbértékesítse, jogosult a rá áthárított adót – **az előzetesen felszámított adót** (EFA) – az általa értékesítéskor felszámítandó adóba – **fizetendő adóba** (FA) – beszámítani, ily módon csak a különbözetet – **elszámolandó adót** – kell a bevallásában kimutatni, azaz **nettó módon** kapcsolódik a költségvetéshez. Az elszámolandó adó lehet pozitív: ebben az esetben az

<sup>44</sup> Dr. Honyek Péter: Az általános forgalmi adó, Adó 2013, Magyarázatok (szerk. Dr. Herich György) Penta Unió, Pécs 2013. 227.o.

<sup>45</sup> Galántainé Máté Zsuzsanna: Adórendszerintan –EU konform magyar adók, Aula Kiadó Budapest, 2006.53.o.

adott bevallási időszakban az értékesítés meghaladta a beszerzést, és lehet negatív, amikor is a beszerzés kerül túlsúlyba az értékesítéssel szemben.

A pozitív elszámolandó adó befizetendő a költségvetésbe, míg a negatív elszámolandó adó automatikusan nem igényelhető vissza, csak ha az adóalany a törvényben előírt feltételeket teljesíti. Ebből is látszik, hogy a levonási jog nem azonos a visszaigénylési joggal. Levonási jogát az adóalany érvényesítheti, ha beszerzése továbbértékesítési célú, de nem biztos, hogy élhet is a visszaigénylési jogával.

A nettó elszámolás azt eredményezi, hogy az adóalanyok ténylegesen a hozzáadott érték – munkabér, nyereségtartalom – után teljesítenek költségvetési befizetést.

Azáltal, hogy az adó levonására csak az adóalany jogosult, ezt a közterhet ténylegesen a végső fogyasztók viselik a vételár részeként.

A hozzáadottérték azt jelenti, hogy a az adót minden esetben csak az újonnan létrejött értékre kell megfizetni, leegyszerűsítve a beszerzett és az eladott érték közötti különbözetre kell megfizetni. (az adó alapja tehát nem a hozzáadottérték számszerűsítésével adódik, hanem közvetve az eladás és a vásárlás különbözeteként.)<sup>46</sup>

## **7. Számlázásra kényszerít:**

Bár a bevezetése óta az áfa adott lehetőséget visszaélésekre (pld. fantomcégek megjelenése, amelyek csak számlákat bocsátottak ki, tényleges teljesítések nélkül), alapvetően a „feketegazdaság” ellen hat, mivel az eladó által felszámított Áfá-t a vevő – ha továbbértékesítési céllal szerezte be a terméket vagy szolgáltatást – csak számla alapján igényelheti vissza.

Az áfa bevezetéséhez fűzött reményeket és elvárásokat mind a nemzetközi, mind a hazai tapasztalatok igazolták.<sup>47</sup> Működési mechanizmusa ugyanis olyan, amely intézményes garanciákat ad:

<sup>46</sup> Honyek (2013) 227.o.

<sup>47</sup> Dr. Lázár, Erzsébet: Az Általános forgalmi adóról szóló törvény és magyarázata, UNIÓ, Budapest, 2000. 7.o.

- a versenysemlegességre a belső és külső kapcsolatokban,
- a termelői és fogyasztói árak szoros együttmozgására,
- az adó biztonságos beszedésére, mivel a költségvetési bevétel szétoszlik a gazdaság szereplői között, értékesítési fázisonként,
- az adózási morál javítására, mivel a számlán alapuló „keresztellenőrzésekkel” az adózás elől eltitkolt bevételek „láthatóvá” tehetők,
- a költségvetés számára egy szilárd, értékálló, nem konjunktúra érzékeny bevételi forrást jelent.

Az áfa 1988. január 1-jei bevezetésével hazánkban is létrejött – az alapelveit tekintve -korszerű forgalmi adóztatási mód.

Megszűnt a termelői és fogyasztói ár közötti hatalmas eltérés, ugyanakkor még az 1950-es évek elején kialakult fogyasztói ár-rendszer, kiemelt árpolitika még visszatükröződött a két alapkulcs a 0%-os 25%-os közötti jelentős mértékbeli különbségében. Jellemző volt még a 0%-os adójú termékek magas részesedése is.

Az áfa szabályozásának új szakaszát jelentette az áfa 1992-es módosítása (1992. évi LXXIV. tv.), mely arányosabb, eloszlásában kiegyenlítettebb forgalmi adóterhelést vezetett be. Ez a jogszabály 1993. január 1-jei bevezetése óta jelentős jogharmonizációs célú módosításon ment keresztül.

Az árarányoknak az árutermelő piacgazdaság követelményeihez való igazítása felvetette a két alapkulcs egymáshoz való közelítését. Ennek következtében a 15%-os adókulcs 12%-ra mérséklődött, ugyanakkor a 25%-os magasnak minősíthető adókulcs mérséklése nem történt meg, sőt – az Európai Bizottság engedélyével – 27%-ra emelkedett.

### **III. A jelenlegi áfa szabályozás jellemzője a hatályos magyar nemzeti szabályozás**

Az áfa jogszabály jelenleg a 2007.évi CXXVII. törvényen alapul, és évről évre jelentős jogharmonizációs változáson ment keresztül. Az Áfa törvényünk átalakításának indoka az volt, hogy az Európai Unióban is újraszerkesztették a Hatodik áfa irányelvet

(77/388/EGK), és a Tanács kibocsátotta a jelenleg is a szabályozás alapjául szolgáló 2006/112/EK irányelvet.

Az Unióhoz történő csatlakozás miatt a legjelentősebb jogharmonizációs célú módosítások 2003 novemberében (2003. évi XCI. törvénnyel) és 2004-ben (2004. évi IX. törvénnyel) történtek meg.

A módosításokat elsősorban a hazai és a közösségi áfa szabályozás összhangjának megteremtése indokolta. Bár Áfa törvényünk jelentős részben harmonizált volt már eddig is a közösségi áfa szabályozással, (a 388/77/EGK irányelvvel)<sup>48</sup>, azonban néhány fontos jogintézmény hazai átültetésére csak a 2004.évi IX. törvénnyel került sor.

Az áfa kulcsok jelentős módosítására 2003. XCI. törvénnyel került sor: a korábbi 0%, 12%, és 25%-os adókulcsokat felváltotta az 5%, 15% és 25%-os adókulcs<sup>49</sup>; így a kedvezményes 0%-os adókulcs a közösségi elvárásnak megfelelően felemelkedett 5%-ra.

A jelenleg hatályos szabályozás szerint az áfa mértéke 5%, 18% és 27% lett. Az Áfa törvény (2007.évi CXXVII. törvény) három részből áll: az általános részből, a különös részből, valamint a vegyes, értelmező és záró rendelkezésekből.

A módosítás során a hazai szabályozásba beemelt jogintézmények – mint a Közösségen belüli értékesítés és beszerzés szabályai, vagy a csoportos adóalanyiság – csak a csatlakozás napjától alkalmazandók, ezért nem okozott nehézséget a jogharmonizáció elhúzódása.

Ezekkel a módosítással a magyar Áfa törvény az Európai Unió tagállamai forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388/EGK (hatodik áfa irányelvvel) és a 2006/112/EK irányelv<sup>50</sup> és módosításaival összeegyeztethető szabályozást tartalmaz, azaz EU szinten harmonizált és uniformizált.

Az áfa harmonizáció örök kérdése, hogy az államhatárokat átlépő termékforgalom esetén a *célország (rendeltetési hely országa) elve*, vagy a *származási (eredet országa)*

<sup>48</sup> Hatodik Áfa irányelv

<sup>49</sup> 92/77/EGK irányelvnek történő megfelelés indokolta a változást.

<sup>50</sup> A Tanács 2006/112/EK irányelve (2006. november 28.) a közös hozzáadottértékadó rendszerről.

ország *elve* érvényesüljön. A *célország elve* szerint a termékértékesítések során a végleges vevő országa szerinti áfa kerül a termék árába, a terméket ott kell adóztatni, ahol azokat elfogyasztják. Ebben a rendszerben az export termékhez kapcsolódó Áfát az adóalanyok visszatérítik, míg a termék behozatalát megadóztatják.

Ezzel szemben a *származás országa* adóztatási elv szerint a termék az előállítás országában adózik. Vagyis egy ilyen jellegű áfa adórendszerben az export adómentes, míg a beszerzés pedig adóköteles tevékenység.<sup>51</sup>

A harmonizáció során a Közösségen belüli termékforgalomra és szolgáltatásforgalom adóztatására irányuló bizottsági szándék és célkitűzés végső célként az eredet szerinti adóztatás elvét kívánta érvényesíteni. A szándék azonban a mai napig nem valósult meg, mivel az egyes tagállamokban alkalmazott eltérő adókulcsok ezt lehetetlenné tették, mert így minden beszerzést az alacsony adókulcsú tagállamokba csoportosítottak volna a gazdálkodók. Ennek megfelelően maradt a célország *elve* szerinti adóztatás.<sup>52</sup>

Az induló időszakra vonatkozóan egy átmeneti szabályozás és egyetértő megállapodás született, miszerint a termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások tekintetében a célország elvét fogják a tagállamok alkalmazni. Az átmeneti szabályozás előnye, hogy segít enyhíteni a piaci verseny torzulásait, és az árut fogadó (célországok) gazdasági felzárkóztatását elősegíti. Az eltelt időszak azonban számos hátrányát is felszínre hozta. 2007 júniusában a Tanács az áfa csalás elleni küzdelem jegyében felkérte a Bizottságot, hogy ismételten vizsgálja meg az eredet ország szerinti adóztatás lehetőségét. A Bizottság a tagállamok eltérő adókulcsaival kapcsolatos problémára egy olyan modellt javasolt, melyben a az adóalanyoknak történő közösségen belüli szállításokra 15%-os adót vetnének ki, és az alkalmazandó kulcs eléréséhez a rendeltetési hely szerinti tagállam vagy beszedi a fogyasztótól az áfa különbözetet, vagy visszafizeti az áfa

---

<sup>51</sup> Súlyom Borbála: Az adócsalás és az adóelkerülés elleni harc az európai Unióban az általános forgalmi adózás területén különös tekintettel az Európai Bíróság joggyakorlatára, Phd. értekezés, Pázmány Péter Katolikus Egyetem, Állam –és Jogtudományi Kar Doktori Iskola, Budapest, 2015. 26.o.

<sup>52</sup> Békés Balázs: Az általános forgalmi adó, In, Halustyik Anna (szerk.) Pénzügyi Jog I. Pázmány Press Budapest, 2013. 239.o.

többletet. A Tanács a Bizottság javaslatát azonban nem fogadta pozitívan.

A Bizottság az áfa rendszer átalakítását célzó 2010. decemberben kibocsájtott Zöld Könyve egyik lényeges rendelkezéseként határozta meg a Közösségen belüli ügyletek teljesítési helyének rendezését. Megállapítható ugyanis, hogy az időközben elfogadott új irányelvek is eltávolodtak az eredet szerinti adóztatás alapelvétől, az adóztatás helyeként a konkrét tranzakciók adóztatási helyét illetően a fogyasztás helyét, vagy azt a helyet határozták meg, ami egyben a fogyasztó székhelye is.<sup>53</sup>

#### **IV. A hatályos magyar nemzeti szabályozás. Az Áfa törvény területi, személyi és tárgyi hatálya – az adó alanya**

##### **IV.1. A törvény területi hatálya**

Magyarország területére terjed ki, azaz rendelkezéseit **belföldön** kell alkalmazni belföldi termékértékesítés esetén. Adóalany által belföldön teljesített termékértékesítésre, szolgáltatásnyújtásra, az **Európai Közösségen** belüli belföldön ellenérték fejében teljesített beszerzésre, és termék importjára terjed ki a törvény alkalmazási hatálya. A területi hatály kérdéseit azonban **három területi státusz** határozza meg: a **belföld**, a **Közösség területe**, és a **harmadik ország**. Ennek megfelelően jelentősége van a területi státusznak, ugyanis például a termékbeszerzés tényállása más a Közösségen belüli ügyletek és az import esetén.<sup>54</sup>

**Belföld** alatt Magyarország területe értendő.

**A Közösség és tagállamait** a törvény 1.számú melléklete sorolja fel. Így nem minden tagállamnak a teljes területe képezi a területi hatályt, mert egyes területrészek nem

<sup>53</sup> Például ilyenek lásd: 2002/38/EK irányelv a harmadik országokból uniós magánszemélyeknek elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokról, és ágaz, -villamos energia, - ellátás esetében a 2003/92/EK irányelv a szolgáltatások nyújtása tekintetében a 2008/8/EK irányelv, lásd: Sólyom B. (2015) i.m. 29.o.

<sup>54</sup> Simon István: II. A törvény hatálya, Pénzügyi jog II. (szerk. Simon), Osiris Kiadó Budapest, 2012. 302.o.

tartoznak az egyes tagállamokhoz. (Például: Spanyol Királyság: Kanári szigetek, Egyesült Királyság: Csatorna szigetek, Finn Köztársaság: Alland szigetek, Görög Köztársaság: Athosz hegy) Ezek a területek a speciális területekhez, a kivételekhez tartoznak. Ezeken a területeken áfa szempontból export történik, így áfa mentesen történik az értékesítés ezekre a területekre. Például az Athosz hegyi lakosok beszerzéseit –akik kizárólag szerzetesek – nem terheli áfa.<sup>55</sup>

A törvény egy másik speciális területi kategóriát is meghatároz, ezen területi státusz értelmében az adott terület része ugyan valamely tagállam területének, azonban az áfa és vámszabályok alkalmazásánál mégsem az. Ilyen például Olaszországban: Livigno. (a duty free, tax free övezetek)

A harmadik területi státusz alkalmazása azt jelenti, hogy egyes területek nem minősülnek áfa szempontjából harmadik országnak, azaz ezek a területek az áfa szabályok tekintetében a Közösség területéhez tartoznak. Ilyen például: Monaco, a MAN szigetek és az Egyesült Királyság ciprusi felségterületei. Ezeken a területeken az értékesítést úgy kell tekinteni, mintha az a Közösség tagállamain belül történne. (Például a monacoi ügyletet úgy kell tekinteni, mintha az Franciaországból történő, vagy oda érkező ügylet lenne.) Az eltérő területi státuszok (belföld, közösség, harmadik ország) jelentőséggel bírnak az ügyletek szempontjából, és bizonyítják, hogy a tagállam területe, a vámunió területe és a Közösség áfa területe nem mindig esik egybe.<sup>56</sup>

**Harmadik ország** alatt az Európai Közösségen kívüli országok értendők, az 1. sz mellékletben felsorolt kivételekkel.

#### IV.2. A törvény tárgyi hatálya:

Azok a tényállások tartoznak ide, amikor adót kell fizetni:

– az adóalany által belföldön és ellenérték fejében teljesített **termékértékesítés** és

<sup>55</sup> Simon (2012), Pénzügyi jog II. (szerk. Simon) 302.o.

<sup>56</sup> Simon (2012), Pénzügyi jog II. (szerk. Simon) 302.o.



**szolgáltatásnyújtás után**

- a **Közösségen belüli termékbeszerzés után**, azaz a terméknek az Európai Közösségen belüli egyes belföldön és ellenérték fejében teljesített beszerzése után,

- a **termékimport** után.

**Az áfa-ban a tárgyi hatály négy dologra terjed ki:**

- (iii) Belföldön teljesített termékértékesítésre
- (iv) Belföldön teljesített szolgáltatásnyújtásra
- (v) Európai Közösségen belül történő termékbeszerzésre
- (vi) Termékimport esetére.

A forgalmi adóban az adótárgy maga a forgalom, termék értékesítése, szolgáltatásnyújtása.

A Közösségen belül az adóalanyok között **a célország** és annak adókulcsa szerinti adózás elve érvényesül. A célország – rendeltetési hely – elve azt jelenti, hogy az exportált termékek, szolgáltatások mentesek az áfa alól az eredet szerinti országban az export adómentessége révén, és ezen javakra aztán adót vetnek ki az importáló rendeltetési, azaz cél országban.<sup>57</sup>

**Példa:** Az eladó – amennyiben közösségi adószámmal rendelkező részére értékesít, nem számít fel Áfát, azonban a beszerzéséhez kapcsolódó Áfá-t levonhatja. Az adót ilyen esetben a vásárló fizeti meg a **célországnak** megfelelő szabályok és adókulcs szerint.

A fenti meghatározásokból figyelmet érdemelnek a következő fogalmak, mint az **adóalanyiság feltétele, a gazdasági tevékenység, a csoportos adóalanyiság, termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás, termék Közösségen belüli beszerzése, és a termékimport meghatározása.**

---

<sup>57</sup> Galántainé Máté Zs. (2006) i.m. 60.o. Ezzel szemben az eredet – azaz származási ország – elve azt jelenti, hogy a z értékesítést nyújtó azzal azonos módon hárít át adót a másik tagállamban honos vásárlóira, mintha belföldi értékesítést hajtott volna végre, mert a közösségen belüli eladásnál is saját országa adómértékét számítja fel az árban. Galántainé Máté Zs (2006) 61.o.

### IV.3. Az adóalanyiság feltétele

A törvény **személyi hatályról nem beszél**, hanem az **adóalanyról** rendelkezik.

Az adóalanyisággal kapcsolatban fontos kiemelni, hogy ki lehet az általános forgalmi adónak az alanya.

**Az adóalanyiság feltétele, adóalany az:**

- a jogképes, **személy vagy szervezet**,
- aki saját neve alatt **gazdasági tevékenységet folytat**,
- **tekintet nélkül** annak helyére, céljára, és eredményére.

Az *áfa adóalanyiság egyik feltétele*, hogy az alanya az a jogképes és cselekvőképes személy vagy szervezet, aki saját neve alatt gazdasági tevékenységet végez, tekintet nélkül annak céljára, és eredményére. Az *áfa adóalanyiság másik feltétele* a gazdasági tevékenység saját név alatti végzése – itt fontos, hogy mit tekinthetünk gazdasági tevékenységnek és hogyan határozhatjuk meg.

**Gazdasági tevékenységnek** tekintjük:

- **valamely tevékenység** pld.: mezőgazdasági, ipari, kereskedelmi (termelő vagy szolgáltató) tevékenység, egyéb szolgáltatói tevékenység, mint pld. a szellemi szabadfoglalkozás)
- **üzletszerű**,
- **tartós** vagy
- **rendszeres** jelleggel történő folytatását,
- **amely ellenérték elérésére irányul**, vagy azt eredményezi,
- és annak végzése **független formában** történik.

Gazdasági tevékenységnek minősül az is, ha az adóalany a vállalkozási vagyont, vagyonrészt, vagy vagyoni értékű jogot ellenérték fejében hasznosítja. Ebben az esetben a tartós és rendszeres jellege a gazdasági tevékenységnek nem követelmény.

**Nem minősül független formában végzett gazdasági tevékenységnek:**

- a munkaviszony

- a munkaviszony jellegű jogviszony keretében vagy
- olyan munkavégzésre irányuló egyéb jogviszony keretében folytatott tevékenység, amelyben a jogosult irányítása és felelőssége mellett a kötelezett alárendelt helyzetben van a tevékenység végzésének eredményének, díjazásának, valamint egyéb feltételeinek, körülményeinek a meghatározásában,
- nem minősül gazdasági tevékenységnek a közhatalom gyakorlására jogosított személy, szervezet által ellátott közhatalmi tevékenység.

*A közhatalmi tevékenység* fogalmát a törvény pontosan meghatározza. Közhatalmi tevékenység különösen: jogszabály-alkotási, igazságszolgáltatási tevékenység, ügyészi, a védelmi tevékenység, rendvédelem, külügyi, igazgatási, a közigazgatási jogalkalmazói, a hatósági és pénzügyi ellenőrzési, a törvényességi felügyeleti és ellenőrzési, az államháztartási, az európai uniós, és egyéb nemzetközi támogatás elosztásáról való döntési tevékenység.

*Nem minősülnek közhatalmi tevékenységnek:* a telekommunikációs szolgáltatások, víz, – gáz, – villamos energia, – hőellátás, termék fuvarozása, vízi és légi kikötői szolgáltatások, személy szállítása, kiállítások, vásárok, bemutatók szervezése, rendezése, hirdetési, reklám szolgáltatások, raktározás, utazás szervezése, munkahelyi és egyéb vendéglátás, rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatások keretében végzett kereskedelmi jellegű tevékenység.<sup>58</sup>

**A nem független formában végzett gazdasági tevékenység nem keletkeztet adóalanyiságot** és adófizetési kötelezettséget sem.

#### **Az adóalanyiság különleges esetei, melyek adóalanyiságot keletkeztetnek:**

- az áfa adóalanyának nem minősülő személy, szervezet által új közlekedési eszköz értékesítése az EU másik tagállamába,
- a sorozatjellegű ingatlanértékesítés,
- a tulajdonközösség adóalanyisága,

<sup>58</sup> Áfa törvény 2.számú melléklete

- a csoportos adóalanyiság és
- az EVA adóalanyiság.

*Az új közlekedési eszköz értékesítése* egy másik EU tagállamba történő értékesítést jelent, ahol az értékesítést végző nem adóalany (pl. egy magánszemély), ezen tevékenység tekintetében adóalannyá válik.

A másik speciális eset *a sorozatjellegű ingatlanértékesítés* – ez azt jelenti, hogy olyan személyről, szervezetről van szó, amely nem alanya az Áfa törvénynek de ez a jellegű értékesítéssel áfa adóalannyá válik. Ez építési telekre, illetve beépített új ingatlanra vonatkozik, a következő feltételekkel: amennyiben az adott személy vagy szervezet 2 naptári éven belül 4 ingatlant értékesít, akkor a 4. értékesítés már áfa köteles lesz, a személynek vagy szervezetnek be kell jelentkeznie az adóhatósághoz 30 napon belül. Ez az áfa alanyiság 3 éven keresztül fennáll.<sup>59</sup>

*A tulajdonközösség adóalanyisága* – a közös tulajdonban lévő ingó és ingatlan esetében áll fenn, ebben az esetben meg kell határozni egy adójogi képviselőt, aki az adóalanyiságban járó jogok és kötelezettségek teljesítése érdekében eljár az adóhatóságnál. Kijelölés hiányában a legnagyobb tulajdoni hányaddal rendelkező tulajdonostárs, egyenlő tulajdoni hányad esetén az adóhatóság által kijelölt tulajdonostárs lesz a kijelölt képviselő.

*Csoportos adóalanyiság:* Jogilag független, de egymással szoros gazdasági és szervezeti kapcsolatban álló személy, akit az általános forgalmi adó egyetlen adóalanyként kezel.

A csoportos adóalanyiság választható, azon adóalanyok által, akik:

- belföldön letelepedettek, azaz székhelyük vagy állandó telephelyük belföldön van (gazdasági célú letelepedési hely),
- akik együttesen kapcsolt vállalkozások<sup>60</sup>.

Ennek megfelelően több vállalkozás, amelyek önálló általános forgalmi adó alanyok, és

<sup>59</sup> Dr. Honyek Péter: Általános forgalmi adó, Adó 2013 Magyarázatok, (szerk. Dr. Herich György) Penta Unió Kiadó, Pécs, 2003. 231.o.

<sup>60</sup> Kapcsolt vállalkozás fogalmát lásd az Adózás rendjéről szóló 2003.évi XCII. törvény 178.§17.pontja határozza meg.

megfelelnek a fenti feltételeknek, és bejelentkeznek csoportos adóalanyoknak, akkor kifelé egy adóalanynak tekinthetők, egy képviselőjük lesz aki eljár egyetlen adóalanyként. Ennek feltétele, hogy az adóhatóság engedélyezze a csoportos adóalanyiságot, másrészt kell, hogy legyen a csoportos adóalanyiságot választóknak egy nyilatkozata, harmadsorban ezeknek belföldi vállalkozásoknak kell lenniük. *A csoportban résztvevő vállalkozásoknak az önálló áfa adóalanyiséga megszűnik, a csoporton belüli ügyleteknél nincs áfa kötelezettség, míg a harmadik személyekkel szemben az egész csoport egyben lesz adóalany* – ennek gyakorlására csoportképviselet is meg kell határozni – és külön adószámuk is lesz, ami a csoportazonosító szám. A csoportban résztvevő vállalkozásoknak egyebekben más adónemek tekintetében az adóalanyiságuk önálló lesz. A csoport a leendő tagok nyilatkozata és írásos kérelme alapján az adóhatóság engedélyével jön létre, és az adóhatóság engedélyének a visszavonásával meg is szűnik. Az adóhatóság megszünteti és visszavonja az engedélyt, amennyiben a csoport bármelyik tagja ezt kéri, vagy a csoporttaggá válás feltételei nem teljesülnek valamelyik tagnál, vagy a csoporttá válás feltételei nem állnak fenn.

**A gazdasági célú letelepedés** alatt a törvény azt a helyet érti, ahol a társaság székhelye vagy állandó telephelye van. A székhely az a hely, ahol a társaság központi ügyvezetésének helye van., ahol a társaság a gazdasági tevékenységet folytatja.<sup>61</sup> Az Áfa törvény az irányelvhez hasonlóan meghatározza a székhely fogalmát. Sok esetben ugyanis problémát jelent a társaságok státuszának, személyes jogának meghatározása. A székhely a társaság irányításának a helye, utal a társaság személyes jogára. A társaság székhelye az alapító okiratában meg van határozva, és annak meg kell egyeznie az irányítás helyével is. A székhely be van jegyezve a cégnyilvántartásba. Az Áfa törvény a központi ügyvezetés helyét tekinti székhelynek, és ez a teljesítés helyének meghatározásánál jelentőséggel bír.<sup>62</sup>

<sup>61</sup> 2007.évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról 259.§.19. pont

<sup>62</sup> Lásd erről bővebben: Simon (2012) i.m. 307.-308.o.

**Példa a csoportos adóalanyiságra:**<sup>63</sup> A csoport tagja egy hitelintézet, egy biztosító, valamint a kiszervezett tevékenységet (például könyvelést) végző kft. A kft. által a csoport tagjai részére végzett szolgáltatása adómentes, az ebből származó bevételt azonban mint tárgyi adómentes tevékenységből származó bevételt kell figyelembe venni, azaz a tételesen el nem különíthető beszerzések áfáját arányosítással kell meghatározni. Az igénybevevőnél tehát le nem vonható áfa már nem jelentkezik. Ha a kft. a csoporton kívülre, a csoport hitelintézetében ellenőrző befolyással rendelkező nem magyarországi székhellyel rendelkező hitelintézet részére nyújt könyvelési szolgáltatást, a szolgáltatás teljesítési helyét a szolgáltatást saját nevében megrendelő adóalanynak a teljesítéssel legközvetlenebbül érintett székhelye, telephelye határozza meg. Ennek alapján a kft.-nek a belföldi adómértéket nem kell felszámítania, a külföldön teljesített szolgáltatása után azonban – tekintettel arra, hogy az adóköteles lenne, ha azt belföldön teljesítené – az előzetesen felszámított áfát levonhatja. (Tételes elkülönítés hiányában azonban az arányosítást kell alkalmaznia.)

**EVA adóalanyiság:** Az a vállalkozás, amely az egyszerűsített vállalkozói adó (EVA)<sup>64</sup> hatálya alá bejelentkezik, nem lesz áfa alany, de előfordulhat, hogy az Áfa törvény rendelkezéseit alkalmazni kell. Az Áfa törvény személyi hatálya az egyszerűsített vállalkozó adóalanyokra is kiterjed, ha azt az EVA tv. előírja.

## V. Adófizetési kötelezettség alá eső ügyletek és mentességek

Az Áfa törvény 2.§-a szerint általános forgalmi adót kell fizetni:

- a.) az adóalany által belföldön ellenérték fejében teljesített **termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás** után.
- b.) az **Európai Közösségen belüli termékbeszerzés, és**
- c.) **termékimport** után.

<sup>63</sup> Adó-kódex 2004/4. 68.o.

<sup>64</sup> 2002.évi XLIII. törvény az egyszerűsített vállalkozói adóról

**V.1. A termékértékesítés fogalma:**

Termékértékesítésnek minősül a

- a.) birtokba vehető dolog
- b.) átengedése**, mely az átvevőt tulajdonosként való rendelkezésre jogosítja, vagy bármely más a birtokba vehető dolog szerzése szempontjából ilyen joghatást eredményező ügylet.

Az adófizetési kötelezettség keletkezéséhez nem feltétel, hogy a vevő tulajdonjogot szerezzon, elegendő, ha a tulajdonost megillető jogok többségével (birtoklás, használat, hasznok szedése) rendelkezik.

**Birtokba vehető dolog:** magában foglalja még a dolog módjára hasznosítható természeti erőket is, valamint az értékpapírok közül azt, amelynek megszerzése egyben az abban megjelölt termék tulajdonjogának a megszerzését is jelenti. de nem foglalja magában az előbbiektől eltérő értékpapírokat és a pénzt, készpénz helyettesítő fizetési eszközt, pénzhelyettesítő eszközt..

A **termékértékesítés** – azaz az adófizetési kötelezettség alá ügyletek – egyes eseteit a törvény nevesíti is. Így például adóköteles ügyletek:

- a.) a bérlet vagy részletvétel, feltéve, ha a bérlő vagy vevő a tulajdonjogot az utolsó részlet megfizetésével megszerzi (*zárt végű lízingügylet*),
- b.) a termék feletti rendelkezési jogot bizományi szerződés alapján engedik át, bár itt nincs tulajdonjog átszállás, mégis termékértékesítésnek minősül,
- c.) az adós és a hitelező között a termék feletti tulajdonosként való rendelkezési jogosultság átszállása, feltéve, ha a hitelező a dologi biztosítékuul szolgáló terméket lejárt követelésének érvényesítésére értékesíti, és az abból származó ellenérték közvetlenül őt illeti meg.

**Példa:** Ezen tényállás alatt tipikusan a zálogszerződések értendők. Azonban maga a zálogjog alapítása nem keletkeztet adófizetési kötelezettséget, de a zálogügyletek két értékesítésként kezelendők, egy a zálogtárgy tulajdonosa és a zálogjogosult (hitelező) közötti, illetve egy a zálogjogosult és a harmadik személy közötti termékértékesítésként. A rendelkezés értelmében az adóalany zálogtulajdonos adófizetési kötelezettsége a zálogtárgy értékesítéséhez kötődik. E feltétel teljesülése esetén minősül adóztatandó tényállásnak az ügylet a zálogadós és a zálogbirtokos között akkor, amikor a zálogjoggal biztosított követelés esedékessé válik. Ezen időponthoz köthető ugyanis, hogy a zálogadós elveszíti a tulajdonosként való rendelkezési jogát a zálogtárgy fölött, és az átszáll a zálogjogosultra, aki ugyan nem lesz tulajdonos, de saját nevében jár el a zálogtárgy értékesítése során.<sup>65</sup>

c.) építési szerelési munkával létrehozott az ingatlan nyilvántartásba bejegyzendő dolog átadása a tulajdonosnak, akkor is, ha az építőanyagot a jogosult bocsájtotta rendelkezésre.

d.) A saját termék egy másik államba történő továbbítása. Amennyiben a saját terméket egy másik államba fuvarozzák, azzal, hogy átlépi a határt a termék, beáll a termékértékesítés, (ezzel megpróbálják az áfa csalásokat mérsékelni.)

e.) Egyes esetekben az ellenérték nélküli értékesítés is termékértékesítésnek minősül, feltéve, hogy a beszerzéséhez kapcsolódóan az előzetesen felszámított adó levonható volt. (Ilyennek számít, ha az adóalany a terméket saját maga vagy más részére ellenérték nélkül átengedi saját vagy alkalmazottai magánszükségeinek a kielégítésére.)

f.) Nem csak vásárlással lehet termékértékesítést végezni, hanem termék saját előállítás útján is. Az adóalany vállalkozásán belül végzett saját beruházása, ha ennek eredményeként tárgyi eszközt állít elő. (pld. Ingatlan előállítása) Tárgyi eszköz az ingatlan és az olyan ingó termék is, amely vállalkozáson belüli rendeltetésszerű

---

<sup>65</sup> Honyek Péter: Általános forgalmi adó, Adó 2013 Magyarazatok,(szerk. Dr. Herich György) Penta Unió Kiadó, Pécs, 2003. 234.o.



használatot feltételez, és legalább egy évet meghaladó időtartamban szolgálja a gazdasági tevékenység folytatását.

g.) termékértékesítésnek minősül továbbá az adóalany megszűnése, ha a megszűnés időpontjában olyan termék van a tulajdonában, amelyhez levonható áfa kapcsolódott.

A törvény nem minden esetben minősíti termékértékesítésnek az olyan ellenérték nélküli termékátadást, melynek beszerzéséhez adólevonási jog kapcsolódott.

**Nem minősül termékértékesítésnek:**

- közcélú adomány
- az áruminta
- a kis értékű termék (amely nem haladja meg az 5000, – forintot) ingyenes átadása.
- Ezen kívül nem keletkeztet áfa kötelezettséget a nem pénzbeli betét (vagyon értékű jog, termék apportként történő bevitele) rendelkezésre bocsajtása a gazdasági társaságnak
- a gazdasági társaság jogutódlással történő megszűnése sem keletkeztet áfa kötelezettséget.

**V.2. A szolgáltatásnyújtás meghatározása**

**Az alapvető fogalom:** *szolgáltatásnyújtás* minden olyan tevékenység, amelyet az Áfa törvény nem minősít termékértékesítésnek (a törvény negatív meghatározást ad). Ilyennek számít vagyoni értékű jogok ellenérték fejében történő átengedése (például bérleti jog, szoftver értékesítése), kötelezettségvállalás valamely cselekménytől való tartózkodásra, vagy valamely helyzet, állapot tőrése.

Ugyanaz mondható el, mint a termékértékesítés esetében, itt sem kell, hogy ellenérték fejében történjen a szolgáltatásnyújtás, illetve itt sem szükséges a tulajdonjog átszállása. A törvény nem sorolja fel taxatív módon, hogy mi minősül a szolgáltatásnyújtásnak, de

példálózva felsorol párat, ilyen például: a vagyoni értékű jog időleges vagy végleges átengedése – jó példa erre egy szoftver értékesítése. Szolgáltatásnak minősül a kötelezettségvállalás valamilyen tevékenység tartózkodására vagy abbahagyására. Vagy kötelezettségvállalás valamilyen helyzet tűrésére valamilyen szolgalmi jog átengedése. Nem szükséges itt sem az ellenérték, lehetőség van ingyenes szolgáltatásnyújtásra is – ilyen eset ha a szolgáltatás célja saját vagy az alkalmazottak magánszükségleteinek a kielégítése miatt történik. Ezen kívül meghatározza a törvény azokat az eseteket is, amelyek nem minősülnek szolgáltatásnyújtásnak. Ilyen eset az ellenérték megtérítése, a követelés engedményezése, a jogutódlással történő megszűnés, és újdonságként került be az új PTK miatt a bizalmi vagyonkezelés intézményén belül a kezelt vagyon átadása, illetve a megszűnéskor a vagyon kiadása, amely nem keletkeztet áfa fizetési kötelezettséget.

Szűkült a korábbi szabályozáshoz képest a **szolgáltatásnyújtásnak nem minősülő tevékenységek köre**.

**Kivételek a szolgáltatásnyújtás alól**, vagyis nem esik adófizetési kötelezettség alá:

- ellenérték megfizetése, ha az pénzzel vagy készpénz-helyettesítő eszközzel (utalvánnyal) történik,
- a szolgáltatást ingyenes nyújtják vállalkozási célból
- ha a szolgáltatás ellenérték nélküli nyújtását jogszabály írja elő
- ha a szolgáltatás közcélú adomány, vagy
- kis értékű ajándék
- Társaságok egyesülése, átalakulása esetén a jogutódlással történő megszűnés, amennyiben a jogutód nem választott alanyi adómentességet.

### **V.3. Termék Közösségen belüli beszerzése**

Az egységes piac létrejöttével bevezetett új, bár átmenetinek tekintett áfa-rendszer új fogalmak bevezetésével is együtt járt. A Közösségen belüli forgalom vonatkozásában a

*termékexportot* felváltotta a Közösségen belüli termékértékesítés fogalma, míg a *termékimport* fogalmát pedig felváltotta a *Közösségen belüli beszerzés* fogalma. A termék export jelenleg nem jelent mást, mint a termékek kivitelét az EU-n kívüli harmadik országba. A tagállami, azaz az áfa irányelv hatálya alá tartozó területekre belföldről történő áru kivitelét pedig a *Közösségen belüli termékértékesítésnek* nevezik. A termék export valamennyi tagállamban adómentes. Ugyanakkor a *Közösségen belüli termékértékesítés* után, szemben a tagállamon belüli belföldi termékértékesítések adókötelezettségével, a Közösségen belüli áfa adóalany társaságok közötti termékértékesítés egy adómentes tranzakció lesz, adólevonási joggal.<sup>66</sup>

A *termékimport* fogalmát pedig felváltotta a *Közösségen belüli beszerzés* fogalma. A termékimport pedig a hatályos Áfa törvény szerint a terméknek az EU területére történő behozatala a közösségen kívüli területről, azaz harmadik országból. A termékimport adózási szabálya szerint, mivel az EU vámhatárai a külső határok, ez azt jelenti, hogy ha a termék belép az EU területére, akkor beáll alapesetben az áfa kötelezettség, ezt elkerülendő van egy kivételes szabály, az import adófizetési kötelezettségét a teljesítés helye határozza meg. Ez azt jelenti, hogy ha a termék fölött a vámjogi ellenőrzés fennáll, abban az esetben az áfa kötelezettség a célországban fog felmerülni. Például, ha átemelik az árut a hajókorláton, ott megfizetik az Áfát és már a többi határon nem kell megfizetni, vagy nem vámoltatják el, elviszik a célországba és ott fizeti meg a címzett az Áfát.

A magyar Áfa törvényben a *Közösségen belüli beszerzés*, mint adófizetési kötelezettséget megalapozó tényállá szabályait a csatlakozás napjától kell alkalmazni a többi EU tagállamból történő beszerzések adózására. Ez a fajta beszerzés ugyanis nem minősül termékimportnak, és az ilyen beszerzések nem a termékimportot terhelő áfa szabályai szerint adóznak. Alapvetően EU tagállamokból történik a termék megvásárlása, a tényállásban a megkülönböztetés aközött van, hogy adóalanyok között

<sup>66</sup> Súlyom Borbála: Az adócsalás és az adóelkerülés elleni harc az európai Unióban az általános forgalmi adózás területén különös tekintettel az Európai Bíróság joggyakorlatára Phd. értekezés, Pázmány Péter Katolikus Egyetem, Állam –és Jogtudományi Kar Doktori Iskola, Budapest, 2015. 38.o.

megy végbe a termékbeszerzés, vagy nem adóalany jogi személy általi beszerzésről van szó, mely a különleges adózási körnek történő értékesítés.

**A magyar szabályozás, átvéve a közösségi szabályozást Közösségen belüli termékbeszerzésnek tekinti:**

- a.) Terméknek adóalany vagy nem adóalany jogi személy általi beszerzése, feltéve, hogy
  - az értékesítő (eladó) adóalanyként jár el, és a saját tagállamában nem választott adómentességet,
- b.) új közlekedési eszköz beszerzése,
- c.) jövedéki terméknek adóalany vagy nem adóalany jogi személy általi beszerzése
  - feltéve, hogy a beszerzése után jövedéki adó fizetési kötelezettsége keletkezik.

Nem kell adót fizetni:

- olyan termék közösségi beszerzése, amely belföldön teljesített termékértékesítés lenne, és mentes lenne az adó alól
- használt ingóság, műalkotás, régiség közösségi beszerzése, feltéve, ha az értékesítő viszonteladó
- használt ingóság, műalkotás, régiség közösségi beszerzése, feltéve, ha az értékesítő nyilvános árverés szervezője,
- olyan termék közösségi beszerzése, amelynek beszerzője:
  - mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalany,
  - olyan adóalany, akit adólevonási jog nem illet meg,
  - vagy nem adóalany jogi személy. További feltétel ezen d.) pontba foglalt csoportnál, hogy az adott naptári évben a közösségi beszerzés adó nélküli összege max. 10.000,- euró, és ez az előző naptári évben is teljesült.

**Az adóalanyok közötti ügyletekre példa:** egy magyar adóalany egy német adóalanytól vásárol valamilyen terméket – ez a normál ügylet. Adóalanyok között jön létre az ügylet,

amit tudni fognak egymásról, mert a magyar és a német adóalanyoknak is kell kérni közösségi adószámot – ennek megadásával látja a két fél hogy mindketten adóalanyok. (Ennek jelentősége van, hiszen eltérés van a nem adóalany közötti ügyletek között.) Ekkor az értékesítéskor az áfa felszámítására nem kerül sor, hanem a magyar adóalany majd a termék belföldi forgalomba hozatala során fogja felszámolni az általános forgalmi adót. (célország elve) A beszerzése után az adót viszont levonhatja a magyar adóalany, amennyiben fennállnak az adólevonás feltételei, vagyis a Közösségen belüli beszerzés után keletkező fizetendő Áfát levonásba helyezheti, így valójában az adott ügylet vonatkozásában nem lesz ténylegesen elszámolandó adója.

*Különleges adózói körnek értékesített termék* kérdése. Ebbe a körbe tartoznak a speciális adózók, ide tartoznak az *alanyi adómentesek, a mezőgazdasági tevékenységet végzők,* illetve a *nem adóalany jogi személyek.* Ennek az esetkörnek a fontos jellemzője, hogy nincs áfa fizetési kötelezettsége és adólevonási joga sem a főszabály szerint. Ezen kívül a másik fontos jellemzője ezeknek az ügyleteknek, hogy ebben az esetben az egyes államok elfogadják, elviselik azt az esetet, hogy az áfa egy bizonyos értékhatárig ne hozzájuk folyjék be. Ez az értékhatár 10.000 euró.

Amennyiben ezt az értékhatárt nem haladják meg az ügyletek, akkor abban ez a speciális szabály érvényesül, ami azt jelenti, hogy ha a pld. egy francia adóalany egy magyarországi speciális adózói körnek értékesít valamilyen terméket, akkor fel fogja számítani az áfát, viszont a másik adóalanyának nem lesz adólevonási joga. Az áfa így a Francia költségvetés bevétele lesz. Ha az értékhatárt meghaladják az ügyletek, akkor már nem számítható fel az áfa Franciaországban, így ekkor Magyarországon kerül sor az áfa felszámítására.<sup>67</sup>

*Saját termékek tagállamok közötti mozgatása.* Amennyiben a saját terméket Közösségen belül mozgatják, ahová elfuvarozzák, az Közösségen belüli termékbeszerzés lesz, ahonnan fuvarozzák az közösségen belüli termékértékesítésnek minősül.

<sup>67</sup> A példákat lásd: Honyek P. (2013) Adó 2013. Magyarázatok (szerk. Herich) i.m. 243.-245.o.

#### **V.4. Termékimport adózása**

A termékimport úgy értelmezendő, hogy a termék a Közösségen kívüli harmadik országból kerül beszállításra a Közösség területére, és a termék még nincs szabadforgalomban. Szabadforgalomban lévők minősül a termék, ha az importeljárás már lezajlott és a kapcsolódó vámterheket már kivetették rá. Ebben az esetben a termék értékesítés már a Közösségen belüli termékbeszerzés szabályai szerint fog adózni.

Termékimportnak számít, ha a szabadforgalomban lévő terméket a Közösség vámterületének azon területéről hozták be, a Közösség más területére, amely terület rész az Áfa törvény alkalmazásában harmadik állam területe.

#### **VI. A teljesítés helye**

##### **VI.1. A teljesítés helye termékértékesítésnél**

Általános szabály szerint a teljesítés helye az a hely lesz, ahol a termék az értékesítés teljesítésekor ténylegesen megtalálható, feltéve, ha a termék fuvarozására nem került sor.

Különös szabályok:

Közösségen belüli termékértékesítés esetén, vagyis ha a terméket az átadó, az átvevő vagy bármelyikük megbízásából harmadik személy adja fel, vagy *fuvarozza el, a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a terméket a feladás vagy a fuvarozás megkezdésének időpontjában van*. Ha azonban a termék a feladás vagy a fuvarozás megkezdésének időpontjában a *Közösségen kívül, harmadik ország területén* (korábban külföldön) található, az átvevő pedig importáló, akkor az *importáló által végrehajtott termékértékesítés teljesítési helye belföld*.

A fuvarozás alatt minden közlekedést érteni kell, de vasúti-vízi-légi közlekedésre más szabályok vonatkoznak. Ha a termék értékesítése olyan vasúti, vízi vagy légi

személyszállítás során történik, amelynek indulási és érkezési állomása egyaránt a Közösség területén található, és amely nem tartalmaz megállást harmadik ország területén, a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a személyszállítás megkezdődik.

*Elektromos áram és gáz szolgáltatása* esetén ott történik meg a fizetés, ahol a kereskedő letelepedett vagy a székhelye van.

*Láncértékesítés esetén*<sup>68</sup> annál az értékesítésnél, amelyhez a fuvarozás köthető, a termék feladásának a helye, az azt megelőző értékesítéseknél szintén a termék feladásának a helye, míg az azt követő értékesítéseknél a termék rendeltetési helye minősül a teljesítés helyének.

*Fel – vagy összeszerelt termék* esetén, a fel – vagy összeszerelés helye.

## **VI. 2. Teljesítés helye szolgáltatásnyújtásnál**

Általános szabály: adóalany részére nyújtott szolgáltatás esetén a megrendelő székhelye a teljesítés helye.

Nem adóalany részére nyújtott szolgáltatás esetén a szolgáltatásnyújtó jogi személy gazdasági célú letelepedésének a helye felel meg a teljesítés helyének.

Különös szabályok:

A törvény itt is számos esetet sorol fel, nézzünk párat a példák kedvéért:

Ilyen eset például az *ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásoknak* az esete – ebben az esetben a törvényben meghatározott szolgáltatásról van szó, a teljesítés helye az ingatlan fekvése lesz (pld. ilyen lehet szolgáltatásként az ingatlanközvetítés a szakértői szolgáltatás, a építéskoordináló szolgáltatás.) *Fuvarozásnál ha személyszállításról* van szó a teljesítés helye az az útvonal-útszakasz lesz amelyet ténylegesen megtett. Van olyan eset, amikor a szolgáltatásnyújtás tényleges teljesítési helye lesz a teljesítési hely

<sup>68</sup> Láncértékesítésről akkor beszélünk, ha a terméket több adóalany értékesíti egymás után úgy, hogy közvetlenül az első eladótól az utolsó vevőhöz kerül. Alapesetben a fuvarozást szervező beszerzői minőségéből kell kiindulni. Kivétel, ha bizonyítja, hogy értékesítési minőségében járt el. Sike Olga: Áfa, Adótan 2013. (szerk. Herich György) Penta Unió, Pécs 2013. 319.o.

ez akkor áll fenn, *ha nem adóalany részére végzik a szolgáltatást*, ilyenek az éttermi szolgáltatások vagy a szakértői értékelés (kivéve: ingatlant). Közlekedési eszköz rövid időtartamú (30-90nap) bérbeadása esetén a teljesítés helye, ahol birtokba adják a közlekedési eszközt.

### **VI. 3. Teljesítés helye termék Közösségen belüli beszerzése esetén**

Közösségen belülről történő termékbeszerzés esetén – a közösségi áfa-rendszer általános szabályai szerint – a teljesítés helyének a *termék feladásának* vagy a *fuvarozásának rendeltetési helyét* kell tekinteni.

Az ún. **háromszögügyletekhez kapcsolódó szabály** a következő:

Háromszögügyletnek tekintjük, amikor két egymást követő értékesítés három különböző tagállambeli adóalany között történik, illetve a második ügyletben a vevő lehet adóalany, vagy nem adóalany adófizetésre kötelezett jogi személy is, és *a termék az első értékesítőtől közvetlenül az utolsó vevőhöz kerül a fuvarozás során*. **Példa:** A vevő (B) egy másik tagállambeli adóalanyt (A) bíz meg egy termék beszerzésével, amelyet közvetlenül a beszerző (A) szállít le a harmadik tagállamból (C) a vevő (B) számára. A példában (A) francia adóalany, (B) osztrák adóalany (C) német adóalany. A közösségen belüli beszerzések általános szabálya szerint a teljesítési hely, vagyis ahol az adót meg kell fizetni, a termék *elfuvarozásának – ahol feladták a terméket – rendeltetési helye lesz*. Ez azt eredményezi, hogy a példa szerinti osztrák adóalanyt Németországban keletkezne adófizetési kötelezettsége, valamint teljesít Németországban egy belföldi értékesítésnek minősülő ügyletet. Az adózóra háruló adminisztratív terhek és az adózási kötelezettséget keletkező ügyletek csökkentése érdekében lehetőség van arra, hogy az osztrák adóalany Németországban teljesített Közösségen belüli termékbeszerzése adómentes legyen, valamint a németországi értékesítése után az adófizetési kötelezettség ne őt, hanem a vevőt terhelje, és ne kelljen emiatt az ügylet miatt



Németországban adóalanyként bejelentkeznie.<sup>69</sup>

#### **VI.4. A teljesítés helye termékimportnál**

Termékimport esetén – főszabályként – a teljesítés helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amelybe az importált terméket a Közösség területére behozzák, azaz ahol a termék a Közösségetörténő bejutáskor található. Speciális szabály, ha a termék felett a vámjogi ellenőrzés megmarad, a termék nem kerül szabad forgalomba, akkor a teljesítés helye a célország lesz – azaz ahol a termék szabad forgalomba kerül.

#### **VII. Az adó alapja, adó mértéke**

Főszabályként az **adó alapja a teljesítés ellenértéke, beleértve az árat közvetlenül befolyásoló támogatást.** Ebbe minden árképző tényező beleszámít, így az adók és más az árat közvetlenül befolyásoló kötelező jellegű befizetések is, kivéve magát az Áfát. A teljesítéshez közvetlenül kapcsolódó járulékos költségek még akkor is részei az adó alapjának, ha esetleg külön megállapításon alapulnak.

Az **árleszállítás**, árengedmény címén elengedett összeg ugyanakkor **nem része** az adó alapjának, feltéve, ha nem gazdaságilag kapcsolatban álló, függő felekről van szó, így a csökkentés eredményeként nem alakul ki aránytalanul alacsony ár.

**Az adó mértéke:** Az általános kulcs 27% és két kedvezményes kulcs tartozik hozzá: 18% és 5%.

18% - os kulcs alá tartozik például: néhány alapvető élelmiszer (tej, tejtermékek, kenyér, pékáru, kereskedelmi szálláshely szolgáltatás). **5%-os** adókulcs alá tartozik például: (gyógyszerek, napilap, könyv, távhőszolgáltatás)

Az adó mértékénél az adókulcsok többször is több változáson mentek keresztül. A korábbi 0%-os adókulcsot felváltotta az 5%-os adókulcs, majd változott a korábbi 12,

---

<sup>69</sup> Honyek P. (2013. i. m. 264.o.

majd 15%-os kedvezményes adókulcs is, 18%-ra. A legerőteljesebb változás azonban az irányelv által megengedett 25%-os adókulcs felemelése **27%-ra**, mely csak a Bizottság engedélyével történhetett. Az adókulcsok változását két ok indokolta. A 0%-os adókulcs 5%-ra emelésének jogharmonizációs okai voltak, tekintettel arra, hogy a közösségi szabályozás szerint a kedvezményes adókulcs mértékének is legalább 5%-nak<sup>70</sup> kell lennie, ugyanakkor a 12%-os, majd 15%-os adókulcs **18%-ra** emelése költségvetési célokat szolgált.

### VIII. Az adómentesség esetei

Az adó alóli mentességnek több esete lehetséges, a leggyakoribb megkülönböztetés az alanyi és a tárgyi adómentesség. Az Áfa törvény különbséget tesz ezeken felül az *adólevonási jog nélküli adómentesség* és az *adólevonási joggal együtt járó adómentesség* között.

#### VIII.1. Adólevonási jog nélkül adómentes

##### a.) alanyi adómentesség

Egy adott adóévre választható adózási forma. Adófizetési kötelezettség nem terheli az adóalanyt, de adólevonási joggal sem élhet, számlán adót nem tüntethet fel. Az alanyi adómentesség időszakában keletkezett előzetesen felszámított adót a későbbiekben sem lehet levonásba helyezni.

Feltételei:

- belföldön gazdasági céllal letelepedett legyen, székhelye, telephelye, fióktelepe, lakóhelye belföldön legyen,
- termékértékesítésből és szolgáltatásnyújtásból származó előző évi tény – és tárgyévi várható árbevétele a 6 millió Ft-ot ne haladja meg
- ha ezt túllépi, elveszti az adómentességét

<sup>70</sup> Öry Tamás (szerk.): Az Európai Közösség adójoga, KJK-Kerszöv, Budapest, 2001. 96. o.

- a tárgyévet megelőző év utolsó napjáig be kell jelenteni, hogy ezt az adózási módot választja (új alapítás esetén-bejelentésnél meg kell jelölni)

Megszűnése:

- döntésen alapul, mivel a következő évben nem választja, be kell jelentenie az adóhatóságnak
- jogutódlás esetén automatikusan megszűnik
- 6. millió Ft. árbevételt átlépi
- 2 évig nem választhatja ezek fennállása esetén.

Az alanyi adómentességet választó adóalanyt megilleti az adózás választásának joga akkor is, ha a Közösségen belülről történő termékbeszerzése a tárgyévben nem éri el a 10.000 EUR-t, adólevonási joggal azonban ekkor sem élhet. Az új közlekedési eszközökre vonatkozó általános tilalom, hogy az új közlekedési eszköz Közösségen belülről történő értékesítésére az alanyi adómentesség nem alkalmazható.

#### **b.) tárgyi adómentes (adólevonási jog nélkül)**

- tevékenység közérdekű jellege alapján meghatározott adómentesség: Nem választható, hanem kötelező, a törvény taxatívén felsorolja, hogy mely tevékenységekre terjed ki: társadalmi közös fogyasztásként megvalósuló tevékenység, a törvény meghatározza konkrét ismérvekkel azokat a személyeket és szervezeteket, amelyeket ez megillet. pl.: postai szolgáltatás, oktatás, sport szolgáltatás
- tevékenység sajátos jellege alapján: (példálózó jelleggel)
  - pénzügyi és biztosítási szolgáltatások
  - ingatlanhoz kötődő szolgáltatások és az ingatlan értékesítés

#### **c.) Adó alóli mentesség termék Közösségen belüli beszerzése esetében (adólevonási jog nélkül adómentes) Feltételei:**

1. ha a termék magyarországi értékesítés is adómentes lenne
2. ha a termék importja adómentes lenne
3. adómentes tevékenységhez használja, vagy belföldi beszerzés esetén az adó levonható volna
4. másik tagállamban visszatérítésre lenne jogosult
5. másik tagállamban adóalany (de belföldre nem) szerzi be a terméket belföldi értékesítésre
6. harmadiktól fuvarozzák el (háromszögügylet esetén, vagy közvetítő)
7. a beszerző adófizetésre kötelezett.
8. ha vámmentes körbe tartozna, amennyiben harmadik országból szerezné be a terméket (ennek oka az egyelő elbánás elve) és további feltétel, hogy
  - a beszerző másik tagállamban lévő adóalany legyen
  - a beszerzés további belföldi értékesítéshez kapcsolódjon
  - az áru feladási helye eltérjen a beszerző nyilvántartásba vételi helyétől

### **VIII.2. Adólevonási joggal adómentes**

Az adómentesség másik nagy csoportjába tartoznak azok az esetek, amikor adólevonási joggal jár együtt az adómentesség. A Közösségen belüli ügyletek megjelenéséhez kapcsolódik – az adófizetési kötelezettség vonatkozásában a rendeltetési ország elvének megfelelően – a Közösségen belüli értékesítés mentesítése az adófizetési kötelezettség alól. (A konstrukció lényegében nem más a termékexport esetében sem).

Ennek megfelelően levonási joggal mentes asz adó alól:

- g.) *közösségen belüli értékesítés*: kizárólag olyan Közösségen belüli értékesítés adómentes, amely után a Közösségen belüli beszerzés jogcímén adófizetési kötelezettség keletkezik. Levonható a beszerzésekre eső áfa, szükséges feltétel a közösségi adószám kiváltása.

h.) *termékimport*: Azonos elbánás elve alapján olyan termék importjára kerül sor, amely termék belföldi értékesítése egyébként adómentes lenne. Vámmentesség: a vámmentes termékek áfa mentesek is lesznek főszabály szerint. pl.: tengeri zsákmány kikötői importja, központi bank által importált arany, diplomáciai nemzetközi szervezetek importja.

i.) *termékexport*: A közösség területén kívülre történő termékértékesítést jelent.

Feltételei: – az értékesített terméket a teljesítés napját követő 90 napon belül ki kell léptetni a közösség területén kívülre-vámhatósági igazolás szükséges

- a terméket nem lehet használni és hasznosítani. kivétel: próbagyártás,
- a beszerző fuvaroztatja el a terméket

Speciális esetei: – közhasznú tevékenységet végző szerv általi termékkivitel. pl.: humanitárius célból történő termékértékesítés esete.

- külföldi utas poggyászában kivitt termék, amely lehetővé teszi az adómentes vásárlást vagy az áfa visszatérítést

Az exporttal hasonló elbírálás alá esik az exporttal hasonló jellegű szolgáltatás. pl.: bér munka, fuvarozás, termék őrzése.

j.) Termékexporttal azonos megítélés alá eső ügyletek:

3. diplomáciai és konzuli képviselő hivatalos és magáncélú beszerzései
4. NATO általi beszerzések

Utólagos adó-visszatérítés formájában biztosítja az adómentességet.

k.) *nemzetközi közlekedéshez, forgalomhoz közvetlenül kapcsolódó termékértékesítés és szolgáltatás* (vízi, légi, vasúti)

A közösségen belüli és kívüli utak is ide tartoznak. Az üzemeltetéshez, a fedélzeti ellátáshoz szolgáló termékekre vonatkozik az adómentesség.

l.) termékek nemzetközi forgalmához kapcsolódó tevékenység:

pl.: adóraktározási eljárás a kapcsolódó szolgáltatásokkal együtt. Olyan tevékenység, amelyekre a nemzetközi, illetve az uniós szabályozás a tagállamok számára ad lehetőséget, hogy egyes tevékenységeket mentesítsenek az adó alól.

### **IX. Az adó levonásának szabályai**

Az áfa szabályozás egyik legsarkalatosabb pontja az adólevonási jog, azaz az előzetesen felszámítható adó visszaigénylése, a gyakorlatban is a legtöbb problémát és értelmezést igénylő kérdéskör. A hozzáadott értékadózás alapvető követelménye, az adóhalmozódás kiküszöbölésének eszköze az adólevonási jog. Személyi és tárgyi feltételei vannak, de a legalapvetőbb feltétel, hogy a korábbi értékesítési fázisok során áthárított adó levonásra kerülhet abban az esetben, az a beszerzés adóköteles tevékenységet szolgál.

#### **d.) Személyi feltétele:**

- az adófizetésére köteles adóalany egyszeres vagy kettős könyvvitelt alkalmazzon,
- tételes költségelszámolással éljen.

#### **e.) Tárgyi feltétele:**

- az előzetesen felszámított Áfát hitelesen igazoló dokumentum, az adóalany nevére szóló számla (fő szabály szerint ez a dokumentum a számla)
- termékimportnál szabad forgalomba helyezésről szóló határozat
- speciális esetben: egyéb okirat is szolgálhat alapjául az adólevonási jognak.

#### **f.) Tartalmi feltételei:**

A törvény meghatározza azokat az eseteket, amikor lehetővé teszi az adólevonási jogot, illetve azokat is, ahol tiltja vagy korlátozza azt.

**Adólevonási jog áll fenn, azaz az adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja az előzetesen felszámított adót, vagyis levonható:**

(elévülési időn belül)

- az az adóösszeg, melyet a részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás során egy másik adóalany – ideértve átalakulás esetén annak jogelődjét is –, valamint az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló törvény

hatálya alá tartozó adóalany rá áthárított,

- Levonható az adó, ha saját maga állapította meg az Áfát fizetendő adóként. pl.: termékimport, közösségen belüli termékbeszerzés vagy előleg esetén.
- levonható az adó, ha saját vállalkozásában végzett beruházást és az ehhez kapcsolódó fizetendő adót megállapította

Adólevonási jog korlátozása:

- termékek vagy szolgáltatás nyújtás esetén, amelyek fokozottan alkalmasak magáncélú felhasználásra vagy fogyasztásra.
- csak akkor érvényes a tiltás vagy korlátozás, ha nem továbbértékesítési célból történik a termékbeszerzés. pl.: élelmiszer, ital beszerzése, motorbenzin, üzemanyag, taxi szolgáltatás, parkolási szolgáltatás stb.

Előzetesen felszámolt adó megosztása: adólevonásra jogosító, illetve nem jogosító tevékenységet végző adóalany esetében kötelező.

**Az adólevonási jog gyakorlása** úgy történik, hogy a fizetendő adóból levonjuk az előzetesen felszámított adót. ( $FA-EFA = -X$  vagy  $+X$ ) A különbség lehet pozitív, ilyenkor az adóalany az adóhatóság felé befizetési kötelezettsége keletkezik, és lehet a különbség negatív, ilyenkor az adóalany visszaigényli a különbséget az adóhatóságtól.

#### **Adó visszaigénylésének feltételei**

Az általános forgalmi adó törvényben az adólevonási joggal nem tévesztendő össze az adóalany visszaigénylési joga. **Visszaigénylésről** akkor beszélhetünk, ha az adóalany által levonásba helyezett adó összege egy adott elszámolási időszakban meghaladja a fizetendő adó összegét, vagyis az adóalany negatív elszámolandó adója van. A negatív elszámolandó adót tovább lehet vinni a következő adóbevallási időszakra, ahol az a fizetendő adó összegét csökkenti.

A negatív elszámolandó adót nem lehet automatikusan visszaigényelni. Két jogcím alapján nyílnak meg az adóvisszaigénylési jog. Egyrészt meghatározott értékben teljesített termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás után, vagy bizonyos értékű tárgyi

eszközberuházás után. A feltételek vagylagosak, a visszaigénylési jog bármelyik feltétel teljesítése esetén megnyílik, nem szükséges a két feltétel együttes teljesítése

Tehát, ha levonjuk a fizetendő (azaz az adóalany által felszámított Áfából: FA) Áfából levonjuk az előzetesen felszámolt adót (EFA), és negatív összeget kapunk, akkor megnyílik a visszaigénylés lehetősége:

**További feltételei:**

- havi bevalló esetén a visszaigényelt összegnek az 1. millió Ft-ot kell elérnie
- negyedéves bevalló esetén: 250.000. Ft-ot
- éves bevalló: 50.000 Ft-ot
- lehetőség van a következő bevallási időszakra való görgetésre, amíg eléri a határt
- nem kötelező visszaigényelni, hanem a soron következő bevallási időszakban is elehet számolni ezt a különbözetet.

Különleges szabályok vonatkoznak pld.: a mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalanyra, utazásszervezési szolgáltatást végzőre.

**X. Összegzés: az áfa jövője a Bizottság javaslatai, az amerikai modell és egyes elméletek szerint**

Áttekintve az áfa szabályozás legfontosabb rendelkezéseit megállapíthatjuk, hogy az több lényegi módosításon is átesett, összhangban az új áfa irányelv rendelkezéseivel. A szabályozás azonban még mindig sok kívánni valót hagy maga után, így túlságosan bonyolult, nehezen követhető, értelmezhető, a gyakorlati alkalmazása így nehézkes, és ez már önmagában is magában hordozza az adóelkerülő magatartások lehetőségét. Az új irányelvek bevezetése miatti módosítások az utóbbi tíz évben megnehezítették, és nem megkönnyítették a törvény használatát és értelmezését. A bonyolult, nehezen értelmezhető, és a gyakorlatban nehezen alkalmazható jogszabályok maguk után vonják az értelmezési kérdéseket. Ennek következményeként megállapíthatjuk, hogy ez az az adónem, amely a legtöbbször került és tett vizsgálat tárgyává az Európai Unió Bírósága,



jelenleg is van folyamatban levő eldöntendő ügyünk előzetes döntéshozatali eljárásban.<sup>71</sup> Nem mondható ugyanakkor el, hogy más tagállamokhoz viszonyítva kimagaslóan sok, vagy nagy jelentőségű témában került összeütközésbe a magyar és az uniós jog, az Európai Bíróság ugyanis általában technikai jellegű szabályokat talált uniós jogba ütközőnek.<sup>72</sup>

Az is látható viszont, hogy az adócsalás és adóelkerülés elleni küzdelem, mint az Európai Unió adópolitikájának legfontosabb pillére, még további rendelkezések megszületését vetíti előre. Alapvető problémát jelent ugyanis a szabályozásban az, hogy minden olyan rendszer, amelynél az egyik tagállamban kell fizetni azt az adót, amelyiket a másik tagállamból igényelnek vissza, eleve magában hordozza az adóelkerülés lehetőségét.<sup>73</sup> Tehát a módosítások ebből következően előre vetíthetőek.

Felmerülhet így a kérdés, ennyi idő távlatából, hogy beváltotta-e az európai áfa szabályozás a hozzá fűzött reményeket, és nem lenne-e alkalmasabb egy amerikaihoz hasonló áfa rendszer bevezetésére áttérni Európának? Az amerikai rendszerben ugyanis

---

<sup>71</sup> „A magyar adóhatóság ellenőrzései során azt a gyakorlatot folytatja, hogy egy adott gazdasági esemény fizikai megvalósulásának elfogadása ellenére tartalmilag hibás, fiktív számlának nyilvánítja azokat a számlákat, amelyek esetében úgy látja, hogy a számlakibocsátó a gazdasági esemény elvégzéséhez szükséges személyi és tárgy feltételekkel nem rendelkezik, nem rendelkezett. Azt azonban már nem vizsgálja, hogy akkor ki volt az, aki a gazdasági eseményt a valóságban teljesítette. Ezt követően pedig a számlabefogadó elvárható körülményeként – és ezáltal a levonási jogát is – kétségbe vonja arra hivatkozva, miszerint nem vizsgálta meg eléggé a partnerét, így tudnia kellett arról, hogy adókiadásban vesz részt. A helyzet adójogi következményeit csak tovább súlyosbítja az a hatósági gyakorlat, hogy a fiktív számlázással összefüggésben a büntető jellegű 200 százalékos adóbírságot szabja ki –olvasható a blogban. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság augusztus 18-i beadványa a következő kérdések mentén kéri az EB állásfoglalását; mi várható el az adólevonási jogát gyakorolni kívánó adózótól, és mi várható el az adóhatóságtól, akit főszabályként a bizonyítási kötelezettség terhel? A kellő körülmények vizsgálata fogalmilag kizárt-e arra hivatkozással, hogy a gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között jött létre, illetve hogy a számlabefogadó kellően körülményeként magatartása csak a nemzeti adójogi szabályok szerinti formai hibás számlák esetében vehető figyelembe?” Az Európai Bíróság a bizonyításra vonatkozó belső jog megsértését is kimondhatja ebben az ügyben a blog írója szerint lásd erről: [http://www.napi.hu/ado/a\\_nav\\_kormere\\_nezhet\\_az\\_europai\\_birosag.606419.html](http://www.napi.hu/ado/a_nav_kormere_nezhet_az_europai_birosag.606419.html)

<sup>72</sup> Földes Balázs: magyar vonatkozású áfaügyek az Európai Bíróság gyakorlatában in: Az Európai Unió adójoga (szerk. Öry Tamás) Complex kiadó Budapest, 2013. 237.o.

<sup>73</sup> lásd: Sólyom Borbála: Az adócsalás és az adóelkerülés elleni harc az Európai Unióban az általános forgalmi adózás területén különös tekintettel az Európai Bíróság joggyakorlatára Phd. értekezés, Pázmány Péter Katolikus Egyetem, Állam –és Jogtudományi Kar Doktori Iskola, Budapest, 2015. 45.o. (hivatkozik rá: Dr. Erdős Éva: Az általános forgalmi adóztatás jogi alapja és lehetséges fejlesztési irányai, Kúria Áfa adólevonás Joggyakorlat elemző Csoport, 2016.

csak a kiskereskedelmi fázisban tevődik rá a forgalmi adó az árura, így a visszaélések lehetősége jóval kisebb.

Az Európai Unióban az adóelkerülés és az adócsalás elleni küzdelem folyamatos intézkedéseket igényel, mely intézkedések az irányelvek, bizottsági javaslatok számában és tartalmában is visszatükröződnek. Az adminisztratív együttműködési intézkedések<sup>74</sup> mellett, felerősödtek a Bizottság javaslatai: melyekben a Bizottság alapvetően az áfa csalások két területét ítélte a legsúlyosabbnak: a hiányzó kereskedős (missing trader fraud) és a körbeszámlázásos (carousel fraud) áfa csalási konstrukciókat. A *Bizottság a 2004-ben kiadott dokumentumában*<sup>75</sup>, mely az általános forgalmi adózás területét érintő adminisztratív együttműködésre vonatkozott, az áfa csalás elleni fellépés lehetséges megoldásaként két fejlesztési irányt jelölt meg: az egyik út az áfa beszedés és ellenőrzés rendszerének radikális átalakítását tűzte ki célul, míg a másik opció az áfa rendszer működésének alapjaiban történő átalakítását jelölte ki.<sup>76</sup> Az áfa beszedés eszközeinek fejlesztéseként a Bizottság a tagállamok közötti VIES információ csere rendszer hatályának a kiterjesztését jelölte meg a közösségi szolgáltatásnyújtások területére, valamint a rendszerbe történő adatfeltöltés – az adóbevallási időszak végétől számított 3 hónapos – idejének a lecsökkentését. További irányként említette a tagállami kockázatelemzési rendszerek fejlesztését, melynek értelmében a tagállamok az adóellenőrzési kapacitásait a leginkább kockázatos adózók vizsgálatára fordíthatják, és az elektronikus ellenőrzések minél szélesebb körű alkalmazását is javasolta. A Bizottság konkrét ajánlásokat is megfogalmazott a két legsúlyosabb adócsalási magatartás visszaszorítására, így javasolta például a gyanús vállalkozások ellenőrzését már azok áfa regisztrációjakor. A hiányzó kereskedős modellekre speciális adózói profilok kialakítását indítványozta, valamint a fizetendő adó összegét meghaladó előzetesen felszámított áfa

<sup>74</sup> lásd például a Tanács 1798/2003/EK rendeletét (2003.október 3. ) a hozzáadott értékadó területén történő közigazgatási együttműködésről

<sup>75</sup> Report from the Commission to the Council and European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud COM 2004260 final in: Súlyom B. 82015) i.m 47.o.

<sup>76</sup> Súlyom B (2015) i. m. 47-49.o.

kiutalásánál javasolta, hogy a kiutalás csak a gyanús tranzakciót követő ellenőrzés lezárását követően történjen meg. *Az áfa rendszer univerzális átalakítására is tett javaslatot a Bizottság*, így rámutatott a tagállamok közötti adóalanyokat érintő, (Business to business, B2B) tranzakciókat illető áfa fizetés felfüggesztésének a lehetőségére, az ügyletek teljes áfa mentesítése vagy fordított adózása révén. További opcióként jelölte ki a tagállamokon belüli adóalanyokat érintő ügyletek vonatkozásában a csak egyes szektorokat érintő, célzott fordított adózási mechanizmus bevezetését, valamint a közösségi tranzakciók részlegesen vagy teljes egészében történő adókötelessé tételét. Végül rámutatott annak a lehetőségére, hogy az adólevonási jogot az eladó általi adófizetési kötelezettséghez kellene kapcsolni, azaz az ellenérték megfizetéséhez.<sup>77</sup>

2006-ban<sup>78</sup> egy újabb dokumentum született az áfa csalások átfogó stratégiájáról, amely már arra is rámutatott, hogy a körbeszámlázásos csalási konstrukciók tovább fejlődtek, amennyiben abban egyre gyakrabban vesznek részt Közösségen kívüli harmadik országban honos szereplők.

A legutóbbi adócsalás elleni fellépés eszközeként a *Tanács rendeletet* alkotott<sup>79</sup> a tagállamok közötti együttműködésről és az *Eurofisc rendszer*<sup>80</sup> bevezetéséről. Az *Eurofisc rendszer* a több tagállamra kiterjedő hatályú ellenőrzéseket támogatná, egy tagállami szakértőkből álló uniós ellenőrzési csoporton keresztül. Ez a csoport közösen lépne fel a határon átnyúló ellenőrzések során az adócsalás elleni fellépést elősegítve. 2013-ban a Tanács elfogadta az ún. „*gyors reagálási mechanizmust*” (*QRM*). Ez az új irányelv lehetővé teszi a derogációk esetében az egyszerűsített eljárást az áfa irányelv 395.cikkével kapcsolatban.

Az uniós áfa rendszer továbbfejlesztésének irányáival, az adócsalás elleni fokozottabb fellépéssel kapcsolatosan több elmélet is napvilágot látott. Említhetjük a

<sup>77</sup> Sólyom B. (2015) i. m. 47-49.o.

<sup>78</sup> Communication from the Commission to the Council, European Parliament, and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a coordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud COM (2006) 254 final hivatkozva: Sólyom B. (2015) i.m. 49.o.

<sup>79</sup> a Tanács 904/2010/EU rendelete (2010. október 7.) a hozzáadott értékadó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről HL.L268,2010,10.12.

<sup>80</sup> Sólyom B. (2015) i. m, 201.o.,

*Varsano modell*<sup>81</sup>, amely a kettős áfa kulcsra épülő modell, a célországban történő adóztatásra épül a javaslat, amely ugyanakkor a tagállamok közötti tranzakciókat sem kezeli úgy, mintha 0%-os adókulccsal adóznának. Lényege, hogy a származási hely országában kiszabott adó – függetlenül attól, hogy azon hányszor át lép az áru – ne lépje át az országhatárt. Ezt úgy lehetne elkerülni, hogy amennyiben az terméket valamely tagállam határain kívül értékesítik, egy adózási hitel konstrukcióval oldanák meg, hogy kettős adóztatás történjék. A probléma csak az, hogy a származási hely országa nem hitelezhet az importőrnek, ugyanis az importőr egy másik tagállam joghatósága alá tartozik. Ezért ezt a problémát és a célország szerinti adóztatás kérdését egy kettős áfa rendszer kialakítása oldaná meg, amelyben lenne egy valamennyi tagállamban felszámított ( föderális) áfa és emellett egy kiegészítő áfa kulcs 8 tagállami áfa 9, amelyet minden egyes tagállamban felszámítanak. A föderális áfa szempontjából az államhatárok nem lennének lényegesek, ugyanis az adót az egész közösségben kivetik. A tagállami áfa hatásköre azonban véget érne, amint az áru elhagyná az országot. A föderális Áfát fizető exportőrök és importőrök az áfát a föderális adóban fizetnék meg a határon átnyúló tranzakciónál. A tagállami adóhatóság pedig mind a tagállami, mind a föderális Áfát beszedné az importőrnek pedig biztosítaná az adóhitelt. Ennek eredményeként a föderális áfa mentesülne a jelenlegi áfa beszedés alól, mivel ott csak pozitív vagy negatív összegű adóhitelek keletkeznének.<sup>82</sup> Ez a módszer olcsóbbá és egyszerűbbé tenné az adóalanyok számára az adminisztrációt.

Az áfa csalások ellen hatna *az áfa bankszámla rendszerek* kialakítása is. A kereskedők egy külön bankszámlát nyitnának, amelyre átutalnák a vásárlóiknak felszámított áfa összegét. Amennyiben az adóhatóság gyanúsna találná az áfa visszaigénylést, ezen a számlán egyszerűen ellenőrizhetné, hogy valóban megfizették-e a visszaigényelt adó összegét.

Hatékony eszköz lehetne *az előre fizetett áfa* is, amelyben a beszerzési ország kereskedőinek kellene megfizetniük az országukba irányuló, beszerzésre kivetett áfát. A

<sup>81</sup> A kettős áfa kulcs modelljét Ricardo Varsano dolgozta ki. Sólyom b. (2015) i. m. 177.o.

<sup>82</sup> Sólyom B. (2015) i. m. 177. -179.o.

beszerzést lebonyolító adóalany ezt követően a fizetési bizonylatát bemutatná az értékesítési tagállam kereskedőjének. Ezen bizonyíték alapján a tranzakció az értékesítés országában 0%-os adókulcs szerint működne (adólevonási joggal mentes tevékenység).

*Az adózó és az adóhatóság együttműködésének modellje közé soroljuk az amerikai gyakorlatot<sup>83</sup>. Az egyesült államokban 2002-ben a Sarbanes-Oxley törvény vezette be az adóhatóságok és a vállalkozások közötti szoros együttműködésen alapuló ellenőrzési koncepcióját. A kiindulópontot az adta, hogy az adminisztráció költségei nagyon megnöttek, így közös érdek lett annak visszaszorítása. Ezt önkéntes adóteljesítési megállapodással és önkéntes adóellenőrzési megállapodásokkal érik el. *Az önkéntes adóteljesítési megállapodás**

( managed compliance agreement=*MCA*) egy szerződés valamely amerikai tagállam és az adófizetője között, amelyben lehetővé teszik, hogy az adófizető egy egyszerűsített eljárás keretében számítsa ki és fizesse meg az állami/tagállami vagy szövetségi fogyasztási adóját. Az *MCA modell* lényege, hogy a vevő közvetlenül az adóhatóságnak, nem pedig a neki szállító feleknek fizeti meg a beszerzéseire kivetett áfát. Az *MCA* hatálya alatt fizetendő adót a felek megállapodása szerint az összbeszerzésre megállapított adókulcs vagy arányszám határozza meg. Az ellenőrzésnél pedig az adóhatóság nem azt vizsgálja, hogy az adót ügyletenként alul vagy túlfizették-e, hanem, hogy betartották-e a megállapodást vagy sem. Az amerikai tapasztalatok azt mutatják, hogy ezzel jelentős eredményeket lehet elérni. A jobb ellenőrizhetőség érdekében néhány amerikai államban, ahol nagyobb az adócsalás, bevezették az *MCA* modellhez a számítógépes ellenőrzési rendszereket is. A másik módszer az önkéntes adóellenőrzési megállapodás (managed audit agreement: *MAA*), aminek lényege, hogy az adófizető saját maga végzi el a könyveinek, nyilvántartásainak a vizsgálatát, az adóhivatal által meghatározott eljárás szerint. Az adófizető egy adóellenőr irányításával tulajdonképpen önellenőrzést végez., amelynek eredményeként megállapítja, hogy teljesítette-e az adófizetési kötelezettségét. Az *MAA* rendszerében az adóhatóság az adófizetőnek egy

<sup>83</sup> Solyom B. (2015) i. m. 205-207.o.

méltányos időkeretet biztosít, ami alatt el kell végeznie az ellenőrzést. Az irányított önellenőrzésért cserébe, az adóhatóság elengedi az adóbírságot és a késedelmi kamat egészét vagy egy részét. Míg az MCA a jövőbeni ügyletekre adókötelezettségekre fókuszál, addig az MAA a múltbéli adóbevallási időszakokban lebonyolított ügyletekre összpontosít. A két modell elősegíti az önkéntes jogkövetést, a szigorú ellenőrzésekkel szemben. Az amerikai rendszerben az adóhatóság mindemellett csak azokkal az adófizetőkkel köt szerződést, akik megbízható adósok és jogkövetőek, adózói múltjukban nem szerepel csődeljárás, vagy nincs a rovásukon büntetőeljárás.<sup>84</sup> Egyetértek Sólyom borbálával, aki PhD dolgozatában vizsgálta ezen rendszereket, hogy e két amerikai megoldás az európai unióban is hasznosítható lenne az adminisztratív együttműködések körében.

A Bizottság 2010-ben alkotta meg a Zöld könyvet<sup>85</sup>, mellyel konzultációt indított el az áfa jövőjéről. Kidolgozott egy új csalás elleni cselekvési programot<sup>86</sup>, aminek célja az adócsalás elleni, több adónemet is érintő küzdelem. Említésre méltó, hogy ebben a programban a Bizottság öt olyan témakört határoz meg a megoldások körében, melyek hosszú távú célokat és rövid távú célokat is tartalmaznak. Mindenképpen egyet kell értenünk a Bizottság azon rövid távú céljaival, amely az adózási struktúra egyszerűsítését, a gyors reagálási mechanizmust, az áfa rendszer stabilizálását, és új adóbeszedési mechanizmusok bevezetését szorgalmazza.

A határon átnyúló gazdálkodás, és az áfa regisztrációs kötelezettségek egyszerűsítését célozza az *egyablakos ügyintézés* koncepciója is (One stop shop –OSS).<sup>87</sup> E szerint a több tagállamban is adóköteles tevékenységet folytató adózók egyetlen tagállam adóhatóságával állhatnak kapcsolatban adókötelezettségeik (adóbevallás, regisztráció)

---

<sup>84</sup> Robert F. van Brederode: The enforcement of tax compliance in the united states through Public-Private Contracts, Int. VAT mon. January/February 2008. P.29. Hivatkozva Sólyom B. (2015) i.m. 207.o.

<sup>85</sup> Zöld könyv a HÉA jövőjéről, Úton az egyszerűbb, szilárdabb és hatékony HÉA rendszer felé COM (2010) 695 végleges

<sup>86</sup> A bizottság közleménye az Európai Parlamentnek, és a Tanácsnak, Cselekvési terv az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem megerősítésére COM(2012) 722/2

<sup>87</sup> Sólyom B. (2015) i. m. 198.o.

teljesítése során. Eszerint az egyik tagállamban honos adóalanyoknak a másik tagállamban nem kell regisztrálni és áfa bevallást benyújtania, hanem ezt a saját tagállama szerinti tagállamból intézheti az egyablakos rendszeren keresztül.<sup>88</sup> 2010-ben már egyfajta egyablakos koncepciót bevezetésre került, azonban 2015-től a rendszer kiszélesítésre kerülne.

Álláspontom szerint a fenti javaslatok között sok hasznosíthatót találunk, azonban a fenti javaslatok mellett mindenképpen szükséges azoknak az értelmező fogalmaknak a tisztázása, amelyek az Európai Unió Bíróságának döntéseiben jelentek meg<sup>89</sup>, és ugyancsak fontosnak tartom az áfa szabályozás egyszerűsítését, áttekinthetőbbé tételét is. A Bizottság törekvése egyértelmű és nem elhanyagolható, a törekvések várhatóan a jövőben megjelennek jogforrási szabályozási szinten is. Az értelmező munkát pedig – várhatóan – jelentősen elő fogja segíteni az áfa Joggyakorlat Elemző Kúriai Csoport munkája.

---

<sup>88</sup> 2010-ben már egyfajta egyablakos koncepciót bevezetésre került, a valamely tagállamban nem honos uniós adóalanyok Áfa visszatérítésére vonatkozóan. Sólyom B. (2015) i.m. 199.o.

<sup>89</sup> Ilyen például a joggal való visszaélés fogalmának tisztázása, a „tudta vagy tudnia kellett volna” formula egységesítése, és alkalmazása azoknál az adóalanyoknál, akik kétes ügyletekben vesznek részt.

## **2. számú Melléklet**

### **Aktavizsgálat szempontjai**

#### **I.**

#### **Általános adatok**

##### **1, Bíróság neve/Ügyszám:**

Elsőfokú bíróság neve: ..... KMB

K...../201.../.....

Kúria: Kvf:...../201.../.....

##### **2, Vizsgálat alá vont adóév/ek**

2004

2005

2005

2006

2007

2008

2009

2010

2011

2012

2013

##### **3, Az alperesi határozat az első fokú határozatot:**

– helybenhagyó

– adófizetési kötelezettséget megváltoztató

– csak az indokolási részben megváltoztató

##### **4, Alperesi határozatban megállapított áfa adókülönbözet:**

..... Ft

##### **5, A bírósági eljárás időtartama (keresetlevél beérkezésétől – a vizsgált jogerős ítélet, vagy kúriai határozat meghozataláig)**

– 0- 6 hónap

– 6 hónap- 1 év

– 1 év – 1 év 6 hónap



- 1 év 6 hónap – 2 év
- 2- 3 év
- 3- 4 év
- 4 év felett:

## **II.**

### **Adóigazgatási eljárás adatai**

#### **1, Bíróság által elrendelt új eljárásban hozott határozat:**

- igen
- nem

#### **2, Kapcsolódó vizsgálat volt**

- igen
- nem

#### **3, Ha igen, kinél:**

- számlakibocsátónál
- -számlakibocsátó alvállalkozójánál
- egyéb magánszemélynél
- egyéb gazdasági társaságnál

#### **4, Szakértő kirendelésére sor került**

- igen
- nem

#### **5, Ha igen milyen szakterületről**

- írásszakértőt
- ingó/ingatlan forgalmi értékének megállapítására
- építésszakértőt
- műszaki szakértőt
- jövedéki/vámszakértőt
- egyéb

#### **6, Volt-e külföldi jogsegély, vagy nemzetközi megkeresés:**

- igen
- nem

#### **7, Alperesi határozati döntés meghozatalának alapjául szolgáló ténymegállapítások.**

- a számlában feltüntetett gazdasági esemény nem valósult meg
- a gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között ment végbe

- a gazdasági esemény megtörtént a felek között, azonban adózónak tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókiadás megvalósító ügyletben vesz részt
- kellő körültekintés hiánya (rég. áfa. 44.§ (5))
- a számlán szereplő adatok részbeni hibája miatt hiteltelen számla
- mesterséges láncolat, célja az adócsalás
- nem rendeltetésszerű joggyakorlás

#### **8, Alperesi határozati döntés meghozatalának alapjául szolgáló körülmények:**

- tulajdonosi, személyi (rokon, baráti) összefonódás
- számlakiállító iratainak hiánya
- nem az arra jogosult írta alá a számlát
- számlakiállító nem ismeri el a gazdasági eseményt
- a gazdasági esemény megvalósulását alátámasztó egyéb dokumentumok hiánya
- számlatömböt nem a számlakiállító vette
- számlatömböt később vették, mint a számla kiállítása
- számlatömb nem szerepel a szigorú számadású nyomtatványok között
- számlakiállító nem található a bejelentett telephelyén/székhelyén
- számlakiállító nem adott be bevallást, nem fizette be az áfát
- számlakiállítót a számla kiállításakor már törölték a cégnyilvántartásból
- számlakiállító egyéni vállalkozó visszaadta igazolványát
- számlakiállító ügyvezetője nem jelent meg a NAV-nál, vagy nem tett nyilatkozatot
- számlakiállító könyvelésében nem szerepel a gazdasági esemény
- számlakiállító nem rendelkezett az áruval
- számlakiállító nem rendelkezett személyi, tárgyi feltételekkel (munkások, gépek)
- számlakiállító még nem jelentkezett be adóalanyként
- építkezés nincs dokumentálva pl.: építési napló
- felszámolás alatt lévő számlakiállító felszámolója nem tud a gazdasági eseményről
- pénzügyi teljesítés bizonytalansága (pl.: készpénzes)
- a kifizetett ellenérték visszakérül a számlázási láncon keresztül az első kifizetőhöz
- a pénzügyi rendezés formája (engedményezés, kompenzálás, váltó) az egyéb tényállási elemek koherenciájában ellentmondásos
- adózó nem tudja megnevezni a számlakibocsátói kapcsolattartót
- nagy volumenű gazdasági eseményt telefonon intézték, nem is találkoztak
- számla kiállítását követően a céget eladták, az új tulajdonos nem tud az ügyletről
- speciális terméknel nincsenek meg a szükséges igazolások (pl. szőlő – származás igazolás)
- a számlakibocsátó által számlázott óradíjak olyan alacsonyak, hogy nem nyújtanak fedezetet a bérköltségre és a járulékokra

- teljesítés igazolás hiánya
- számla szerinti teljesítés időpontja korábbi, mint a szerződés megkötése
- láncszerződésben résztvevőknél azonos adóhatósági megállapítás
- bizonytalan eredetű áru (pl. számítógép-alkatrészek) VÁM papírok hiánya
- számlakiállító ellenőrzésének hiánya (NAV adatbázis, Cégbíróság, képviseleti jogosultság)
- a számlakibocsátó nevében eljáró személy képviseleti joga nem igazolt
- számlakibocsátás alapjául szolgáló gazdasági esemény speciális jellege fokozott gondosságot kíván meg (például: fémkereskedelem), ennek hiánya
- nincs fuvarlevél
- a fuvarlevélen szereplő gépjármű nem a szállító tulajdona,
- a fuvarlevélen szereplő gépjárművet kivonták már a forgalomból
- fuvarozó nem ismeri el a szállítás tényét

**9, Alperesi határozat hivatkozott-e Európai Unió Bírósága döntésére?**

- igen
- nem

**10, Ha igen, melyikre:**

- C 80/11. és C 142/11 Mahagében/Dávid
- C–324/11 Tóth
- C–273/11. sz., a Mecsek-Gabona
- C–255/02. Halifax
- C–439/04., C–440/04. Axel Kittel, Recolta egyesített ügyek
- C–354/03., C–355/03., C–484/03. Optigen és társai egyesített ügyek
- C–245/04. sz., EMAG
- C–444/12 – Hardimpex ügy,
- C–642/11. sz. Stroy trans
- Egyéb:

**11, Felügyeleti intézkedés volt-e?**

- igen
- nem

**12, Ha igen:**

- adózó javára
- adózó terhére

**III.  
Kereset**

**1, Keresetben történt-e adózái jog sérelmére való hivatkozás?**

- igen
- nem

**2, Ha igen, mivel kapcsolatban:**

- iratbetekintés korlátozása
- külföldi jogsegély/nemzetközi megkeresés elmaradása
- nemzetközi megkeresés vagy külföldi jogsegély adatainak megismerhetetlensége
- korlátozás adótitokra hivatkozással
- hiánypótlási felhívás elmaradása
- tájékoztatás elmaradása
- egyéb

**3, Keresetben történt-e hivatkozás:**

- a tényállás feltáratlanságára
- a kapcsolódó vizsgákat elmaradására
- a bizonyítékok hibás értékelésére
- az indokolási kötelezettség nem teljesítésére
- az eljárási határidők elmulasztására
- elévülésre

**4, Felperes csatolt-e írásbeli bizonyítékokat:**

- igen
- nem

**5, Ha igen, mit:**

- nyilatkozatot
- számlákat
- egyéb könyvelési iratokat
- más közigazgatási határozatot
- bírósági ítéletet
- egyéb

**6, Felperes indítványozott-e tanúbizonyítást:**

- igen
- nem

**7, A felperes indítványozott-e szakértő kirendelését:**

- igen
- nem

**8, Ha igen, melyet:**

- adó és könyvszakértőt,
- írásszakértőt
- ingó/ingatlan forgalmi értékének megállapítására
- építésszakértőt
- műszaki szakértőt
- jövedéki/vámszakértőt
- egyéb

**9, Felperes hivatkozott-e Európai Unió Bírósága döntésére?**

- igen
- nem

**10, Ha igen, melyikre:**

- C–18/13. (Maks Pen)
- C 80/11. és C 142/11 Mahagében/Dávid
- C–324/11 Tóth
- C–273/11. Mecsek-Gabona
- C–255/02. Halifax
- C–439/04., C–440/04. Axel Kittel, Recolta egyesített ügyek
- C–354/03., C–355/03., C–484/03. Optigen és társai egyesített ügyek
- C–245/04. EMAG
- C–444/12 Hardimpex ügy,
- C–642/11. sz. Stroy trans
- Egyéb:

**IV.**

**I. fokú bírósági eljárás**

**1, A kereset elbírálásának módja:**

- tárgyaláson
- tárgyaláson kívül

**2, Az elsőfokú ítéleti rendelkezés:**

- Keresetet elutasító
- részben keresetet elutasító, részben az alperesi határozatot megváltoztató
- részben keresetet elutasító, részben az elsőfokú hatósági határozatot megváltoztató
- az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyező
- az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyező, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelező
- az alperes határozatát hatályon kívül helyező, és az alperest új eljárásra kötelező

- részben keresetet elutasító, részben az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyező
- részben keresetet elutasító, részben az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyező, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelező

**3, Kúria által elrendelt új eljárásban hozta-e az ítéletet:**

- igen
- nem

**4, Ha igen, miért került sor új eljárásra és új határozat hozatalára utasításra:**

- kioktatás elmaradása
- nem döntött minden keresetei kérelemről
- túlterjeszkedett a kereseti kérelmen
- tényállás feltáratlan maradt
- hiányos bizonyítási eljárás
- szükségtelenül kötelezte új eljárásra az adóhatóságot, rendelkezésre állt valamennyi tény, bizonyíték
- ítélet rendelkező része – indokolása ellentmond egymásnak
- hiányos/nem egyértelmű az új eljárásra adott utasítás
- el nem bírált előzetes döntéshozatal kezdeményezése iránti kérelem

**5, Volt-e részbeni permegszüntetést indokoltá tevő alperesi határozat módosítás:**

- igen
- nem

**6, Sor került e a részleges permegszüntetésre:**

- igen
- nem

**7, Keresetben hivatkozott adózói jogsérelem járt-e jogkövetkezménnyel:**

- igen
- nem

**8, A felperes elévülésre történt hivatkozása járt-e jogkövetkezménnyel:**

- igen
- nem

**9, A bizonyítási eljárás során sor került-e?**

- adózó képviselőjének meghallgatására
- tanúmehhallgatásra
- szakértői bizonyításra
- egyéb iratok beszerzésére

**10, Tanúmeghallgatás esetén, kit hallgatott meg**

- adózó könyvelőjét
- adózó munkavállalóját
- számlakibocsátó képviselőjét
- számlakibocsátó könyvelőjét
- számlakibocsátó munkavállalóját
- alvállalkozó képviselőjét
- alvállalkozó könyvelőjét
- alvállalkozó munkavállalóját
- egyéb magánszemélyt
- egyéb gazdasági társasághoz köthető személyt

**11, A bizonyítási indítvány elutasítását indokolta-e**

- igen
- nem
- részben

**12, I. fokú ítélet hivatkozott-e Európai Unió Bírósága döntésére?**

- igen
- nem

**13, Ha igen, melyikre:**

- C–18/13. Maks Pen
- C 80/11. és C 142/11 Mahagében/Dávid
- C–324/11 Tóth
- C–273/11. Mecsek-Gabona
- C–255/02. Halifax
- C–439/04., C–440/04. Axel Kittel, Recolta egyesített ügyek
- C–354/03., C–355/03., C–484/03. Optigen és társai egyesített ügyek
- C–245/04. EMAG
- C–444/12 Hardimpex ügy,
- C–642/11. Stroy trans
- Egyéb:

**14, I. fokú ítélet meghozatalának alapjául szolgáló ténymegállapítások.**

- a számlában feltüntetett gazdasági esemény nem valósult meg
- a gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között ment végbe
- a gazdasági esemény megtörtént a felek között, azonban adózónak tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókiírást megvalósító ügyletben vesz részt
- kellő körültekintés hiánya (régóta Áfa tv. 44.§ (5))
- a számlán szereplő adatok részbeni hibája miatt hiteltelen számla
- mesterséges láncolat, célja az adócsalás

- nem rendeltetésszerű joggyakorlás
- adóhatóság nem tárta fel a tényállást
- adóhatóság nem bizonyította, hogy nincs valós gazdasági esemény
- adóhatóság nem bizonyította, hogy az adózó tudta/tudhatta, hogy adókijátszásban vett részt
- súlyos, bírósági eljárásban nem pótolható eljárási jogszabály sértés (pl. adózói jogok sérelme)

**15, I. fokú ítélet által elfogadott körülmények:**

- tulajdonosi, személyi (rokon, baráti) összefonódás
- számlakiállító iratainak hiánya
- nem az arra jogosult írta alá a számlát
- számlakiállító nem ismeri el a gazdasági eseményt
- a gazdasági esemény megvalósulását alátámasztó egyéb dokumentumok hiánya
- számlatömböt nem a számlakiállító vette
- számlatömböt később vették, mint a számla kiállítása
- számlatömb nem szerepel a szigorú számadású nyomtatványok között
- számlakiállító nem található a bejelentett telephelyén/székhelyén
- számlakiállító nem adott be bevallást, nem fizette be az áfát
- számlakiállítót a számla kiállításakor már törölték a cégnyilvántartásból
- számlakiállító egyéni vállalkozó visszaadta igazolványát
- számlakiállító ügyvezetője nem jelent meg a NAV-nál, vagy nem tett nyilatkozatot
- számlakiállító könyvelésében nem szerepel a gazdasági esemény
- számlakiállító nem rendelkezett az áruval
- számlakiállító nem rendelkezett személyi, tárgyi feltételekkel (munkások, gépek)
- számlakiállító még nem jelentkezett be adóalanyként
- építkezés nincs dokumentálva pl.: építési napló
- felszámolás alatt lévő számlakiállító felszámolója nem tud a gazdasági eseményről
- pénzügyi teljesítés bizonytalansága (pl.: készpénzes)
- a kifizetett ellenérték visszakérül a számlázási láncon keresztül az első kifizetőhöz
- a pénzügyi rendezés formája (engedményezés, kompenzálás, váltó) az egyéb tényállási elemek koherenciájában ellentmondásos
- adózó nem tudja megnevezni a számlakibocsátói kapcsolattartót
- nagy volumenű gazdasági eseményt telefonon intézték, nem is találkoztak
- számla kiállítását követően a céget eladták, az új tulajdonos nem tud az ügyletről
- speciális terméknel nincsenek meg a szükséges igazolások (pl. szőlő – származás igazolás)
- a számlakibocsátó által számlázott óradíjak olyan alacsonyak, hogy nem nyújtanak fedezetet a bérköltségre és a járulékokra



- teljesítés igazolás hiánya
- számla szerinti teljesítés időpontja korábbi, mint a szerződés megkötése
- láncszerződésben résztvevőknél azonos adóhatósági megállapítás
- bizonytalan eredetű áru (pl. számítógép-alkatrészek) VAM papírok hiánya
- számlakiállító ellenőrzésének hiánya (NAV adatbázis, Cégbíróság, képviseleti jogosultság)
- a számlakibocsátó nevében eljáró személy képviseleti joga nem igazolt
- számlakibocsátás alapjául szolgáló gazdasági esemény speciális jellege fokozott gondosságot kíván meg (például: fémkereskedelem), ennek hiánya
- nincs fuvarlevél
- a fuvarlevélen szereplő gépjármű nem a szállító tulajdona,
- a fuvarlevélen szereplő gépjárművet kivonták már a forgalomból
- fuvarozó nem ismeri el a szállítás tényét

**16, Az adóhatóság új eljárásra kötelezés esetén adott útmutatás:**

- tényállás kiegészítése
- kapcsolódó vizsgálat lefolytatása
- nemzetközi megkeresés foganatosítása
- tanúmeghallgatás foganatosítása
- bizonyítás egyéb kiegészítése
- „objektív” körülmények feltárása
- felperes pernyertessége (bizonyított valós gazdasági esemény) esetén az adókötelezettség átszámolása
- felperes pernyertessége (adóhatóság nem bizonyította, hogy az adózó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszást megvalósító ügyletben vesz részt) esetén az adókötelezettség átszámolása

**V.****Felülvizsgálati kérelem****1, Ki nyújtotta be a felülvizsgálati kérelmet**

- felperes
- alperes
- mindkettő

**2, Volt-e csatlakozó felülvizsgálati kérelem:**

- igen
- nem

**3, Felülvizsgálati kérelemben hivatkoztak-e Európai Unió Bírósága döntésére?**

- igen
- nem

**4, Ha igen, melyikre:**

- C–18/13. Maks Pen
- C 80/11. és C 142/11 Mahagében/Dávid
- C–324/11 Tóth
- C–273/11. Mecsek-Gabona
- C–255/02. Halifax
- C–439/04., C–440/04. Axel Kittel, Recolta egyesített ügyek
- C–354/03., C–355/03., C–484/03. Optigen és társai egyesített ügyek
- C–245/04. EMAG
- C–444/12 Hardimpex ügy,
- C–642/11. Stroy trans
- Egyéb:

**5, Felülvizsgálati kérelemben hivatkozott eljárási jogszabálysértések:**

- Kereset teljesen/részben elbírátlanul maradt
- Kereseti kérelmen túlterjeszkedés
- Keresetváltoztatásra határidőn túl került sor
- Első fokú bíróság téves jogszabály-értelmezése
- Hiányos tényállás-megállapítás
- Iratellenesség
- Indokolási kötelezettség elmulasztása
- Bizonyítékok okszerűtlen értékelése
- nem döntött az előzetes döntéshozatal kezdeményezése iránti kérelemről

**6, Hivatkoztak-e bizonyítási eljárás hiányosságára:**

- igen
- nem

**7, Ha, igen, mire:**

- kioktatási kötelezettség elmulasztása
- a bizonyítási indítvány elutasítás (pl. tanú, szakértő, megkeresés, iratbeszerzés)
- a bíróság nem indokolta a bizonyítási indítvány elutasítását

**VI.**

**Felülvizsgálati eljárásban hozott határozat**

**1, Felülvizsgálati eljárásban hozott határozat meghozatalának módja:**

- tárgyaláson
- tárgyaláson kívül

**2, A felülvizsgálati eljárásban hozott határozat:**

- hatályában fenntartó
- részben hatályában fenntartó, részben hatályon kívül helyező
- hatályon kívül helyező, és a keresetet elutasító
- hatályon kívül helyező, és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasító
- az alperesi határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyező, és az alperest új eljárásra kötelező
- az elsőfokú hatósági határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyező, és az az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelező
- részben hatályában fenntartó, részben hatályon kívül helyező, és az elsőfokú bíróságot meghatározott körben új eljárásra és új határozat hozatalára utasító
- részben hatályában fenntartó, részben az alperesi határozatot meghatározott körben hatályon kívül helyező, és az alperest e körben új eljárásra kötelező
- részben hatályában fenntartó, részben az elsőfokú hatósági határozatot meghatározott körben hatályon kívül helyező, és az elsőfokú hatóságot e körben új eljárásra kötelező

**3, Történt-e a jogerős ítéletben súlyos, érdemi döntésre kiható eljárási jogszabálysértés:**

- igen
- nem

**4, Ha igen, milyen:**

- nem döntött minden keresetei kérelemről
- túlterjeszkedett a kereseti kérelmen
- kioktatás elmaradása
- tényállás feltáratlan maradt
- hiányos bizonyítási eljárás (pl. indokolatlanul mellőzött bizonyítás)
- bizonyítási indítványról nem döntött/ elutasítását nem indokolta
- nem döntött az előzetes döntéshozatal kezdeményezése iránti kérelemről
- szükségtelenül kötelezte új eljárásra az adóhatóságot, rendelkezésre állt valamennyi tény, bizonyíték
- ítélet rendelkező része – indokolása ellentmond egymásnak
- hiányos/nem egyértelmű az új eljárásra adott utasítás

**5, Az első fokú bíróság új eljárásra és új határozathozatalra utasítás esetén adott útmutatás:**

- kereset kimerítése
- csak a keresetről döntsön
- kioktatás teljesítése
- tényállás kiegészítése
- bizonyítás kiegészítése (pl. tanú, szakértő)

- határozzon az előzetes döntéshozatal kezdeményezése iránti kérelemről
- egyéb eljárási hiba orvoslása

**6, Felülvizsgálati eljárásban hozott határozat hivatkozott-e Európai Unió Bírósága döntésére?**

- igen
- nem

**7, Ha igen, melyikre:**

- C–18/13. Maks Pen
- C 80/11. és C 142/11 Mahagében/Dávid
- C–324/11 Tóth
- C–273/11. Mecsek-Gabona
- C–255/02. Halifax
- C–439/04., C–440/04. Axel Kittel, Recolta egyesített ügyek
- C–354/03., C–355/03., C–484/03. Optigen és társai egyesített ügyek
- C–245/04. EMAG
- C–444/12 Hardimpex ügy,
- C–642/11. Stroy trans
- C–255/02., Halifax ügy
- Egyéb:

**8, Felülvizsgálati ítélet meghozatalának alapjául szolgáló ténymegállapítások**

- bizonyítékok felülmérlegelésére nincs indok
- a számlában feltüntetett gazdasági esemény nem valósult meg
- a gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között ment végbe
- a gazdasági esemény megtörtént a felek között, azonban adózónak tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszást megvalósító ügyletben vesz részt
- kellő körülmétekintés hiánya (rég. Áfa tv. 44.§ (5))
- a számlán szereplő adatok részbeni hibája miatt hiteltelen számla
- mesterséges láncolat, célja az adócsalás
- nem rendeltetésszerű joggyakorlás
- adóhatóság nem tárta fel a tényállást
- adóhatóság nem bizonyította, hogy nincs valós gazdasági esemény
- adóhatóság nem bizonyította, hogy az adózó tudta/tudhatta, hogy adókijátszásban vett részt
- súlyos, bírósági eljárásban nem pótolható eljárási jogszabály sértés (pl. adózói jogok sérelme)

**9, A felülvizsgálati eljárásban hozott döntés meghozatalának alapjául szolgáló körülmények:**

- tulajdonosi, személyi (rokoni, baráti) összefonódás
- számlakiállító iratainak hiánya

- nem az arra jogosult írta alá a számlát
- számlakiállító nem ismeri el a gazdasági eseményt
- a gazdasági esemény megvalósulását alátámasztó egyéb dokumentumok hiánya
- számlatömböt nem a számlakiállító vette
- számlatömböt később vették, mint a számla kiállítása
- számlatömb nem szerepel a szigorú számadású nyomtatványok között
- számlakiállító nem található a bejelentett telephelyén/székhelyén
- számlakiállító nem adott be bevallást, nem fizette be az áfát
- számlakiállítót a számla kiállításakor már törölték a cégnyilvántartásból
- számlakiállító egyéni vállalkozó visszaadta igazolványát
- számlakiállító ügyvezetője nem jelent meg a NAV-nál, vagy nem tett nyilatkozatot
- számlakiállító könyvelésében nem szerepel a gazdasági esemény
- számlakiállító nem rendelkezett az áruval
- számlakiállító nem rendelkezett személyi, tárgyi feltételekkel (munkások, gépek)
- számlakiállító még nem jelentkezett be adóalanyként
- építkezés nincs dokumentálva pl.: építési napló
- felszámolás alatt lévő számlakiállító felszámolója nem tud a gazdasági eseményről
- pénzügyi teljesítés bizonytalansága (pl.: készpénzes)
- a kifizetett ellenérték visszakerül a számlázási láncon keresztül az első kifizetőhöz
- a pénzügyi rendezés formája (engedményezés, kompenzálás, váltó) az egyéb tényállási elemek koherenciájában ellentmondásos
- adózó nem tudja megnevezni a számlakibocsátói kapcsolattartót
- nagy volumenű gazdasági eseményt telefonon intézték, nem is találkoztak
- számla kiállítását követően a céget eladták, az új tulajdonos nem tud az ügyletről
- speciális terméknel nincsenek meg a szükséges igazolások (pl. szőlő – származás igazolás)
- a számlakibocsátó által számlázott óradíjak olyan alacsonyak, hogy nem nyújtanak fedezetet a bérköltségre és a járulékokra
- teljesítés igazolás hiánya
- számla szerinti teljesítés időpontja korábbi, mint a szerződés megkötése
- láncszerződésben résztvevőknél azonos adóhatósági megállapítás
- bizonytalan eredetű áru (pl. számítógép-alkatrészek) VAM papírok hiánya
- számlakiállító ellenőrzésének hiánya (NAV adatbázis, Cégbíróság, képviseleti jogosultság)
- a számlakibocsátó nevében eljáró személy képviseleti joga nem igazolt
- számlakibocsátás alapjául szolgáló gazdasági esemény speciális jellege fokozott gondosságot kíván meg (például: fémkereskedelem), ennek hiánya
- nincs fuvarlevél
- a fuvarlevélen szereplő gépjármű nem a szállító tulajdona,

- a fuvarlevélen szereplő gépjárművet kivonták már a forgalomból
- fuvarozó nem ismeri el a szállítás tényét

**10, Az adóhatóság új eljárásra kötelezése esetén adott útmutatás:**

- tényállás kiegészítése
- kapcsolódó vizsgálat lefolytatása
- nemzetközi megkeresés foganatosítása
- tanúmeghallgatás foganatosítása
- bizonyítás egyéb kiegészítése
- „objektív” körülmények feltárása
- felperes pernyertessége (bizonyított valós gazdasági esemény) esetén az adókötelezettség átszámolása
- felperes pernyertessége (adóhatóság nem bizonyította, hogy az adózó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszást megvalósító ügyletben vesz részt) esetén az adókötelezettség átszámolása

**VII.**

**Előzetes döntéshozatali eljárás**

**1, A bírósági eljárásban volt-e előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése iránti kérelem:**

- igen
- nem

**2, Kezdeményezett-e a bíróság előzetes döntéshozatali eljárást:**

- igen
- nem

**3, Ha igen, melyik:**

- KMB
- Kúria

### **3. számú Melléklet**

#### **A Nemzeti Adó- és Vámhivatal által szolgáltatott statisztika**

*c. Áfa levonás elutasítása tárgykörében 2013. évben mennyi ellenőrzési eljárás került lefolytatásra*

2013. évben 20.978 darab utólagos adóellenőrzést, valamint 7.865 darab kiutalás előtti adóellenőrzést indított az adóhatóság áfa adónemben.

*d. Az ellenőrzések nyomán hány darab adókülönbözet megállapítását rögzítő határozat kiadmányozására került sor*

Az utólagos adóellenőrzések közül 13.001 esetben, a kiutalás előtti adóellenőrzések közül 3.834 esetben született áfa adónemben jogerős megállapítás.

Az 1. és 2. pontban szereplő ellenőrzési adatok az átfogó ellenőrzések közül csak azokat tartalmazzák, amelyek esetében áfa adónemben adókülönbözet került megállapításra.

*e. A feltárt büntetőjogi tényállással érintett ügyeket illetően számszerűsíthető-e, hogy a jogosulatlan áfa igénylések nyomán mennyi büntető feljelentést, jelzést tett az adóhivatal*

2013. évben az adóellenőrzési szakterületet érintően országosan az általános forgalmi adónemmel kapcsolatosan az adóhatóság 753 darab büntető feljelentést tett.

A büntető feljelentések vonatkozásában azonban **figyelemmel kell lenni arra a körülményre**, hogy abban az esetben, amennyiben a revíziós megállapítás a könyvelési iratanyag, számla hiányán alapul, úgy ebben az esetben az adóbevallásban feltüntetett előzetesen felszámított adó elutasításra kerül.

Az irányadó nyomozóhatósági, illetve ügyészégi gyakorlat szerint azonban a **büntetőjogi felelősség megállapítására – a Btk. 396. §-ába ütköző költségvetési csalás miatt – tárgyi bizonyíték (számlák, áfa analitika) hiányában nincs lehetőség.**

A fenti esetben született nyomozást megszüntető határozatok száma 2013. évben a

háromszorosára emelkedett, azon indoknál fogva, hogy a feljelentett adózó könyvelési iratanyagát nem lehetett fellelni és ezzel az elkövető bűnösségét tárgyi bizonyítékok hiányában kétséget kizáróan nem lehetett bizonyítani.

Jelenleg tehát a jogosulatlan áfa visszaigénylések nyomán tett büntető feljelentések száma nem feltétlenül tükrözi a tényleges büntető eljárásokat. A hivatkozott probléma feloldására az adóhatóság jogszabály módosítási javaslatot készít elő.

*f. Statisztikai adatot kért továbbá a munkacsoport arra vonatkozóan, hogy az iránymutató európai bírósági döntéseket megelőzően, illetőleg követően kimutatható volt-e változás a közigazgatási perekben hozott bírósági ítéletek rendelkező részében foglalt döntések irányát illetően.*

*Azaz kimutatható-e változás az európai bírósági ítéletek hatására a keresetet elutasító, vagy a közigazgatási határozatot megváltoztató, hatályon kívül helyező bírósági döntések számszerű arányában.*

Az adóhatóság perstatisztikája adónemenkénti bontásban nem tartalmaz adatokat, ezért arra vonatkozóan, hogy kimutatható-e változás az európai bírósági ítéletek hatására a keresetet elutasító, vagy a közigazgatási határozatot megváltoztató, hatályon kívül helyező általános forgalmi adót érintő bírósági döntések számszerű arányában, nem tudunk **közvetlen** számszerű adatokkal szolgálni.

**Közvetett módon** ugyanakkor levonhatóak következtetések az ellenőrzési perek pernyertességi mutatóiból, ezért a tendenciák érzékeltetése céljából a 2010-2014. évek adatairól az alábbi tájékoztatást adom:

#### 2010. év

	Megyei bíróságok	Kúria
Ítéletek száma (db)	1320	507
Helybenhagyó döntések száma (db)	932	377
Pernyertességi arány (%)	70,6	74.36



**2011. év**

	<b>Megyei bíróságok</b>	<b>Kúria</b>
Ítéletek száma (db)	1220	291
Helybenhagyó döntések száma (db)	844	231
Pernyertességi arány (%)	69,2	79,4

**2012. év**

	<b>Megyei bíróságok</b>	<b>Kúria</b>
Ítéletek száma (db)	1205	238
Helybenhagyó döntések száma (db)	813	167
Pernyertességi arány (%)	67,5	70,2

**2013. év**

	<b>Megyei bíróságok</b>	<b>Kúria</b>
Ítéletek száma (db)	1320	507
Elsőfokú bíróságot új eljárásra utasító döntések száma (db)	-	25
Helybenhagyó döntések száma (db)	878	187
Pernyertességi arány (%)	65,7	71,6

**2014. év**

	<b>Megyei bíróságok</b>	<b>Kúria</b>
Ítéletek száma (db)	1143	463
Elsőfokú bíróságot új eljárásra utasító döntések száma (db)	-	77
Helybenhagyó döntések száma (db)	801	298
Pernyertességi arány (%)	70	77,2

#### **4. számú Melléklet**

### **Európa Unió Bírósága áfa levonásos ítéletei**

#### **1. C–286/94 Molenheide**

A tényállás szerint az adóalany 1993. január 1- december 31. közötti időben több gépjármű beszerzése után próbált meg visszaigényelni általános forgalmi adót, amelyet állítása szerint a beszerzésekkor megfizetett. A belga hatóság azonban feltárta, hogy az ügyfél beszállítója nem fizetett az értékesítés után forgalmi adót és bevallást sem adott be. Mindemellett az ügyfél maga sem tudta bizonyítani azt, hogy a társaságok részére megfizette az áfát és az értékesítések ellenértékét, illetve azt sem, hogy a kifizetések készpénzzel, vagy banki átutalással történtek-e. A gépkocsik többségét Belgiumon kívül, a Közösség más országaiba értékesítették és néhányukat Belgiumban egynél többször is beszerezték. A számlákon feltüntetett áfa összege egyik tranzakció esetén sem került megfizetésre a számlát kibocsátó társaság által. Mindezek alapján a konstrukciók a körbeszámlázásos áfa csalás sajátosságaira emlékeztettek, ezért a belga hatóság megtagadta a fél áfa visszaigénylési kérelmét és az általa kért áfa összeget nem utalta ki. Az adóalany ezért bírósághoz fordult arra hivatkozva, hogy a belga adóhatóság áfa visszatérítéshez való jogának megtagadásakor, a régi áfa irányelvvel ellentétesen járt el.

A Bíróság döntésében arra mutatott rá, hogy az adólevonási jog megtagadása kapcsán az adóhatóságoknak az arányosság követelményét is szem előtt kell tartaniuk annak érdekében, hogy a tagállami jogszabályok által megjelölt célt, a közösségi célokat és alapelveket legkevésbé sértő módon tudják elérni. Az áfa irányelv alapelve ugyanis az is, hogy az áfa visszatérítésnek késedelem nélkül kell megtörténnie.

**2. C–354/03, C–355/03, és C–484/03 Optigen és társai**

Az ügy tényállása szerint az Optigen és a Fulcrum társaságok mikrochipek kereskedelmével foglalkozó cégek voltak, a termékeket Angliában honos vállalkozásoktól szereztek be, és más tagállamokban honos vevők részére értékesítettek. A Bond House vállalkozás szintén belföldről szerzett be és a Közösségen belülré értékesített számítógép-alkatrészeket és mikroprocesszorokat. Az Optigen, a Fulcrum, és a Bond House körhinta jellegű adókijátszást megvalósító ügylet vétlen résztvevőjévé váltak, amelyekről – az angol adóhatóság megállapításai szerint – nem tudtak és nem is tudhattak.

Az Optigennek és társainak nem volt kapcsolatuk a családi láncolatban adófizetési kötelezettségeit nem teljesítő, hiányzó kereskedővel, a hamis áfa adószámot használó, azaz nem a saját nevében eljáró, csalárd kereskedővel. Az értékesítési lánc korábbi szereplői nem fizették be az adóhatóság részére az értékesítést terhelő áfát, ezért az adóhatóság megtagadta mindhárom társaságtól az előzetesen felszámított áfa levonását – „körhinta” jellegű adókijátszásnak minősítették az ügyleteket.

Érvelése szerint az értékesítések, mint körhintacsálás keretében megvalósult ügyletek nem minősültek gazdasági tevékenységnek, így azokat nem lehetett az áfa irányelv hatálya alá sorolni. Mindezek alapján az angol hatóság arra következtetésre jutott, hogy a társaságok által a beszállítóik részére – a beszerzésekhez kapcsolódóan – megfizetett áfa összegek nem minősültek áfa-kifizetésnek, ezért a Közösségen belüli adómentes termékértékesítésekhez kapcsolódóan visszaigényelt áfa összegek visszatérítésére a cégek nem jogosultak.

A Bíróság ítéletének központi elemét az áfa rendszer fogalmainak objektív jellegének hangsúlyozása adta. Leszögezte, hogy az áfa irányelv az adóköteles tevékenységek körét kiterjesztően értelmezi és egyben az adóköteles tevékenységek egységes meghatározásán alapuló rendszerét állítja föl. Rámutatott arra, hogy az adóalany pusztán akkor jár el ilyen minőségében, ha az ügyleteket adóköteles tevékenysége keretében

végzi. E két fogalom értelmezéséből kikövetkeztethető, hogy az adóköteles tevékenységekhez kapcsolódó, a hatodik irányelvben foglalt fogalmak mindegyike objektív jellegű, vagyis az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó. A jogbiztonság és az áfa rendszer könnyebb alkalmazásához kapcsolódó elvekkel ugyanis ellentétes lenne az, ha a hatóságoknak olyan kötelezettsége lenne, ami – különös tekintettel az adóalany szándékára – annak megállapítására irányul, hogy valamely ügylet az adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek minősül-e. Hasonlóan ellentétes lenne az áfa rendszer alapelveivel, ha a tagállami hatóságoknak eljárásuk során figyelembe kellene vennie az ellenőrzéssel érintett adóalanyon kívüli, ugyanazon értékesítési láncban részt vevő más kereskedő szándékát és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet csalárd jellegét, amelyről a vizsgálattal érintett adóalany nem tudott és nem tudhatott.

A Bíróság szerint ugyanis valamely áfa értékesítési láncban szereplő minden egyes ügyletet önállóan kell vizsgálni, és a korábbi vagy későbbi események nem változtatnak az értékesítési lánc részét képező tranzakció jellegén. Kifejtette, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes a jogszerű és jogellenes tevékenységek általános megkülönböztetése. Az Európai Bíróság ezért arra az álláspontra helyezkedett, hogy a tényálláshoz hasonló ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg áfa csalást, adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek minősülnek. Ezek a tranzakciók ugyanis teljesítik az áfa irányelv fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételeket, függetlenül az értékesítési láncban érintett más kereskedő szándékától, és/vagy a lánc részét képező, korábbi, vagy későbbi másik ügylet esetleges csalárd jellegétől, amelyről az alapügylet adóalánya nem tudott és nem tudhatott. Vagyis egy adott ügyletet teljesítő adóalany adólevonási jogát nem lehet megtagadni pusztán azon az alapon, hogy az értékesítési láncolat valamely további

pontján egy kereskedő csalárd módon járt el, ha erről az adólevonási jogot gyakorló társaság nem tudott és nem is tudhatott.

Az a kérdés, hogy az érintett termékeknek a láncban korábbi, vagy későbbi értékesítését terhelő áfát megfizették-e, vagy sem, nem befolyásolja az adólevonásához való jogot.

### **3. C–384/04 Federation of Technological Industries és társai**

Ebben az ítéletében a bíróság elsősorban az angol jogalkotó által bevezetett, az adófizetési kötelezettséget érintő egyetemleges felelősségi szabály – a régi áfa irányelv 21. cikk (3) bekezdés, illetve az új áfa irányelv 205. cikk – rendelkezéseinek elemzésére fókuszált. A szabályozás értelmében minden olyan vállalkozás egyetemleges felelősséggel tartozhatott – valamely más olyan társasággal együtt, aki az áfa megfizetésére maga is kötelezett volt – az adó megfizetéséért, aki egy adott ügylet végrehajtásakor tudta, vagy tudhatta, hogy az áfa megfizetésére nem kerül sor az adott értékesítési láncolatban. Ez alapján az angol adóhatóság megállapította a Federation és társai adófizetési kötelezettségét, aki azonban arra hivatkozott, hogy az Angliában bevezetett jogszabály az áfa irányelv szabályaival ellentétes.

Az Európai Bíróság úgy vélte, hogy egy olyan konstrukció, mint amit az Egyesült Királyság vezetett be, az áfa irányelvvel összeegyeztethető. Ugyanis az egyetemleges felelősség alkalmazására csupán akkor kerülhet sor, ha az adóalany a felé történt termékértékesítéskor tudta, vagy tudhatta, hogy a kérdéses értékesítést, vagy valamely azt megelőző, vagy azt követő értékesítést terhelő áfát részben, vagy egészben nem fizetik meg. Emellett a jogszabály egy megdönthető vélelmet állít fel az adóalany tudatállapotát illetően. Abban az esetben vélelmezendő, hogy valamely személy ezt alapos okkal feltételezhette, ha e termék általa fizetendő ára alacsonyabb volt, mint annak a piacon fizetendő, ésszerűen elvárható legalacsonyabb ára, vagy alacsonyabb

volt, mint ugyanezen termék bármely korábbi értéktesítésekor fizetendő ára. E vélelem megdönthető annak bizonyításával, hogy a termékért fizetendő alacsony ár olyan körülményeknek tudható be, amelyek nem kapcsolódnak a HÉA megfizetésének elmulasztásához.

Ugyanakkor kimondta, hogy e vélelmeket nem lehet úgy megfogalmazni, hogy az adóalany számára túlzottan nehézé vagy gyakorlatilag lehetetlenné váljon az azokkal szembeni ellenbizonyítás. Rögzítette azt is, hogy azok a kereskedők, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyletek ne képezzék HÉA-kijátszást megvalósító ügyletláncolat részét, annak kockázata nélkül bízhassanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy együttesen és egyetemlegesen lennének kötelesek megfizetni a másik adóalany adótartozását.

#### **4. C–440/04 Kittel és Recolta Recycling**

Az Axel Kittel vagyongelügyelő által képviselt Computime Belgium társaság számítástechnikai alkatrészek nagykereskedelmével foglalkozott, melyeket Belgiumban szerzett be abból a célból, hogy azokat az Európai Unió többi tagállamába, többek között Luxemburgba exportálja. A luxemburgi beszerző cég az alkatrészeket egy szintén Luxemburgban honos, harmadik cégnek adta tovább, aki azokat továbbértékesítette Belgiumba, a Computime szállítójának. A Computime beszállítója azonban az áfa fizetési kötelezettségének nem tett eleget, miközben rendszeresen levonta a – beszerzései során – rá áthárított áfa összegeket. A belga hatóságok ezért arra az álláspontra helyezkedtek, hogy a Computime Belgium tudatosan vett részt a körhinta-csalási konstrukcióban és a társaságnak az értékesítések után megfizetett áfa levonásához való jogát visszautasították.

Az ítélettel szintén érintett Recolta társaság pedig 16 db luxusgépkocsit vásárolt egy bizonyos Ailliaud úrtól, aki azokat az Auto-Mail társaságtól vásárolta. Ailliaud úr vásárlásait nem terhelte az államháztartást megillető HÉA, és Ailliaud úr nem utalta át a

Recolta által megfizetett HÉA-t az État belge részére. A Recolta exportengedély alapján HÉA-mentesen továbbértékesítette a gépkocsikat ugyanazon társaság, az Auto-Mail részére. A gépjárművek valójában soha nem hagyták el Belgium területét, hanem speciális, adóelkerülési célzatú értékesítési láncolatokban vettek részt. A belga hatóság ezért arra a következtetésre jutott, hogy a magánszemély és az Auto Mail együttműködtek abból a célból, hogy ne kelljen a kiszámlázott áfát megfizetniük.

A belga bíróság ezzel szemben úgy határozott, hogy a tényállásban semmi nem engedett arra következtetni, hogy a Recolta társaság vezető tisztségviselői is tudomással bírtak arról, hogy egy kiterjedt adókijátszási konstrukció részesei.

Az ügyeket a belga hatóságnak az az érvelése kapcsolta össze, miszerint a belga polgári törvénykönyv nem tulajdonít joghatást a jogellenes célra irányuló, illetve jó erkölcsbe, vagy közrendbe ütköző ügyleteknek. Ezért a tranzakciókat semmisnek tekintette. Úgy vélte, hogy termékértékesítés nem valósulhatott meg, mivel a felek egyike jogellenes célból szerződött, amit az sem befolyásolt, hogy a másik fél ezeket a célokat nem ismerte.

A Bíróság döntésében rámutatott az áfa hatálya alá tartozó gazdasági tevékenység fogalom objektivitására. Ismételten hivatkozott az Optigen jogesetben már kifejtett álláspontjára, miszerint azok az ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg áfa csalást termékértékesítésnek minősülnek, függetlenül az ügyletet megelőző, vagy azt követő másik tranzakció csalárd jellegétől, amelyről az adóalany nem tudott, és nem is tudhatott. Kifejtette, abban az esetben is a fenti megállapításra kell jutni, ha az ügyleteket az eladó – és nem a vevő – által elkövetett adókijátszás keretében teljesítik anélkül, hogy azt az adóalany tudná vagy tudhatná. A bíróság ezért a fentebb írt

tényállások kapcsán ismételt arra a következtetésre jutott, hogy azoknak a kereskedőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg – akár az áfa, akár más adónem tekintetében elkövetett – adókijátszást, annak kockázata nélkül kell megbízniuk az ügyleteik jogszerűségében, hogy elveszítenék az előzetesen felszámított áfa levonásához való jogukat. Új elemet jelentett a Bíróságnak az a kijelentése, amely szerint, ha a termékértékesítés olyan társaság részére történik, aki nem tudta és nem is tudhatta, hogy a szóban forgó ügylet az eladó által elkövetett adókijátszás részét képezi, az adólevonási jog megtagadásának alapjául nem lehetséges a nemzeti polgári jog semmisségi szabályaira hivatkozni. A Bíróság a korábbi döntéseiben foglaltakkal összhangban ismételt kiemelte, hogy az adókijátszás megvalósul ugyanakkor abban az esetben, ha a termékértékesítés, illetve a gazdasági tevékenység fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételek nem teljesülnek. Megvalósul továbbá abban az esetben is, ha az adóalany tudta, vagy tudhatta, hogy beszerzésével az áfa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, függetlenül attól, hogy a termék továbbértékesítéséből nyeresége származik-e, vagy sem. Az Európai Bíróság végeredményben ismét arra a következtetésre jutott, hogy az egyes nemzeti bíróságok hatáskörébe tartozik annak megállapítása, hogy egy társaság objektív körülmények alapján tudta, vagy tudhatta-e, hogy beszerzésével az áfa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt és ez utóbbi esetben megtagadhatják a cég adólevonási jogát.

### **5. C–438/09 Dankowski**

Ebben az esetben Dankowski által tulajdonolt társaság élni kívánt adólevonási joggal melyet egy lengyel társaság szolgáltatásnyújtás kapcsán rá áthárított. A hatóság ugyan nem kérdőjelezte meg a szóban forgó szolgáltatások nyújtását, azonban elutasította a számlákon szereplő előzetesen felszámított HÉÁ levonását, mert a vitatott számlák kiállítója nem volt HÉÁ-alanyként nyilvántartva, és mivel az alkalmazandó nemzeti



rendeletekben előírt bejelentési kötelezettség nem teljesült, az e gazdasági szereplő által kiállított számlák nem keletkeztek az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogot.

A Bíróság ismételtén rámutatott arra, hogy a levonási jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól. A közös HÉA-rendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is HÉA-kötelesek. A levonási jog gyakorlásához az irányelvben előírt tartalommal kiállított számlával kell rendelkezni. Az irányelv alapján az adóalanyok csak tevékenységük megkezdését, módosítását és megszüntetését kötelesek bejelenteni, e rendelkezés azonban semmiképpen nem hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy ilyen bejelentés hiányában a levonási jog gyakorlását az adóköteles ügyletek szokásos teljesítésének tényleges megkezdéséig elhalasszák, vagy az adóalanyt megfosszák e jog gyakorlásától. Végző következtetésként a Bíróság arra jutott, hogy a hatodik irányelv a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját és 22. cikke (3) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy valamely adóalanyt megilleti a HÉA-nyilvántartásba nem bejegyzett másik adóalany által nyújtott szolgáltatások után felszámított HÉA levonásához való jog, ha a vonatkozó számlák a hivatkozott 22. cikk (3) bekezdésének b) pontjában megkövetelt valamennyi – különösen a hivatkozott számlákat kiállító személy és a nyújtott szolgáltatások jellegének meghatározásához szükséges – adatot tartalmazzák.

#### **6. A C–80/11.Mahagében, C–142/11 Dávid**

A Mahagében Kft. akácrönkök vásárlására irányuló szerződést kötött egy másik belföldi adóalany társasággal. Az eladó társaság befizette az értékesítést terhelő adót, míg a

Mahagében Kft. adóbevallásában gyakorolta adólevonási jogát. A Mahagében Kft. később továbbértékesítette a termékeket. Az adóhatóság ellenőrzése során arra a következtetésre jutott, hogy a szállító társaság nem rendelkezett ilyen jellegű árukészlettel, korábbi beszerzése nem volt elegendő a Mahagében Kft. felé teljesített értékesítés teljesítéséhez. Emiatt a Mahagében Kft. beszerzéseit igazoló számlák így nem hiteles számlák, azokra adólevonási jog nem alapítható.

A Bíróság ítélete szerint ellentétes az áfa Irányelvvel az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja az adóalany adólevonási jogát arra hivatkozva, hogy az nem győződött meg arról, hogy a levonási joga gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója adóalanyként minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, valamint adóbevallási és befizetési kötelezettségének eleget tett-e. Azon indok alapján sem vitatható el az adólevonási jog, mely szerint az adózó az egyébként jogszabályi tartalmi és formai követelményeknek megfelelő számlán kívül nem rendelkezik a körülmények fennállását igazoló más okirattal.

A másik együtt tárgyalt ügyben Dávid Péter vállalkozási szerződést kötött építési munkák elvégzésére, a vállalt munkák teljesítéséhez maga is alvállalkozókat vett igénybe. A megrendelő teljesítési igazolásában igazolta a munkavégzést és annak személyi és egyéb körülményeit. Az elvégzett adóellenőrzés alapján az adóhatóság, bár azt nem vonta kétségbe, hogy az említett munkák ténylegesen megtörténtek, megállapította, hogy az alvállalkozó nem rendelkezett a munkák elvégzéséhez szükséges tárgyi és személyi feltételekkel, így az általa kiállított számlák nem igazolják hitelt érdemlően az ügyletet.

A másik tényállásnál Dávid Péter egy másik társaság számára másik alvállalkozó bevonásával vállalkozott építési munkák elvégzésére, mely alvállalkozó az

adóellenőrzés időpontjában már felszámolás alatt állt, képviselőjével már nem lehetett kapcsolatba lépni, a munkavégzés körülményei nem voltak ellenőrizhetőek. Az adóhatóság mindkét esetben elvitatta az adózónak az alvállalkozótól kapott számlához kapcsolódóadólevonási jogát.

A Bíróság ítéletének ebben a részében is kimondta, hogy az adólevonási jog nem tagadható meg az adóalanytól, ha a szolgáltatásra vonatkozó számla kibocsátója vagy annak valamely alvállalkozója szabálytalanságot követett el, anélkül hogy az adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná, hogy az adólevonási jogával élő adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy valamely szereplő által megvalósított adócsalásban vesz részt.

Ennek az ítéletnek a jelentősége abban áll, hogy első ízben vizsgálta meg a Bíróság a magyar adóhatóság és bíróságok által az adólevonás területén folytatott gyakorlatát és találta azt ellentétesnek az irányelvben és általa ítéleteiben kimunkált elvekkkel. Nagy jelentőségű az is, hogy a bizonyítás teher tekintetében is állást foglalt és egyértelműen az adóhatóság feladatává tette azt. Rögzítette azt is, hogy az adózó a számlán kívül egyéb okirattal nem kell hogy rendelkezzen a teljesítésről, illetve a számlát kibocsátó bármilyen szabálytalansága nem róható a számlabefogadó terhére, ha objektív körülmények alapján nem tudta és nem is tudhatta, hogy valamely szereplő által megvalósított adócsalásban vesz részt.

## **7. A C–324/ 11. Tóth**

A Tóth ügy háttere az volt, hogy egy egyéni vállalkozó fővállalkozók megrendelésére végzett építőipari tevékenységet. A munkák elvégésébe alvállalkozóként bevont egy másik egyéni vállalkozót is. Az alvállalkozónak ugyan az építési naplók szerint több

munkavállalója is volt, de később megállapították, hogy a munkásokat feketén foglalkoztatta, és adót sem fizetett. Az alvállalkozó vállalkozói igazolványát az illetékes hatóság visszavonta.

Az alvállalkozó munkáját igénybe vevő egyéni vállalkozó az előbbi által kiállított számlák után le kívánta vonni az áfát, az adóhatóság azonban adóhiányt állapított meg, mivel a levonás alapjául bemutatott számlák nagy részének kiállításakor az alvállalkozó már nem volt egyéni vállalkozó, és így adóalany sem. A többi számla tekintetében az adóhatóság kijelentette: bejelentett munkavállalók hiányában nem bizonyítható, hogy a számlák alapjául szolgáló munkákat az alvállalkozó végezte el.

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

A Bíróság mindkét magyar vonatkozású ügyben tartotta magát ahhoz az alapelvhez, hogy a gazdasági szereplők áfa levonási joga csak kivételes esetben korlátozható.

A korábbi Mahagében és Dávid ügyekhez hasonlóan megerősítette, hogy az adóhatóság nem tagadhatja meg a levonási jogot anélkül, hogy objektív körülmények alapján

bizonyítaná, hogy az adólevonási jogával élő adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy valamely szereplő által megvalósított adócsalásban vesz részt. Amennyiben a számla megfelel a jogszabályi és az irányelvi szabályoknak, az egyéni vállalkozói igazolvány visszavonása nem szünteti meg a szolgáltatást nyújtó adóalanyiságát, így erre hivatkozva sem tagadható meg a szolgáltatást igénybe vevőnél a befogadott szabályszerű számlában áthárított adó levonása.

### **8. C–285/11 Bonik**

Ebben az ügyben Bonik az általa különféle társaságoktól vásárolt gabonát értékesítette tovább, azonban az adóhatóság megállapítása szerint az nem származhatott tőle, mert nem bizonyított részéről a beszerzése. Ennek keretében kapcsolódó vizsgálatokat folytattak le beszállítóinál, valamint azok beszállítóinál és arra következtetésre jutottak, hogy a beszállítók nem rendelkeztek a szükséges mennyiségű termékkel, ezért megállapították, hogy a Bonik és vevői között sem jöhetett létre az üzlet. A fentieknél fogva az adóhatóság elutasította Bonik adólevonási kérelmét.

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban az eljáró bíróság megállapította, hogy a bolgár adóhatóságok nem vitatják azt a tényt, hogy a Bonik ugyanolyan típusú és azonos mennyiségű termékkel összefüggő, egymást követő értékesítéseket teljesített, és nem állítják, hogy e társaság e terméket az általa megjelölt társaságoktól eltérő értékesítőktől szerezte be. Azt az adóhatósági gyakorlatot kérdőjelezte meg előzetes döntéshozatali kezdeményezésében, hogy jogszerű -e megkövetelni az előszállítások teljesítésének bizonyítását, ahhoz, hogy elismerjék az adóalany héalevonási jogát.

A Bíróság válaszában ismételten rögzítette, hogy az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes

egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek. Megismételte azt a Mahagében- Dávid ügyben is kifejtett nézetét, hogy az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítését terhelő héát befizették-e az államkincstárba, vagy sem, nem befolyásolja az adóalanyok az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogát.

Hangsúlyozta, hogy a levonási jog gyakorlásához az szükséges, hogy egyrészt az érintett az ezen irányelv értelmében vett adóalany legyen, másrészt pedig az e jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalanyok utóbb adóköteles tevékenységéhez kell felhasználnia, és e termékeket és szolgáltatásokat előbb más adóalanyok kellett értékesítenie, illetve nyújtania. Ahhoz tehát, hogy Bonik gyakorolhassa adólevonási jogát azt kell megvizsgálni- és ez a nemzeti bíróság feladata – hogy a szóban forgó termékértékesítéseket ténylegesen teljesítették, és Bonik e termékeket utóbb adóköteles ügyleteihez használta fel. Ugyanakkor ismételt arra a Mahagében- Dávid ügyben kifejtett nézetére, hogy a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra család módon vagy visszaélészerűen hivatkoztak. Azt az adóalanyt, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a héa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, a 2006/112 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. A levonási jog rendszerével nem egyeztethető össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügylet

megelőző vagy követő másik ügylet héakijátszást valósít meg.

Ebben az ügyben tehát kifejezetten az értékesítést megelőzően teljesített ügyletek tényleges teljesítésének szükségességére világított rá, fenntartva a korábbi magyar ügyekben kifejtett „tudta vagy tudhatta” formula alkalmazását.

### **9. C–642/11, C–643/11 egyesített ügyek Stoy Trans-LVK 56 EOOD**

Az adózó fő tevékenységi köre közúti áru fuvarozás és különleges felszerelésekkel nyújtott gépesített szolgáltatásokra terjed ki. A vizsgált évben több alkalommal gázolaj vásárlásokról szóló számla áfatartalmát helyezte levonásba. Az adóhatóság vizsgálta az eladók személyét és arra a következtetésre jutott hogy a bemutatott okiratok alapján nem követhető nyomon az üzemanyag útja, és a szóban forgó számlák esetében ténylegesen nem került sor termékértékesítésre, így nem teljesültek az előzetesen felszámított hea levonására vonatkozó jog keletkezéséhez szükséges feltételek. Az alapeljárás folyamán benyújtásra került egy igazságügyi könyvszakértői vélemény is, amely szerint a Dieseltrans–73 számviteli adatai alapján minden egyes adásvétel időpontjában rendelkezésre állt az értékesített üzemanyag-mennyiség. A Stoy Trans azzal is érvelt, hogy a levonási joga alátámasztására hivatkozott értékesítések megvalósulását a beszállítójának, a Dieseltrans–73-nak címzett adó-ellenőrzési határozat bizonyítja, amennyiben az adóhatóság e határozatban nem helyesbítette az e beszállító által bevallott, áthárított héát.

Az első kérdés az volt, hogy annak a személynek, aki héát tüntet fel a számlán, az adóköteles ügylet tényleges megvalósulásától függetlenül meg kell -e azt fizetnie, és önmagában abból a körülményből, hogy az adóhatóság az e számla kibocsátójának címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítette az általa bevallott héát, arra lehet-e következtetni, hogy e hatóság elismerte, hogy az említett számla valós, adóköteles ügyleten alapul.

Válaszában a Bíróság kifejtette, hogy amennyiben a számla kibocsátója nem hivatkozik a jogtalanul felszámított héa helyesbítését lehetővé tévő esetek valamelyikére, az adóhatóság nem köteles az e számlakibocsátóval szembeni adóellenőrzés során megvizsgálni, hogy a számlán feltüntetett és bevallott héa alapját olyan adóköteles ügyletek képezik-e, amelyeket e számlakibocsátó ténylegesen teljesített. Ezen túlmenően áfa fizetésére kötelezett bármely személy, aki áfát tüntet fel számlán vagy számlát helyettesítő bizonylaton – ezek a személyek a számlán feltüntetett áfa alanyai függetlenül attól, hogy adóköteles tevékenységük miatt meg kell-e azt fizetniük.

A második kérdés az volt, hogy megköveteli-e az uniós jog, hogy azonos módon ítéljék meg a számla kibocsátója és e számla címzettje vonatkozásában azt, hogy ténylegesen megvalósult-e valamely termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás.

A Bíróság válasza az volt, hogy az ügyletben részt vevő két gazdasági szereplőt nem kell feltétlenül azonos módon kezelni. Egyrészt a számla kibocsátója még az adóköteles ügylet hiányában is köteles megfizetni az e számlán feltüntetett áfát. Másrészt pedig a számla címzettjének adólevonási joga kizárólag azon adóra korlátozódik, amely áfaköteles ügyleten alapul. Az adósemlegesség, az arányosság és a bizalomvédelem elvével nem ellentétes az, hogy az adóköteles ügylet hiánya miatt a számla címzettjével szemben megtagadják az előzetesen felszámított áfa levonását, noha a számlakibocsátónak címzett adóellenőrzési határozatban nem helyesbítették az utóbbi által bevallott áfát. Ugyanakkor, szintén az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, a 2006/112 irányelvben előírt levonási jog rendszerével nem egyeztethető össze az, ha e jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az értékesítő által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héakijátszást valósít meg. Feltéve, hogy objektív körülményekkel bizonyított – anélkül, hogy a számla címzettjét olyan ellenőrzésre köteleznék, amely nem is a feladata –, hogy e címzett tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett



ügylet áfa csalás részét képezi.

Ebben az ügyben is megerősítette a Bíróság a tudta vagy tudhatta zsinórmérték használatát, és ismételten utalt arra, hogy a számlabefogadót nem terheli a szerződéses partnernél olyan ellenőrzés lefolytatása mely főszabály szerint nem is feladata.

### **10. C–444/12 Hardimpex**

A Hardimpex 2006–2007. években számítástechnikai eszközök és alkatrészek nagykereskedelmi forgalmazásával foglalkozott. A magyar adóhatóság elutasította a Hardimpex áfa-levonási jogát a legnagyobb beszállítója által kiállított számlák vonatkozásában arra hivatkozva, hogy e számlák tartalmilag hiteltelenek voltak. Az adóhatóság arra hivatkozott, hogy a számlákban szerepeltetett termékek igazolatlan eredetűek, mivel Magyarországon jogszerűtlenül kerültek forgalomba, ugyanis a cég beszállítója a harmadik országból beszerzett számítástechnikai termékek importálásához kapcsolódó bevallási és adófizetési kötelezettségének nem tett eleget. Továbbá a beszállító belföldi beszállítója bejelentett székhelyén gazdasági tevékenységet nem végez. Az adóhatóság arra is hivatkozott, hogy a Hardimpex az érintett termékek beszerzésekor nem járt el kellő körültekintéssel.

A tagállami bíróság arra kérdezett rá, hogy mennyiben befolyásolja a levonási jog jogszerűségét az ha az értékesítési lánc részét képező korábbi ügylet az áfa-előírások szempontjából szabálytalan volt, illetve hogy kifogásolható-e, hogy az adózó nem győződött a beszállítója által kibocsátott számlán szereplő termékek eredetéről.

Ebben az ügyben is megerősítette a már a Mahagében- Dávid, és Bonik ügyben kifejtettek, vagyis az adóhatóság ugyanakkor általános jelleggel nem követelheti meg a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban közreműködő gazdasági szereplők szintjén nem történt szabálytalanság, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló

termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy héabevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban okiratokkal rendelkezzen. Viszont a nemzeti bíróságnak kell arról döntenie, hogy a konkrét esetben az adóköteles ügylet létrejött-e, és amely előtt az adóhatóság különösen a számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságokra hivatkozik, ügyelnie kell arra, hogy a bizonyítékok értékelése ne eredményezze azt, hogy értelmét veszti a hivatkozott ítélkezési gyakorlat, a számla címzettjét pedig közvetett módon arra kötelezi, hogy szerződéses partnerénél olyan ellenőrzést végezzen, amely főszabály szerint nem is a feladata.

#### **11. C–271/12 Petroma Transport és társai**

Adott egy csoport, amelynek társaságai különböző tevékenységeket végeztek, így ásványolajtermékeket szereztek be, értékesítettek és szállítottak, valamint építési szolgáltatásokat nyújtottak. A személyi állományt tekintve a Petroma Transports SA volt a Martens csoport fő társasága, amely szolgáltatásokat nyújtott a csoport többi tagjának. Szerződéseket kötöttek abból a célból, hogy szabályozzák e személyi állomány felhasználását a csoporton belül nyújtott szolgáltatások keretében. E szerződések e szolgáltatások után díjazást írtak elő a személyi állomány által teljesített munkaórák alapján. A számlák hiányosak voltak, és nem lehetett megállapítani, hogy valós szolgáltatásokra vonatkoznak-e. Az említett számlák nagy része egész összeget tartalmazott, anélkül hogy feltüntették volna az egységárat és a szolgáltatásokat nyújtó társaságok személyi állományának tagjai által teljesített munkaórákat, meggátolva a pontos adóbeszedés bárminemű adóhatósági ellenőrzését. Így az adóhatóság elutasította a szolgáltatásokat igénybe vevő társaságok által végzett adólevonásokat.

A kérdés úgy merült fel, hogy a héalevonási jog megtagadható-e a szolgáltatásokat igénybe vevő, hiányos számlákkal rendelkező adóalanyokkal szemben, ha e számlákat

utóbb a kiszámlázott ügyletek valóságának, természetének és összegének bizonyítására irányuló információkkal kiegészítik? A tagállamnak nem kellene-e azt is megállapítania, hogy az adófizetési kötelezettség megállapítására is alkalmatlanok a számlák, ezáltal visszatéríteni a Petroma részére a héát?

Válaszában rögzítette a Bíróság, hogy az adóalanynak az Irányelv 22. cikkének (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie. A számlán elkülönítve kell szerepelnie az adó nélküli árnak és az egyes adómértékekhez kapcsolódó megfelelő adóösszegnek, valamint adott esetben fel kell tüntetni az adómentességet. Az irányelv felhatalmazza a tagállamokat, hogy megállapítsák azokat a követelményeket, amelyek alapján valamely bizonylatot számlának lehet tekinteni. Továbbá a hivatkozott irányelvi rendelkezés megengedi a tagállamoknak, hogy olyan más kötelezettségeket is megállapítsanak, amelyeket szükségesnek ítélnek az adó pontos beszedése és az adócsalás megakadályozása érdekében. Ebből következik, hogy az adólevonási jog gyakorlását illetően a hatodik irányelv pusztán egy bizonyos adatokat tartalmazó számlát követel meg, és hogy a tagállamok további adatokat írhatnak elő a héa pontos beszedésének és adóhatósági ellenőrzésének biztosítása érdekében. Viszont ezen adatok megkövetelése –a mennyiségükből vagy technikai jellegükből fakadóan– nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé a levonási jog gyakorlását.

A második kérdésre azt a választ adta a Bíróság, hogy az adósemlegesség elvével nem ellentétes, ha az adóhatóság megtagadja a szolgáltatásokat nyújtó társaság által megfizetett héa visszatérítését annak ellenére, hogy az e szolgáltatásokat igénybe vevő társaságokkal szemben megtagadták az e szolgáltatásokat terhelő héa levonásához való jog gyakorlását azért, mert szabálytalanságokat állapítottak meg az e szolgáltatásokat nyújtó társaság által kibocsátott számlákban. A szolgáltatások valóságosak, így az adót jogosan fizették meg az adóhatóságnak, az nem téríthető vissza.

Bár e döntés nem közvetlenül van kapcsolatban a többi vizsgált esettel, de azért tartottam érdekesnek és említésre méltónak, mert állandó problémaként merül fel az

adózóval kapcsolatban álló adózóknál folytatott vizsgálat eredménye, az mennyire befolyásolja a számlabefogadó adólevonási jogosultságát. Ezen túlmenően a számlákban felmerült hiányosságokkal kapcsolatban is számos kérdés merül fel a gyakorlatban, merre talán útmutatásul szolgálhat a Bíróság ítélete.

## **12. C–18/13 Maks Pen**

A Maks Pen bolgár jog alá tartozó társaság, amely irodaszerek és reklámeszközök nagykereskedelmével foglalkozik. Adóellenőrzés során az adóhatóság vizsgálta beszállítói által kibocsátott számlákon feltüntetett héalevonás megalapozottságát. Bizonyos szolgáltatók vagy az alvállalkozóik vonatkozásában az ellenőrzés során kért adatok alapján nem lehetett megállapítani, hogy rendelkezésükre álltak a számlázott szolgáltatások teljesítéséhez szükséges eszközök. Megállapítva, hogy vagy az egyes alvállalkozók ügyleteinek tényleges teljesítése nem volt bizonyított, vagy hogy azokat nem a számlákon feltüntetett szolgáltatók teljesítették, az adóhatóság adóellenőrző határozatot bocsátott ki, a hét vállalkozás számláin szereplő héa levonhatóságát vitatva. Az adóhatóság elismerte ugyan, hogy a kiszámlázott szolgáltatásokat Maks Pennek nyújtották, azokat azonban nem az e számlán szereplő szolgáltatók teljesítették.

A tagállami bíróság részéről az alábbi kérdések merültek fel:

1., Adócsalásra" utaló ténybeli körülményekként kell-e kezelni a felsorolt körülményeket (pl.: alvállalkozó nem rendelkezik a szükséges munkaerővel, illetve tárgyi eszközökkel a teljesítéshez, nem megfelelő dokumentáció, könyvelés nem tartalmazza a szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó költségeket stb.)?

2. Köteles-e a nemzeti bíróság arra is, hogy az alapeljárás körülményei között hivatalból megállapítsa az adócsalás megtörténtét azáltal, hogy minden bizonyítékot – köztük a színlelt ügyletekre vonatkozó bizonyítékokat is –, hamis dokumentumot és valótlan tartalmú dokumentumot értékel?

3. A nemzeti bíróság azon kötelezettségére tekintettel, hogy adócsalás esetén megtagadja az adólevonási jogot, következik-e az Irányelvből, hogy az adólevonási jog gyakorlásához a szolgáltatásnyújtást ténylegesen a számlán feltüntetett szolgáltatónak vagy alvállalkozójának kell teljesítenie?

4. Követelhető-e a nemzetköz számviteli standardok szerinti nyilvántartás?

A Bíróság válasza:

Ha ez az eset áll fenn, amikor maga az adóalany követ el adókijátszást, ugyanez az eset áll fenn akkor is, ha az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a termék megszerzése által héacsalásra irányuló ügyletben vesz részt. A 2006/112 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.

A levonási jog csak akkor tagadható meg az adóalanytól, ha objektív körülmények alapján bizonyításra került, hogy ezen adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, vagy a szolgáltatásokat nyújtották tudta vagy tudnia kellett volna, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által a szállító, vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt.

Mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az illetékes adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa a jelen ítélet előző pontjában hivatkozott objektív körülmények fennállását. Ezt követően a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényezők fennállását.

E tekintetben azon pusztán körülmény, hogy az alapügyben a Maks Pennek nyújtott

szolgáltatást ténylegesen nem a számlákon szereplő szolgáltató vagy alvállalkozója teljesítette, többek között, mivel az utóbbiak nem rendelkeztek a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközökkel és vagyonnal, hogy a szolgáltatásnyújtásuk tényleges teljesítésének költségeit nem tüntették fel a könyvelésükben, vagy hogy a szolgáltató nevében bizonyos dokumentumokat aláíró személyek kiállítói minősége tévesnek bizonyult, nem elegendő önmagában a Maks Pen által hivatkozott levonási jog kizárásához.

E feltételek mellett azt kell válaszolni az első és a harmadik kérdésre, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy az adóalany a szolgáltató által kibocsátott számlákon szereplő héát levonja, ha a szolgáltatás teljesítése ellenére kitűnik, hogy azt ténylegesen nem e szolgáltató vagy alvállalkozója teljesítette, többek között, mivel az utóbbiak nem rendelkeztek a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközökkel és vagyonnal, hogy a szolgáltatásnyújtásuk tényleges teljesítésének költségeit nem tüntették fel a könyvelésükben, vagy hogy a szolgáltató nevében bizonyos dokumentumokat aláíró személyek kiállítói minősége tévesnek bizonyult, azon kettős feltétel mellett, hogy az ilyen tények csalárd magatartást valósítanak meg és az adóhatóságok által közölt objektív tényezőkre tekintettel megállapításra kerül, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására felhozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A Bíróság már válaszolt arra is, hogy melyek azok a tényezők amelyek biztosan nem eredményezhetik a levonási jog megtagadását- személyi, tárgyi feltétel hiánya, könyvelési hiányosság, képviselői hiba.

A Bíróság megerősítette döntésében a tagállami bíróság feladatát vagyis azt, hogy ha a nemzeti bíróságok kötelesek vagy jogosultak hivatalból megtagadni a kötelező erejű nemzeti jogszabályra alapított jogalapot, kötelesek ezt megtenni a kötelező erejű olyan uniós jogszabály vonatkozásában is, amely előírja a hatóságok és a nemzeti bíróságok

számára, hogy meg kell tagadniuk a héalevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra család módon vagy visszaélészerűen hivatkoztak. E bíróságok feladata az e levonási jogra történő hivatkozás család vagy visszaélészerű módjának értékelése során, hogy a lehető legteljesebb mértékig a 2006/112 irányelv szövegét és célját figyelembe véve értelmezzék a nemzeti jogot ezen irányelv eredményének elérése érdekében, ami megköveteli, hogy hatáskörük keretei között tegyenek meg mindent a belső jog egészére tekintettel és az általuk elfogadott értelmezési módszerek alkalmazásával.

### **13. C–33/13 Marcin Jagiello**

Sajnos az ügy tényállásáról sokat nem tudunk, csak a feltett kérdésekből lehet következtetni arra, miután a Bíróság végzéssel döntött és ebben az esetben csak francia és az előterjesztés nyelvén jelenik meg a teljes végzés szövege.

A kérdésből arra lehet következtetni, hogy az adózótól megtagadták az adólevonás jogát, mert nem tekintették termékértékesítésnek az olyan személy általi értékesítést, aki egy másik személy beleegyezésével e másik személy cégneve alatt járt el saját gazdasági tevékenységének eltitkolása érdekében, anélkül hogy bizonyítást nyert volna, hogy a vevő tudta vagy objektív körülmények alapján előreláthatta, hogy a részvételével teljesített ügylet a számla kibocsátója vagy a vele együttműködő személy által elkövetett bűncselekménnyel vagy más szabálytalansággal állt összefüggésben.

A Bíróság megismételte az eddigi ügyben kialakított álláspontját és kimondta, hogy a hatodik tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha megtagadják, hogy az adóalany levonja a számára értékesített termékek után fizetendő vagy már megfizetett hozzáadottérték-adót, azzal az indokkal, hogy az ezen értékesítéshez kapcsolódó számla kibocsátója által elkövetett csalások vagy szabálytalanságok miatt úgy kell tekinteni, hogy a számla kibocsátója ténylegesen nem teljesítette az utóbbi értékesítést, kivéve ha objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy az adóalanyt

olyan ellenőrzésre köteleznék, amely nem is a feladata, bizonyítást nyer, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az említett értékesítés hozzáadottértékadó-csalás részét képezi, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

#### **14. C–107/13 FIRIN**

A FIRIN bolgár jog alá tartozó társaság, amely kenyér és cukrásztermékek előállításával és ezek kereskedelmével foglalkozik. Tőkéjének 99%-át a York Skay EOOD (a továbbiakban: York Skay), a fennmaradó részt pedig Krasen Yorkishev birtokolja. 2010 végén a FIRIN 10 000 tonna búzát rendelt az Agra Plani EOOD-tól (a továbbiakban: Agra Plani), amely 100%-ban Krasen Yorkishev tulajdonában áll. Ezen ügyletről, amelynek ellenértékét előre kellett megfizetni, az Agra Plani 2010. november 29-én 3 600 000 bolgár leva (BGN) összegről szóló számlát állított ki, 600 000 BGN héatartalommal. A bolgár adóhatóság egy ellenőrzés alapján vitatta a FIRIN által a 2010. november–decemberi időszakra vonatkozó héabevallásában szerepeltetett összeg levonását. Arra hivatkozott, hogy a szolgáltatás teljesítésére nem került sor, az egy csalássorozat részét képezte. Ugyanis az eladó a nemzeti gabonahivatalnál történő nyilvántartásba vétel hiányában nem volt jogosult a kereskedelemre, ezzel pedig a FIRIN-nek tisztában kellett lennie. Ezen túlmenően pedig megállapítást nyert, hogy a FIRIN sokkal magasabb összeget utalt át mint ami a számlán szerepelt, és az összeget azonnal tovább utalták a York Skay számlájára, melyet még az utalás napján visszautaltak a FIRIN számlájára, a számlában rögzített összegben.

Az adóhatóság nem fogadta el az utalások természetére vonatkozó magyarázatot (kölcson, illetve kiegészítő tőke hozzájárulás).

A FIRIN ezt követően keresettel támadta meg a kérdést előterjesztő bíróság előtt a Direktor helybenhagyó határozatát, arra hivatkozva, hogy a héra levonása tekintetében előírt összes feltételt teljesítette, és hogy a levonás elutasításának az indokai olyan



körülményeken alapulnak, ideértve az ügylet fiktív jellegét, amelyeket nem a levonási jog elutasítására, hanem az értékesítője által meg nem fizetett héatartozásért való felelőssége megállapítására alkalmazandók.

A Bíróság azt fejtette ki, hogy a tagállami bíróságnak azt kell elsődlegesen megvizsgálnia, hogy a jövőbeni adóztatandó tényállás valamennyi lényeges eleme ismert-e és különösen, hogy a termékeket, illetve szolgáltatásokat az előlegfizetés időpontjában pontosan megjelölték-e, ugyanis ha a teljesítés bizonytalan az előlegfizetés időpontjában, akkor az adólevonási jog nem illeti meg adózót. Ismételten rámutatott azonban arra, hogy a levonási jog rendszerével nem egyeztethető össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héakijátszást valósít meg. Következésképpen, mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az illetékes 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 vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

### **15. C–123/14 Itales**

Ebben az ügyben a Bíróság azt vizsgálta, hogy megtagadható-e az adólevonási jog gyakorlása, ha a számlabefogadója nem tudja igazolni az áruk származását, illetve azt, hogy az eladó azok birtokában volt-e?

A tényállás szerint az Itales bolgár cég vad vargányát forgalmaz, 2009. november-december hónapokban három különféle társaságtól fagyasztott és szárított gombát vásárolt, és a számlákban feltüntetett áfát kívánta levonásba helyezni. Egyébként az

Itales egy olasz cégnek értékesítette a termékeket.

Az értékesítő cégek könyveikben és bevallásukban feltüntették a számlákat, azonban a náluk végzett adóhatósági vizsgálat arra derített fényt, hogy nincs alkalmazottjuk, az árukat meg nem nevezett magánszemélyektől vásárolták fel közvetítőkön keresztül, melyet az Itales fizetett. A másik szállító cég ugyan rendelkezett saját feldolgozó üzemmel, de a szerződéstől eltérően az átadásra nem az eladó raktárában került sor, és a szállítást sem az Itales végezte. Ami a harmadik céget illeti az a másik eladó raktárát használta, az árut többször szállították, és a szállítólevelek szerint ennek a cégnek a második cég volt a beszállítója. Ezekből a körülményekből arra a következtetésre jutott az adóhatóság, hogy nem bizonyított az eladás és áruszállítás. Az nem volt vitatott, hogy az olasz cég felé történő kiszállítás, értékesítés a valóságban megtörtént, tehát az Itales rendelkezett áruval.

Ilyen tényállás mellett döntött úgy a Bíróság, hogy az irányelv hozzáadottértékadó-levonási jogra vonatkozó rendelkezéseit akként kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha valamely tagállam adóhatósága úgy ítéli meg, hogy nem történt termékértékesítés, ami végeredményben akadályát képezi annak, hogy a vevő levonhassa az e beszerzést terhelő hozzáadottérték-adót, azon okból, hogy e vevő nem igazolta sem az érintett áruk származását, sem pedig azt, hogy a beszállítója azoknak birtokában volt, miközben e hatóság nem állapította meg, hogy e vevő hozzáadottértékadó-csalásban vett részt, valamint hogy tudta, vagy neki tudnia kellett volna, hogy a szóban forgó ügylet ilyen csalás részét képezi.

#### **16. C-159/14 KOELA-N**

A C-33/13-s ügyhöz hasonlóan ebben az ügyben is azt a kérdést feszegeti a Bíróság, hogy az áru közvetlen értékesítőjének tényleges birtoklásának hiánya mennyiben hat ki a vevő héa levonási jogának gyakorlására.

Rögzíti, hogy a tanácsi irányelv 14.cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam adóhatósága úgy ítéli meg, hogy nem történt termékértékesítés, ami végeredményben akadályát képezi annak, hogy a vevő levonhassa az e beszerzést terhelő hozzáadottérték-adót, azon okból, hogy e vevő az általa beszerzett árut nem vette át, hanem közvetlenül azon harmadik személy részére adta fel, amelynek ezen árut továbbértékesítette, vagy azon okból, hogy e vevő közvetlen szállítója nem vette át az általa beszerzett árut, hanem azt közvetlenül neki adta fel. Az, hogy az értékesítési láncban belül az adóalany előzetes szállítói nem működtek együtt az adóhatósággal, valamint az érintett áruk átrakódásának hiánya önmagában nem képez olyan objektív körülményt, amely elegendő annak megállapításához, hogy ez az adóalany tudta, vagy neki tudnia kellett volna, hogy a hozzáadottértékadó-levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel adócsalásban vesz részt. E két körülmény azonban olyan objektív tényező, amelyet figyelembe lehet venni a tényállás valamennyi elemének és körülményének átfogó értékelése során annak megállapítása érdekében, hogy az adóalany tudta-e, vagy neki tudnia kellett volna-e, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel adócsalásban vesz részt.

### **17. C–277/14 PPUH**

Ebben a perben a számlabefogadó által vásárolt dízel üzemanyagot terhelő hea levonása volt a vitás, azon az alapon, hogy az üzemanyag-vásárlásokra vonatkozó számlákat egy nem létező gazdasági szereplő állította ki. A számla kiállító cég nemlétezésére vonatkozó megállapítást elemek összességére és különösen arra a tényre alapították, hogy e társaság nem volt héanyilvántartásba véve, nem nyújtott be adóbevallást és nem fizetett adót. Ezenkívül az említett társaság nem tette közzé az éves beszámolóit, és nem rendelkezett a folyékony üzemanyag értékesítéséhez szükséges engedéllyel. A cégjegyzékben a társaság székhelyeként megnevezett épület megrongálódott állapota bármely gazdasági tevékenységet lehetetlenné tette. Végül a céggel vagy a

céggjegyzékben annak igazgatójaként bejegyzett személlyel való kapcsolatfelvétel bármiféle kísérlete sikertelen volt.

A kérdést előterjesztő bíróságban a Bíróság ítélkezési gyakorlatában az adóalany jóhiszeműségével kapcsolatban kifejtett állásponttal kapcsolatban merült fel kérdés. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis azon a véleményen van, hogy az adóalany jóhiszeműsége nem jogosíthat héalevonásra, ha e jog tartalmi feltételei nem teljesülnek. Különösen azzal kapcsolatban vetett fel kérdést, hogy valamely termékbeszerzés minősíthető-e termékértékesítésnek, amennyiben az ezen ügyletre vonatkozó számlákon nem létező gazdasági szereplő van feltüntetve, és amennyiben lehetetlen azonosítani a szóban forgó termékek valódi értékesítőjét. Ugyanis valamely nem létező gazdasági szereplő nem ruházhatja át az áruk tulajdonjogát, és nem fogadhat el kifizetést sem. Ilyen körülmények között az adóhatóságok nem rendelkeznek megfizetendő adótartozás felett sem, és így nincs fizetendő adó.

A kérdést a Bíróság átfogalmazta, és álláspontja szerint arra kell válaszolnia, hogy a hatodik irányelv rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely azzal az indokkal tagadja meg az adóalanytól a számára értékesített termékek után fizetendő vagy megfizetett héa levonásának a jogát, hogy a számlát olyan gazdasági szereplő állította ki, amelyet az e szabályozásban előírt kritériumokat illetően nem létező gazdasági szereplőnek kell tekinteni, és hogy lehetetlen a termékek valódi értékesítőjének a kilétét megállapítani.

A számla kiállító cég adóalanyiságát az irányelv 4. cikkében foglaltak alapján közelítette meg és kifejtette, hogy az eladónak az ezen irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében vett adóalanyi minőséggel kell rendelkeznie. Azok a kritériumok amelyeket az alapügyben szerepelnek nem lehetnek ellentétesek az adólevonási jog feltételei között megfogalmazottakkal, illetve azokkal a követelményekkel amelyek az adóalanyi

minőségből következnek. A hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében adóalany az a személy, aki a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók gazdasági tevékenységét önállóan végzi, tekintet nélkül e tevékenység céljára és eredményére. Ebből következik, hogy az „adóalany” fogalmát tágan, a ténykérdésekre alapozva határozták meg.

A gazdasági esemény megtörténtét nem kérdőjelezi meg az a körülmény, hogy semmiféle gazdasági tevékenységet nem tesz lehetővé azon épület megrongálódott állapota, amelyben a cég székhelye található, mivel az ilyen megállapítás nem zárja ki azt, hogy e tevékenység a székhelytől eltérő más helyeken történjen. Különösen, amennyiben a szóban forgó tevékenység több, egymást követő értékesítés keretében megvalósított termékértékesítésekből áll, e termékek első vevője és viszonteladója szorítkozhat arra, hogy az első eladónak azt az utasítást adja, hogy a szóban forgó termékeket közvetlenül a második vevőnek szállítsa anélkül, hogy szükségszerűen maga is rendelkezne olyan tárolási és szállítási eszközökkel, amelyek nélkülözhetetlenek a szóban forgó termékek értékesítéséhez.

Hasonlóképpen az, hogy a közigazgatási eljárások keretében esetlegesen lehetetlen kapcsolatot felvenni a céggel vagy a cégjegyzékben annak igazgatójaként bejegyzett személlyel, nem teszi lehetővé annak automatikus megállapítását, hogy ezen értékesítések időpontjában nem állt fenn ilyen gazdasági tevékenység, mivel e kapcsolatfelvételi kísérletekre az alapügyben szóban forgó értékesítéseket megelőző vagy követő időszakban került sor. Az adóalanyi minőség elismerése nem tehető függővé azon kötelezettségtől, hogy az adóalany éves beszámolókat tegyen közzé, vagy rendelkezzen az üzemanyag értékesítéséhez szükséges engedéllyel, mivel e kötelezettségeket nem írja elő a hatodik irányelv. Sőt attól sem függhet, hogy az adóalany adóbevallást nyújtott-e be, és megfizette-e a héát.

Végkövetkeztetésként ismét rögzíti, amennyiben a hatodik irányelvben a levonási jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában előírt tartalmi és formai követelmények

teljesültek, a levonási jog ezen irányelvben előírt rendszerével nem összeegyeztethető az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó által elkövetett csalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héacsalást valósít meg. A számla kibocsátója által elkövetett csalásokat vagy szabálytalanságokat megállapító adóhatóságnak –objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy a számla címzettjét olyan ellenőrzésre köteleznék, amely nem feladata– kell bizonyítania, hogy e címzett tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására hivatkozott ügylet héacsalás részét képezi, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia .

Adott esetben a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggyőződés érdekében ésszerűen elvárható intézkedések, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban, alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek . Bár az ilyen adóalanyt, amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményekről van tudomása, kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni, az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg ezen adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy héabevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal.

## **5. számú Melléklet**

### **Európa Unió Bírósága számlázási ítéletei**

#### **1. C–342/86 Genius Holding BV**

Ebben a jogesetben a Bíróság az alvállalkozóknak történő számlázás és a számla alapján történő adólevonási jog kapcsán kifejtette, hogy az eladó társaság által kibocsátott számlán feltüntetett áfa összegét nem lehet levonásba helyezni pusztán azon az alapon, hogy az adóalany a számlán áfa összeget tüntetett fel.

#### **2. C–85/952. John Reisdorf**

Itt arra mutatott rá a Bíróság, hogy túlzó a német jogalkotó és annak nyomán a német szövetségi bíróság azon elvárása, mely szerint az adólevonási jog alapjául csupán az eredeti számla szolgálhat. Kifejtette, hogy eredeti számlák hiányában a tagállamoknak el kell fogadniuk a számlák másolatait is, illetve minden olyan egyéb dokumentumot, ami az adott tagállam jogszabályai alapján annak igazolásául szolgál, hogy az a tranzakció, amihez kapcsolódóan a társaság adólevonási jogát kívánja gyakorolni ténylegesen megtörtént.

#### **3. C–141/96. Bernhard Langhorst**

Ebben az ügyben a Bíróság még tovább ment, ugyanis kimondta, hogy az adólevonási jog alapjául szolgálhat a vevő által kibocsátott, jóváírást igazoló bizonylat is, amennyiben az tartalmazza mindazokat az információkat, amit az adott tagállam jogszabálya szerint a számlának tartalmaznia kell, kiállítására az eladó hozzájárulásával kerül sor, akinek egyebekben-jogában áll megkérdőjelezni a bizonylaton feltüntetett áfa

összegét is. Ebben az esetben ugyanis az eladó olyan módon tudja kontrollálni a jóváírás kiállítását, mintha azt ő maga tenné. Emellett ha bizonylaton feltüntetett adóalany a tényleges tranzakcióhoz kapcsolódó adónál nagyobb áfa összeget nem kérdőjelezte meg, úgy kell tekinteni, mint aki a nagyobb összegű áfa feltüntetéséhez maga is hozzájárult. Ezért köteles ennek megfizetésére.. Minden ezzel ellentétes értelmezés teret engedhetne az adócsalásnak, vagy az adóvisszaélésnek.

#### **4. C–454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co.**

A vizsgált ügyek tényállása szerint a számlát kibocsátó egyik adóalany jogellenesen adott ki számlát, ezt azonban végül visszavonta és megsemmisítette, még mielőtt a számlabefogadó az alapján adólevonási jogát gyakorolhatta volna. A másik adóalany pedig ugyan jogellenesen bocsátott ki számlát pluszköltségek elszámolása céljából, de végül felfedte a hatóságok előtt a csalárd tranzakciókat és az áfa különbözetet megfizette. A német adóhatóság arra az álláspontra helyezkedett, hogy abban az esetben, ha az adóalany az áfa összeget a számlán nem jóhiszeműen, hanem csalárd módon tüntette fel tévesen azért, mert tisztában volt azzal, hogy nincs adóalanyisága, vagy a számlában foglalt termékértékesítés, vagy szolgáltatásnyújtás valójában nem történt meg, akkor az adósemlegesség elve nem teszi lehetővé az adóalany számára a számla helyesbítését. E tekintetben a német adóhatóság hivatkozott a Genius Holding ügyben kifejtettekre, miszerint a tagállamoknak az adósemlegesség elvének biztosítása céljából lehetővé kell tenniük azt, hogy az adóalanyok kijavíthassák az általuk kibocsátott számlát, amennyiben bizonyítani tudják, hogy jóhiszeműen jártak el. Az Európai Bíróság azonban a német adóhatósággal ellentétes álláspontra helyezkedett. Véleménye szerint az ügy tényállása a Genius Holdingtól abban különbözik, hogy az ügyben az adóbevétel kiesés veszélyét az adóalanyok teljes mértékben elhárították. Ebben az esetben pedig az adósemlegesség elve azt kívánja, hogy attól az adóalanytól, aki az adó bevetél-kiesés veszélyét teljesen egészében elhárítja, a számla helyesbítése nem tehető attól függővé, hogy az adóalany jóhiszeműen cselekedett-e, vagy sem.



### 5. C–90/02 Gerhard Bockemühl

Ebben az ügyben a Bíróság még tovább szélesítette a számla és bizonylatok alapján történő adólevonási jog feltételeit. Az ügy tényállása szerint Mr. Bockemühl egy építési vállalkozást vezetett Németországban. Az adóhatósági vizsgálattal érintett évben a társaság angol illetőségű munkásokat foglalkoztatott, akiket a 'Jaylink Bau Ltd. Building Contractors' elnevezésű angol vállalkozás kölcsönzött számára. Az angol foglalkoztatottak által elvégzett munkát az angol cég kiszámlázta Mr. Bockemühl részére. A számla gazdasági eseményként munkavégzést tüntetett fel, miközben valójában munkaerő-kölcsönzés történt. A német adóhatóság emellett feltárta, hogy a számlán feltüntetett 'Jaylink Bau Ltd. Building Contractors' társaság – bár a cégjegyzékben megtalálható volt – nem szerepelt az angol telefonos nyilvántartásokban. Az adóhatóság ellenőrzést folytatott le, aminek eredményeként arra a következtetésre jutott, hogy a számlában feltüntetett gazdasági eseményeket nem az a társaság végezte el, akinek nevét a számlán feltüntették, hanem egy másik, ismeretlen vállalkozás. Mindezek alapján megállapította, hogy – a fordított adózás szabályaival összhangban – Mr. Bockemühl, mint a szolgáltatások igénybe vevője adófizetésre köteles. Ezt azzal indokolta, hogy a számlában foglalt gazdasági esemény az áfa irányelv alapján akár, mint az ingatlanhoz kapcsolódó határon átnyúló építési szolgáltatás (munkavégzés), akár, mint határon átnyúló munkaerő-kölcsönzés a fordított adózás hatálya alá tartozik, vagyis az áfa megfizetésére a vevő köteles.

Az adólevonáshoz való jog tekintetében azonban már más állásponton volt a német adóhatóság. Úgy vélte ugyanis, hogy a régi áfa irányelv 18. cikk(1) a) pontja értelmében, mely szerint az adóalanynak az adólevonáshoz számlával kell rendelkeznie, irányadó az ugyanezen jogszabályhely d) pontjában meghatározott rendelkezése is, aminek értelmében, amennyiben valamely adóalany a fordított adózás alapján vevőként adófizetésre kötelezett, akkor az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek

kell megfelelnie. Mindezek alapján a német adóhatóság a társaság adólevonáshoz való jogát – hiteles – számla hiányában megtagadta. A német szövetségi bíróság azonban úgy ítélte meg, hogy a társaságot számla hiányában is megilleti az adólevonáshoz való jog a régi áfa irányelv 18. cikk (1) bekezdés d) pontja alapján, ezért az ügyet az Európai Bíróság elé utalta.

Az Európai Bíróság ítéletében hivatkozott az ügyhöz kapcsolódó főtanácsnoki indítvány 37. pontjára. E szerint a termékek vevőjeként, vagy a szolgáltatások igénybe vevőjeként adófizetésre kötelezett adóalany az áfa irányelv alapján jogosult az adó levonására is. A Bíróság rámutatott továbbá arra, hogy következetes gyakorlata szerint az adólevonáshoz való jog az áfa rendszernek egy olyan integráns részét képezi, amely alapvetően nem korlátozható. Az adólevonás rendszerének célja ugyanis nem más, mint az, hogy a gazdasági társaságokat teljes mértékben mentesítse a gazdasági tevékenységükhöz kapcsolódó fizetendő, vagy megfizetett áfa terhe alól. A Bíróság álláspontja szerint, bár a normál adózás rendszerében az áfa irányelv úgy rendelkezik, hogy az adólevonási jog feltétele az adóalany rendelkezésére álló számla, azokban az esetekben, amikor az adó megfizetésére a – fordított adózás szabályai szerint – vevő kötelezett, az irányelv már úgy fogalmaz, hogy az adólevonási jog feltételül szolgáló bizonylatnak az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie. Mindezek alapján, tekintettel arra, hogy a két rendelkezés egymástól eltér, Mr. Bockemühl jogosult az adólevonási jogának gyakorlására számla hiányában is. Ezért fordított adózás esetén az adóalanynak nem kell számlával rendelkeznie ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa.

A fordított adóhoz kapcsolódó adólevonási jog alapjául szolgáló bizonylatokra vonatkozóan előírt, egyes tagállami alaki követelmények tekintetében ugyanakkor leszögezte, hogy azoknak meg kell felelniük ebben az esetben is az áfa irányelv egyik alapelveinek, mely nem más, mint az áfa bevételek beszedésének biztosítása az egyes

tagállami adóhatóságok által. Az adóhatóságok e jogkörüket azonban csak olyan mértékben gyakorolhatják, amilyen mértékben a szabályok technikai előírásai révén nem nehezítik meg az adólevonási jog gyakorlását, vagy nem teszik azt a gyakorlati életben lényegében lehetetlenné. Vagyis a tagállamok által meghatározott formális követelmények csupán addig terjedhetnek, amíg azok az adólevonási jog helyes gyakorlásához feltétlenül szükségesek. Ezért amíg a normál, egyenes adózás esetén az adólevonási jog feltételeként ellenőrizendő adatokat tartalmaz, addig fordított adózás esetén pontosan az adja a bizonylaton feltüntetett – ellenőrizendő – adatok jogi erejét, hogy a számlán feltüntetett áfa összegét a vevő – aki egyben az adólevonási jog jogosultja – fizeti meg. Mindezek alapján az Európai Bíróság álláspontja szerint, amennyiben a tagállami adóhatóságnak olyan bizonyíték van a kezében, aminek alapján meg tudja állapítani azt, hogy a vevő a fordított adózás szerint áfa fizetésére kötelezett, nem tagadhatja meg a vevő adólevonási jogának gyakorlását ugyanezen bizonyíték alapján.

#### **6. C–146/05 Colleé**

Ebben az ügyben a Bíróság arra adott választ, hogy mennyiben van jelentősége annak, hogy a közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó bizonyítékot mikor mutatják be. Kifejtette, hogy az adóalanyok által a HÉA-mentesség megszerzéséhez szükséges benyújtandó bizonyítékokra vonatkozó előírást a hatodik irányelv egyetlen rendelkezése sem tartalmaz. A hatodik irányelv 22. cikke számviteli, számlakiállítási és nyilatkozattételi, valamint az adóhatóság számára benyújtott összesítő bevallásra vonatkozó eljárási kötelezettségeket határoz meg az adóalanyokra. Ugyanezen cikk (8) bekezdése azonban lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy más kötelezettségeket is megállapítsanak, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó megfelelő behajtása és az adókijátszás megakadályozása érdekében, de nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Az a gyakorlat pedig, amely a Közösségen belüli termékértékesítés

adó alóli mentességére való jogosultságot a tartalmi követelményeket figyelmen kívül hagyva és különösen azok teljesítésétől függetlenül alapvetően alaki követelményektől teszi függővé, meghaladja az adó pontos beszedéséhez szükséges mértéket. Más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést. Az a követelmény, amely szerint a megfelelő iratokat az ügylet végrehajtását követően azonnal ki kell állítani, anélkül azonban, hogy e tekintetben pontos határidőt határoznának meg, olyan jellegű, hogy veszélyezteti a közösségi jogrend részét képező jogbiztonság elvét, amelyet a közösségi irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak is tiszteletben kell tartaniuk.

### **7. C–95/07 Ecotrade**

A Bíróság a fordított adózáshoz kapcsolódó nyilvántartási szabálytalanság elkövetését a nemzeti szabályozásban rögzített jogvesztő határidővel összefüggésben vizsgálta, és állapította meg, az nem feltétlenül ellentétes a 6. irányelv rendelkezéseivel, ha tiszteletben tartja az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elveit. Ugyanakkor a kijavítás és a megállapítás olyan gyakorlata, mint az alapügyben szereplő, amely az adóalanyak a nyilvántartási és bevallási kötelezettségei megszegését a levonási jog megtagadásával szankcionálja, egyértelműen meghaladja azt a mértéket, amely szükséges azon célkitűzés eléréséhez, hogy biztosítani lehessen e kötelezettségek megfelelő alkalmazását a hatodik irányelv 22. cikkének (7) bekezdése értelmében, tekintve hogy a közösségi jog nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy adott esetben a jogsértés súlyosságával arányos bírságot vagy pénzbüntetést szabjanak ki a hivatkozott kötelezettségek megszegésének szankcionálása céljából.

**8. C–566/07 Stadeco BV**

Ez az ügy a jogtalanul felszámított héa módosításának lehetőségével foglalkozott, és megerősítette az Genius Holding ügyben kifejtett álláspontját, miszerint a hatodik irányelv 21. cikke 1. pontjának c. alpontja úgy rendelkezik, hogy HÉA fizetésére kötelezett bármely személy, aki HÉA-t tüntet fel számlán vagy számlát helyettesítő bizonylaton, mert ez a szabályozás a hatodik irányelv 17. cikkében foglalt adólevonási jogból esetlegesen következő adóbevétel-kiesés veszélyét kívánja elhárítani. Így ezek a személyek a számlán feltüntetett HÉA alanyai függetlenül attól, hogy HÉA-köteles tevékenységük miatt meg kell-e azt fizetniük. Viszont vizsgálandó kérdés, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes-e ha az adóhatóság a fizetendő adó helyesbítését ahhoz a feltételhez köti, hogy az adóalany a nyújtott szolgáltatások igénybe vevője részére olyan módosított számlát küldjön, amely nem tünteti fel az említett HÉA-t, ha ez utóbbi személy nem jogosult HÉA-levonásra, és így nem merül fel az adóbevétel-kiesés veszélye. Utalt arra, hogy amíg a közösségi jogalkotó nem rendezi ezt a joghézagot, a tagállamoknak kell erre megoldást találniuk.

A Bíróság ezzel összefüggésben kimondta, hogy a HÉA semlegességének biztosítása érdekében a tagállamok belső jogrendjükben előírhatják, hogy kiigazítható a jogtalanul felszámított adó, ha jóhiszeműen járt el a számla kiállítója.

**9. C–368/09 Pannon Gép Centrum Kft.**

Az ügy tényállása szerint a Pannon Gép Centrum Kft. (a továbbiakban: Pannon Gép Kft.) építési munkák elvégzésére vonatkozó szerződést kötött a Gebrüder Haider Építőipari Kft.-vel. A szerződés teljesítéséhez a Pannon Gép Kft. két alvállalkozót bízott meg. A munkák elvégzését követően azonban a számlák teljesítési időpontja tekintetében hiba történt, ugyanis, míg az építési munka megrendelője a teljesítést igazoló dokumentumot 2007. december 11-i teljesítési időponttal állította ki, és ennek megfelelően a Pannon Gép is ugyanezen teljesítési időponttal adta ki a végszámlát,

addig az alvállalkozók a Pannon Gép Kft. részére két darab, egy héttel későbbi teljesítési időpontú számlát állítottak ki. A magyar adóhatóság ezért – a társaság jelzése nyomán – kérte a Pannon Gép Kft.-t, hogy a téves teljesítési időpontokat javítsa. Az alvállalkozók a téves számlákat sztorozták és helyettük a végszámla teljesítési időpontjának megfelelő teljesítési időpontú számlákat bocsátott ki. Az adóhatóság azonban ezek alapján megtagadta a Pannon Gép Kft. adólevonási jogát, tekintettel arra, hogy a kibocsátott új számlákban a folyamatos sorszámozás nem volt biztosított, mivel azok eltérő sorszámozást használtak. Az Európai Bíróság ítéletében – az Albert Collée ügyszámhoz hasonló érveléssel – kifejtette, hogy nézete szerint a döntéssel érintett ügyben az áfa irányelv adólevonási jogra vonatkozó cikkében meghatározott, ahhoz szükséges tartalmi feltételek teljesültek, tekintettel arra, hogy a Pannon Gép Kft. az alvállalkozók által nyújtott szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységéhez használta fel. Rámutatott ugyanakkor arra is, hogy az adólevonási jog tárgyi feltételét az áfa irányelv értelmében kétség kívül az irányelvnek megfelelően kiállított számla képezi. Annak tartalmi elemei tekintetében azonban a tagállamok – az áfa irányelv 273. cikke értelmében – nem állapíthatnak meg további – az áfa irányelv 226. cikkében foglaltakon túlmenő – számlázási kötelezettségeket, még az áfa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében sem.

A bíróság kifejtette továbbá, hogy az áfa irányelv 226. cikke nem tartalmaz olyan kötelezettséget, ami arra vonatkozik, hogy a javított számláknak ugyanazon sorozatba kell tartozniuk, mint amelybe a hibás számlákat érvénytelenítő, sztorozó számlák tartoznak. Ezért arra az álláspontra helyezkedett, hogy a Pannon Gép. Kft. által befogadott, javított számlák alkalmasak lehetnek az adólevonási jog gyakorlására, feltéve, hogy a levonás anyagi jogi feltételei teljesülnek, melynek megítélése már a tagállami bíróság hatáskörébe tartozik.

**10. C–392/09 Uszodaépítő Kft.**

Itt ismételten a fordított adózáshoz kapcsolódóan tárgyalta a Bíróság a számlák – mint az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltételeit képző dokumentumok – alaki és tartalmi követelményeit. A Pannon Gép Kft. ügyéhez némiképp hasonló esetben azonban a magyar adóhatóság már nem pusztán a számla formailag helytelen voltára, hanem az ahhoz kapcsolódó önellenőrzés, valamint az az alapján történő áfa bevallás javítás elmaradására is hivatkozott a megállapításkor. Az ügy tényállása szerint az Uszodaépítő, mint fővállalkozó egy beruházó cég felé kötelezettséget vállalt arra, hogy bizonyos építési munkálatokat alvállalkozók bevonásával végeztet el. A kivitelezés még a régi áfa törvény időbeli hatálya alatt kezdődött meg, azonban rövid ideig félbeszakadt, majd az új áfa törvény hatályba lépését követően folytatódott. Az addig, a korábbi áfa törvény alapján elvégzett teljesítésekről a felek a számlákat kiállították, és eleget tettek a régi áfatörvény alapján fennálló áfa bevallási és fizetési kötelezettségüknek. Az új áfatörvény hatálybalépését követően, tekintettel annak előírására, a felek együttes nyilatkozatot tettek arra vonatkozóan, hogy az építési munkákra az új áfa törvény rendelkezéseit kívánják alkalmazni, vagyis arra a továbbiakban a fordított adózás lesz irányadó. Az adóhatóság ugyanakkor megtagadta az Uszodaépítő korábbi időszakban gyakorolt adólevonási jogát az alvállalkozók által kiállított számlák alapján, tekintettel arra, hogy azok nem feleltek meg az új áfa törvény rendelkezéseinek – aminek értelmében a számlákat visszamenőleges hatállyal kellett volna módosítani –, ezért ahhoz, hogy a társaság gyakorolhassa adólevonási jogát az alvállalkozóknak a számlákat módosítaniuk kellett volna, emellett pedig a vállalkozásnak is önellenőrzéssel módosítania kellett volna az érintett időszak áfa bevallását. Az Európai Bíróság először is ismételten leszögezte, hogy a társaságok adólevonáshoz való joga, az áfa irányelvnek egy olyan alapvető rendelkezése, amely főszabály szerint nem korlátozható, vagyis a mechanizmus a teljesített ügyletet terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. Ezért az a körülmény, hogy az Uszodaépítő az új áfatörvény alkalmazását választotta, önmagában nem befolyásolhatja az előzetesen

felszámított áfa levonására vonatkozó jogát. Emellett a fordított adózás esetén alkalmazandó számlázási szabályok tekintetében utalt a Bockemühl esetben kifejtett álláspontjára, mely szerint az adólevonási jog gyakorlásához az adóalanynak az áfa irányelv 178. cikk f) pontja értelmében az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie, azonban az érintett tagállam által ily módon meghatározott formai követelmények, nem mehetnek túl azon a mértéken, ami a fordított adózási eljárás helyes alkalmazásának biztosításához mindenképp szükséges. Az adósemlegesség elve ugyanakkor megköveteli, hogy az előzetesen felszámított áfa levonása lehetséges legyen, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget az adóalany, amennyiben a tartalmi követelmények azonban teljesülnek. A bíróság emellett rámutatott arra is, hogy az ügyben megállapítható volt, hogy az adólevonási jog tárgyát képező ügyletek ténylegesen megvalósultak. Az ügyleteket ugyanis ténylegesen az adóalany az érintett tagállamban végzett adóköteles tevékenységéhez használták fel, illetve az adóhatóságnak a társaság által tett adóbevallása alapján tudomása volt arról, hogy az adólevonási jog anyagi jogi feltételei teljesültek, vagyis az adóhatóság mindazon információkkal rendelkezett, amelyek annak megállapításához kellettek, hogy az Uszodaépítő áfa megfizetésére köteles és amelyek alapján a levonható adó összegét ellenőrizhette. Ezért az Európai Bíróság megállapította, hogy az áfa irányelv rendelkezéseivel nem összeegyeztethető az olyan tagállami gyakorlat, amely az adó levonásához való jog tekintetében olyan további olyan formai követelményeket ír elő, ami azzal a hatással jár, hogy az adóalany adólevonási joga gyakorlásának lehetősége elenyészik, annak ellenére, hogy az adóhatóság rendelkezik mindazon információkkal, amelyek az adóalany áfa fizetési kötelezettségének megállapításához szükségesek.

### **11. C–280/10 Polski Trawertyn**

A jogvita abból bontakozott ki, hogy a Polski Trawertyn az alapítása előtti időszakban keletkezett számla alapján is érvényesíteni kívánta áfa levonási jogát. A lengyel



adóhatóság az áfa levonását az immár megalakult társaságnál lefolytatott ellenőrzése során jogtalannak ítélte, elsősorban amiatt, hogy ezek a számlák szükségképpen a tagok, és nem a társaság nevére szóltak. A lengyel vállalkozás érvelése szerint a cégalapítás és a Polski Trawertyn gazdasági tevékenységének minősülő beruházások megkezdésének rendhagyó sorrendje miatt nem veszett el az áfa levonási jog, emiatt (tehát hogy a beruházásokat a cégalapítás előtt már megkezdték a cég későbbi alapítói) nem tagadható meg az adólevonási jog.

Az Európai Bíróság úgy vélte, hogy a gazdasági tevékenység több, egymást követő cselekményből állhat, emiatt az előkészítő tevékenységek is gazdasági tevékenységnek minősülnek. A vállalkozás érdekében teljesített kiadások pedig mindig gazdasági tevékenységnek minősülnek, vagyis bárkit, aki (akár jövőbeni) hasznosításhoz szorosan kapcsolódó és szükséges beruházást hajt végre, adóalanynak kell tekinteni.

Azonban fennállt még a számlák „alaki hibája”, mivel azokat nem társaság, hanem a tagok nevére bocsátották ki. Az ítélet szerint, ha a tényállás számlától eltérő eszközökkel is megállapítható és a számlával való rendelkezés követelménye sérti az adóalany áfa levonásához való jogát, akkor az adólevonásnak nem lehet akadálya a nemzeti előírásoknak nem megfelelő bizonylatolás. Bár az uniós szabályok szerint a számla kötelező, az már nem uniós előírás, hogy a számla az adót ténylegesen levonásba helyező társaság nevére szóljon.

Az áfa levonás joga nem köthető olyan tartalmi feltételhez, amelyet az uniós rendelkezések nem kifejezetten írnak elő, illetve hogy a nemzeti adóhatóság nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására alaki okok miatt elvész az elméletileg meglévő adólevonási lehetőség.

**12. C–424/12 Fatorie**

Ismételten a fordított adózás szabályainak megsértésével kiállított számla alapján vizsgálódott az Európai Bíróság. Ebben az ügyben adóhatóság az állapította meg, hogy számlakibocsátó nem a fordított adózás szabályai szerint eljárva állította ki a forgalmi adót is tartalmazó számláját, ezért a részére korábban engedélyezett áfa visszaigényléssel ellentétben, az áfa utólagos megfizetésére kötelezte. Időközben a számlát befogadó társaság felszámolás alá került, a számlákban feltüntetett áfa összeggel nem számolt el a kincstár felé. Az a kérdés merült fel, hogy a fordított adózási eljárás alá eső ügylet keretében ellentétes-e a héa irányelvvel és az adósemlegesség elvével, ha a szolgáltatás igénybe vevőjét megfosztják levonási jogától azon héa tekintetében, amelyet egy hibásan kiállított számla alapján jogalap nélkül fizetett meg a szolgáltatásnyújtó részére, ideértve azt az esetet, ha e hiba kijavítása lehetetlen, mivel a kérdéses szolgáltatásnyújtó felszámolás alá került. A döntéskor fontos jelentőséget tulajdonított annak, hogy a Fatorie tévesen fizette meg a számlán hibásan szerepeltetett héát a Megasal részére, jóllehet a szolgáltatás igénybe vevőjeként a héa irányelvnek megfelelően neki kellett volna megfizetnie a héát az adóhatóság felé. Így, túl azon, hogy a vitatott számla nem felel meg a nemzeti jogszabályokban előírt alaki követelményeknek, a fordított adózási eljárás egyik érdemi követelményét szintén nem tartották be. Ez a helyzet megakadályozta az adóhatóságot abban, hogy ellenőrizze a fordított adózási eljárás alkalmazását, és adóbevétel-kiesés veszélyét eredményezte az érintett tagállam számára. Kiemelte, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a levonási jog gyakorlása kizárólag a fizetendő adóra korlátozódik, azaz a héa köteles ügylethez kapcsolódó adóra, illetve arra az adóra, amelyet mint fizetendő adót már leróttak. Így mivel a Fatorie nem volt köteles a héa Megasal részére történő megfizetésére, és mivel ezen adó megfizetésével nem tartották tiszteletben a fordított adózási eljárás egyik érdemi követelményét, a Fatorie nem élhet levonási jogával e héa tekintetében annak ellenére sem, hogy időközben a számla befogadót felszámolták és már nincs lehetőség a tartozatlanul megfizetett áfa visszakövetelésére sem.

### **13. C–590/13 Idexx Laboratories Italia**

Megint a fordított adózáshoz kapcsolódó alaki követelmények megsértése miatti levonási jog elvesztésével kapcsolatban foglalt állást az Európai Bíróság ebben az ügyben, és fejtette ki, hogy a hatodik tanácsi irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontját és 22. cikkét úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezések a levonási jogra vonatkozó alaki követelményeket tartalmazzák, amelyek megsértése az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között nem eredményezheti e jog elvesztését.

**6. számú Melléklet**  
**Nemzetközi kérdőív**

**Tárgy: Előzetesen felszámított ÁFA levonhatósága a bírósági gyakorlatban**

**Tisztelt Bíróság!**

A pénzügyi jogi perek legjelentősebb hányadát az áfa perek jelentik. Az áfa csalások az egész unióban komoly problémát okoznak és az Európai Bizottság tanulmánya szerint Magyarországon a lehetséges áfa bevétel egynegyedét, 2,971 milliárd eurót nem lehetett behajtani 2012-ben.

A magyar bíróságok több előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményeztek, melynek nyomán az Európai Unió Bírósága több döntésében fektette le a legjelentősebb alapelveket, amelyek változást hoztak a magyar jogalkalmazásban.

A Kúria Elnöke létrehozott egy munkabizottságot, melynek feladata, hogy megvizsgálja az általános forgalmi adó levonhatóságával kapcsolatos perek gyakorlatát, számba vegye a felmerült vitatott kérdéseket, elemezze az ezekkel kapcsolatos bírósági gyakorlatot és esetleg ajánlásokat fogadjon meg. A vizsgálat célja annak megállapítása, hogy melyek a leggyakrabban előforduló jogi problémák, arra milyen válaszokat fogalmaz meg az ítélkezési gyakorlat, szükséges-e joggyakorlat irányítása illetőleg a vizsgálat a jövőre tekintettel ajánlásokat fogalmazhat meg, akár jogalkotás felé is.

Annak érdekében, hogy a magyar gyakorlat figyelembe tudja venni más uniós államok ez irányú joggyakorlatát, mellékelten küldünk egy kérdéssort, mely az ÁFA levonhatóság kérdését vizsgálja. Kérjük, hogy legyen kedves a kérdéseket megválaszolni.

**KÉRDŐÍV TAGÁLLAMI BÍRÓSÁGOK SZÁMÁRA**  
**ÁFA LEVONÁSI JOG GYAKORLÁSA KAPCSÁN**  
**2015**

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.

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.

Jelen kérdőív célja annak a vizsgálata, hogy az Önök országában a bírói gyakorlat alapján

- m.) a bizonyítási teher az adóhatóságra vagy az adózóra hárul, illetve
- n.) a bizonyítás során a különböző tények milyen súllyal kerülnek figyelembe véve.

**Kérem, hogy ezek alapján válaszolják meg az alábbi kérdéseket:**

**Mely szempontokra hivatkozik a bírói gyakorlat annak megállapításakor, hogy az adózó tudhatta, vagy tudnia kellett volna, hogy adókiírást megvalósító ügyletben vesz részt a számla befogadásakor?**

Szempont	Releváns (Igen/Nem)	Megjegyzés
<b>Számlakibocsátóval kapcsolatos objektív körülmények</b>		
Számlakiállító még nem jelentkezett be adóalanyként		
Számlakiállítót a számla kiállításakor már törölték a cégnyilvántartásból		
Számlakiállító nem található a bejelentett telephelyén/székhelyén		
A számlakibocsátó nevében eljáró személy képviseleti joga nem igazolt		
Számlakiállító nem adott be bevallást, nem fizette be az áfát		
Számlakiállító ügyvezetője nem jelent meg az adóhatóságnál, vagy nem tett nyilatkozatot		
<b>Gazdasági esemény hiányára utaló objektív körülmények</b>		
Számlakiállító iratainak hiánya		
Számlakiállító nem rendelkezett személyi, tárgyi feltételekkel (munkások, gépek)		
Számlakiállító nem rendelkezett az áruval		
A számlakibocsátó által számlázott óradíjak olyan alacsonyok, hogy nem nyújtanak fedezetet a bérköltségre és a járulékokra		
Az ügylet nem piaci értéken történt		
Nagy volumenű gazdasági eseményt telefonon intézték, nem is találkoztak		
A gazdasági esemény megvalósulását alátámasztó		

	dokumentumok hiánya		
	Speciális terméknel nincsenek meg a szükséges igazolások (pl. szőlő –származásigazolás)		
	Bizonytalan eredetű áru (pl. számítógép-alkatrészek) VÁM papírok hiánya		
Pénzügyi teljesítés érintő objektív körülmények			
	Pénzügyi teljesítés bizonytalansága (pl.: készpénzes)		
	A pénzügyi rendezés formája (engedményezés, kompenzálás, váltó) az egyéb tényállási elemek koherenciájában ellentmondásos		
	A kifizetett ellenérték visszakerül a számlázási lánccon keresztül az első kifizetőhöz		
Számlebefogadó hibájára visszavezethető körülmények			
	Adózó nem tudja megnevezni a számlakibocsátói kapcsolattartót		
	Számlakiállító ellenőrzésének hiánya (NAV adatbázis, Cégbíróság, képviseleti jogosultság)		
	Számlakibocsátás alapjául szolgáló gazdasági esemény speciális jellege fokozott gondosságot kíván meg (például: fémkereskedelem), ennek hiánya		
	Fuvarlevél hibája: nincs fuvarlevél; a fuvarlevélen szereplő gépjármű nem a szállító tulajdona; a fuvarlevélen szereplő gépjárművet kivonták már a forgalomból; fuvarozó nem ismeri el a szállítás tényét		

**g. A fentiekén túl milyen további körülményekre hivatkozik a bírói gyakorlat a számlabefogadó 'felrőhatóságának' megállapításakor?**

	Szempon	Gyakoriság	Megjegyzés

**7. számú Melléklet**  
**Magyar Okleveles Adószakértők Egyesülete**  
**véleménye**

◆ **Áfa-jövője:**

Álláspontunk szerint a jelenlegi, Magyarországon, EU-s tagállamokban és még számos 3. országban is alkalmazott *hozzáadott-értékadó rendszer jövőbeni átalakítására lenne szükség*, mivel ez a többfázisú, közvetett adózási struktúra magával hordozza az adóelkerülés lehetőségét, amely ellen az Európai Bizottság igen komoly erőfeszítéseket tesz. Ugyan több intézkedés (pl.: áfa információ-csere gyorsítása, fordított adózás kibővítése, QRM bevezetése, Eurofisc felállítása, MLC fokozása, vagy a magyar gyakorlatban is bevezetésre került online pénztárgép, EKAER) is történt az elmúlt években, de ezek sajnos még mindig nem szüntették meg a tagállami – ezáltal EU-s – költségvetéseket is megkárosító adózói körök működését. Az adócsalás lehetősége, a hatalmas bürokrácia, a magas társadalmi költségek a rendszerbe kódolva vannak). Érdemes lenne hosszabb távra átgondolni egyfelől a *pénzügytechnikai módszereket* (pl.: áfa bankszámla rendszer, előre fizetés stb.) másfelől *más országok* (így többek között az Egyesült Államok egyfázisú, kiskereskedelmi fázisban alkalmazott GST) rendszerét, *gyakorlatát*.

◆ **Európai Bírósági ítéletek:**

A szakmai elemzésből egyértelműen látszik, hogy az adózók nagy számban hivatkoznak a **releváns Európai Bírósági döntésekre**, mind a NAV, mind a KMB, mind a Kúria



előtt. Ez pozitív egyrészt az adózók (őket képviselő szakemberek) szakmai felkészültsége okán, de másfelől felveti a kérdést, hogy a *NAV – mint jogalkalmazó – a közigazgatási eljárása során miért nem veszi eleve figyelembe az ezekben megfogalmazott döntéseket, iránymutatásokat.*

Az is elgondolkodtató, hogy az európai megkeresések száma (aránya) miért ilyen magas Magyarországról, és miért ilyen magas arányban az adózói oldal álláspontjával egyezik meg a döntés. Véleményünk szerint a továbbképzések során a jogi megközelítés mellett az adónemek közgazdasági tartalmát, működését, célját jobban előtérbe kellene helyezni, hogy a jogértelmezések szakmai megalapozottsága erősödhessen.

◆ **Áfa-levonási jog korlátozása:**

Az összes vonatkozó EB ítélet rögzíti, hogy az *adólevonási-jog a HÉA-mechanizmus szerves részét képezi és ebben az adózó nem korlátozható.* A levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenysége körében felszámított vagy megfizetett HÉA alól. Az *adólevonási jog azonban nem vonatkozhat* olyan gazdasági szereplők visszaélésszerű magatartására, amelyek tevékenységüket kizárólag abból a célból folytatják, hogy a közösségi jog által biztosított előnyökből *csalárd módon* részesüljenek, azaz a költségvetést megkárosítsák. Így, mivel a levonási jog megtagadása általános elvek alóli kivételt képez, fontos az **adóhatóság** részéről, hogy **jogilag megkövetelt módon bizonyítsa az objektív körülmények fennállását.** **Azaz megállapítható kell, hogy legyen, hogy az ügyletnek az eredménye olyan adóelőny megszerzése volt, amely ellentétes a héa-rendszer céljával; továbbá azt, hogy az ügylet alapvető célja az adóelőny megszerzése volt; végül pedig azt, hogy az adózó tudott vagy tudhatott az így megállapított adócsalásról.** Ennek következtében minden más esetben, amikor adózó adólevonási joga megtagadásra kerül ellentétes az uniós irányelvvel, illetve az áfa logikájával ellentétes.

◆ **Bizonyítási eljárás az adóigazgatási eljárás során:**

Az összefoglaló anyag 5.4. pontja foglalkozik ezzel a témával, amelynek kiemelt jelentőségét egyértelműen alátámasztja, hogy a vizsgált adóhatósági határozatok bírósági felülvizsgálata során a keresetlevélben az adózók 84%-ban az adóügy tényállás feltáratlanságát, illetve a bizonyítékok hibás értékelését jelölte meg. Továbbá a KMB-k ítéleteik meghozatala során 3. és 4. leggyakrabban előforduló ténymegállapításként jelölték meg, hogy az adóhatóság nem tárta fel a tényállást, illetve hogy nem bizonyította, hogy nem valós gazdasági eseményről van szó. Ennek kapcsán szükséges hangsúlyozni, hogy az általános forgalmi adóra vonatkozó normákból nem vezethető le és ellentétes az EUB ítéleteivel az a joggyakorlat, ha a tényállás nem tisztázott volta, bizonyítottság hiánya, azaz az Art. 97. § (6) bekezdése szerinti nem bizonyított tény, körülmény a jóhiszemű adózó terhére esik.

Jóllehet az EB ítéletek tükrében kiemelt szerepe van az **adóhatóság ún. objektív kritériumok** alapján történő megalapozott bizonyításának. Világosan meg kellene határozni az Art. 97.§ (4) bekezdésében foglalt bizonyítási kötelezettség tartalmát is (az adóhatóságot terheli a bizonyítási kötelezettség, ez alól van-e, ha igen, milyen esetben kivétel). Adózók jogbiztonsága érdekében viszont megjegyzendő, hogy abban kellene őket segíteni, hogy mi az elvárt adózói magatartás, azaz mi az **adózók objektív felelőssége és milyen ellenőrzési cselekmények elvégzésére kötelesek**, és ezek elvégzését nekik kell-e bizonyítania vagy fordítva, ezek hiányát az adóhatóságnak. Amennyiben pedig a számlabefogadó elvégezte a joggyakorlat által előírt ellenőrzési cselekményeket (pl. ellenőrizte a számlakibocsátó adószámát, képviselőjét stb.), akkor ne kelljen attól tartania, hogy az adóhatóság azon a jogcímen tagadja meg az adólevonási jogát, hogy tudhatott volna a számlakibocsátó vagy a számlázási lánc korábbi tagja által elkövetett adócsalásról.

Az adóhatóság Art. 97.§ (4)-(6) bizonyítási eljárása során, amely szükségszerű az ügy megalapozott megítéléséhez természetesen több eszközt – *nyilatkoztatást, tanú meghallgatást, külföldi adóhatóság megkeresését, kapcsolódó vizsgálat elrendelését, vagy akár 2012. 01. 01-től alkalmazott Art.119/A.§ szerinti egyes gazdasági események valódiságának vizsgálatára irányuló ellenőrzést* – is alkalmazhat. Azonban ezek alkalmazása során álláspontunk szerint figyelemmel kellene lennie: ***az időbeliségre, mérlegelésre, célzottságra, jogszerűségre és különösen az adósemlegesség elvére.***

◆ **„Tudta, tudhatta”:**

A munkacsoporti anyag, záró összefoglalójában is említett három esettel kapcsolatban tennénk néhány észrevételt (lásd az Összefoglaló Vélemény 131. és 162–163. oldalát).

A 131. oldalon ismertetett második esetkör („felek közötti gazdasági esemény hiánya”) – amely szerint a gazdasági esemény megvalósult, de nem a felek között – során a számlabefogadó adóalany adólevonási joga elvitatásra kerül. Annak ellenére, hogy az adóhatóság nem vizsgálja, hogy kik között jött létre az ügylet. Így nem azért kerül az adólevonási jog megvonásra, mert adócsalás történt, hanem azért mert az ügylet nem a felek között jött létre. Önmagában álláspontunk szerint ez a tény nem alapozhatja meg az adólevonási jog megvonását, hanem csak az, ha az adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítja, hogy a számlabefogadó tudott vagy tudhatott az adócsalásról.

Különösen azért, mert a nem bizonyított tények adózó terhére nem értékelhetők. Ezt támasztja alá a C–324/11. sz. Tóth G. ügy is, különösen annak 53. pontja, illetőleg a C–18/13. számú Maks Pen ügyben hozott ítélet 32. pontja is.

*C–324/11. számú Tóth G. ügyben hozott ítélet 53. pontja: „A fentiekre tekintettel azt kell válaszolni a negyedik kérdésre, hogy ha az adóhatóság konkrét bizonyítékokkal szolgál*

*a csalás 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 alapügyben szereplő helyzethez **hasonló helyzetben csak akkor utasítható el a levonási jog, ha az adóhatóság objektív körülmények alapján megállapítja, hogy a számla címzettje tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.**”*

C–18/13. számú Maks Pen ügyben hozott ítélet 32. pontja: „E feltételek mellett azt kell válaszolni az első és a harmadik kérdésre, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy az adóalany a szolgáltató által kibocsátott számlákon szereplő héát levonja, **ha a szolgáltatás teljesítése ellenére kiténik, hogy azt ténylegesen nem e szolgáltató vagy alvállalkozója teljesítette**, többek között, mivel az utóbbiak nem rendelkeztek a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközökkel és vagyonnal, hogy a szolgáltatásnyújtásuk tényleges teljesítésének költségeit nem tüntették fel a könyvelésükben, vagy hogy a szolgáltató nevében bizonyos dokumentumokat aláíró személyek kiállítói minősége tévesnek bizonyult, **azon kettős feltétel mellett, hogy az ilyen tények csalárd magatartást valósítanak meg és az adóhatóságok által közölt objektív tényezőkre tekintettel megállapításra kerül, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozására felhozott ügylettel ilyen adócsalásban vesz részt**, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.”

A fentiekből is következően a „tartalmilag hiteltelen” számla koncepcióját mindenképpen meghaladott megközelítésnek tartjuk. Ha ugyanis nem a számlán feltüntetett eladó/szolgáltatásnyújtó teljesítette az ügyletet, úgy a számla „tartalmilag hiteltelen”, de ennek ellenére – az EUB állandó ítélkezési gyakorlata alapján – a

számlabefogadó adólevonási joga csak akkor tagadható meg, ha az adócsalásról tudott vagy tudhatott. Következésképpen még egy „tartalmilag hiteltelen” számla alapján is gyakorolható az adólevonási jog, feltéve, hogy az nem valósít meg adócsalást, illetőleg akkor is, ha az ugyan adócsalást valósított meg, de arról a számlabefogadó nem tudott és nem is tudhatott. A „tartalmilag hiteltelen” számla alapvetően *objektív* megközelítésű tesztje ennél fogva újragondolandó, mert az nem összeegyeztethető az EUB-nek a joggyakorlat-elemző csoport által is helyesen ismertetett, alapvetően *szubjektív* megközelítésű tesztjével.

Megemlítjük továbbá, hogy az Összefoglaló Vélemény 131. oldalán ismertetett szóban forgó második esetkör („felek közötti gazdasági esemény hiánya”) kapcsán az az olvasat adódik, mintha az EUB szerint egy kétlépcsős tesztet kellene lefolytatni: „*az EUB Bíróság gyakorlatából az következhet, hogy vizsgálni kell a számlabefogadó megtett-e minden tőle elvárható ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy magatartása ne vezessen adókijátszáshoz. Ha ez részéről megállapítható akkor vizsgálható, hogy tudta-e, vagy tudhatta-e, hogy a számlakiállító őt megtévesztette, felismerhette-e, hogy adócsalásban vesz részt.*” Ez a kétlépcsős teszt azonban nem áll összhangban az EUB ítélezési gyakorlatával, hiszen eszerint csak azt kell vizsgálni, hogy a számlabefogadó tudott vagy tudhatott-e az adócsalásról. E tudattartalom vizsgálata során – különösen a „tudhatott-e” kritérium kapcsán – értékelendő az, hogy a számlabefogadó megtett-e minden tőle elvárható ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy ne váljon adócsalás részévé. Ha ugyanis megtett, akkor az EUB állandó ítélezési gyakorlata értelmében az adólevonási joga nem tagadható meg.

A már hivatkozott C–18/13. számú Maks Pen ítéletből álláspontunk szerint tehát egyértelműen az a következtetés vonható le, hogy önmagában az a tény, hogy nem a számlán szereplő felek között jött létre az ügylet, nem alapozhatja meg az adólevonási jog megvonását, hanem csak akkor, ha az adóhatóság objektív körülmények alapján

bizonyítja, hogy a vevő adócsalásban vett részt, és e tényről tudott vagy tudnia kellett volna. Az ezzel ellentétes nemzeti bírói gyakorlat véleményünk szerint meghaladottnak tekinthető.