

Harminckét lap, amely megrengette a világot

Százéves a hozzáadottérték-adó rendszere



Szerkesztette:

Kenyeres Sándor • Kovács Tamás • Vágyi Ferenc Róbert • Varga József

SOPRONI EGYETEM KIADÓ



Harminckét lap, amely megrengette a világot

Százéves a hozzáadottérték-adó rendszere



SOPRONI EGYETEM KIADÓ

Sopron, 2019

Szerkesztők:

Kenyeres Sándor, Kovács Tamás, Vágyi Ferenc Róbert, Varga József

Szakmai lektorok:

Bíró Zoltán: 1., 2., 9. fejezet
Szilovics Csaba: 10., 11., 12. fejezet
Kenyeres Sándor: 4., 5., 6., 8. fejezet
Vágyi Ferenc Róbert: 7., 13. fejezet

Szerzők:

Baksa Anikó	Kovács Ferenc
Darák Péter	Molnár Gábor Miklós
Domokos László	Siemens, Carl Friedrich von
Gilányi Zsolt	Szappanos Júlia
Hajnal Péter	Vágyi Ferenc Róbert
Jancsa-Pék Judit	Varga József
Kenyeres Sándor	Vira Sándor
Király László György	

Nyelvi lektor: Tompáné Székely Zsófia

Technikai szerkesztő: Horváthné Józsa Ágnes

A könyv a Soproni Egyetem és a Magyar Nemzeti Bank közötti együttműködés keretében, a Magyar Nemzeti Bank támogatásával készült.

Kiadja: Soproni Egyetem Kiadó
9400 Sopron, Bajcsy-Zsilinszky u. 4.

Felelős kiadó: Dr. Alpár Tibor László kutatási és külügyi rektorhelyettes

© Soproni Egyetem Kiadó

Nyomdai kivitelezés: Pátria Nyomda Zrt.
Felelős vezető: Simon László vezérigazgató

ISBN 978-963-334-337-1 (nyomtatott)
ISBN 978-963-334-338-8 (elektronikus)
DOI 10.35511/978-963-334-338-8

Minden jog fenntartva.

Az esetlegesen előforduló nyomdai hibákért felelősséget nem vállalunk!

Harminckét lap, amely megrengette a világot

Tartalomjegyzék

Előszó	9
I. rész A forgalmi adók szerkezete	13
1. Az útvámtól a hozzáadottérték-adóig (Kenyeres Sándor)	15
1.1. Mozzanatok az adózás történetéből	15
1.2. Bevezetés	19
1.3. Az adózásról általában	19
1.3.1. Az adózás, mint társadalmi jelenség	19
1.3.2. Az adózás jogi megközelítése	20
1.4. Az adózás folyamata	24
1.4.1. Az adó megfizetése	24
1.4.2. Az adó begyűjtése	25
1.4.3. Az adóteher-viselés és az adóáthárítás	27
1.4.4. Az adók osztályozása	28
1.5. Forgalmi adók	30
1.5.1. A forgalmi adók csoportosítása	30
1.5.2. Forgalmi adók az adójogfennhatóságok között	31
1.5.3. A közvetett adók	32
1.6. A forgalmi adók összehasonlítása	33
1.6.1. Az egyfázisú forgalmi adó	33
1.6.2. Többfázisú forgalmi adó	33
1.6.3. Az összfázisú forgalmi adó	33
1.6.4. A hozzáadottérték-adózás	35
1.6.5. A halmozódás nélküli összfázisú forgalmi adó	39
1.7. A hozzáadottérték-adózás történetéből	41
1.7.1. A hozzáadottérték-adózás előzményei	41
1.7.2. A hozzáadottérték-adózás bevezetése	42
1.8. Összegzés	44
1.9. Irodalomjegyzék	45
2. Az áfa módszertana, jellemzői, logikája, felépítése (Vágyi Ferenc Róbert) ..	47
2.1. A forgalmi adók rendszere	47
2.2. Az áfatörvény hatálya	51
2.2.1. Területi hatály	51
2.2.2. Személyi hatály	51
2.2.3. Tárgyi hatály	52
2.3. A teljesítés helye	54
2.3.1. Termékértékesítés	55
2.3.2. Szolgáltatásnyújtás	55
2.3.3. Közösségen belüli beszerzések	56
2.3.4. Termék importjának teljesítési helye	56
2.4. Adófizetési kötelezettség, adó megállapítása	57

2.5.	Az adó alapja	58
2.6.	Az adó mértéke	60
2.7.	Adómentesség	60
2.7.1.	Tevékenység közérdekű jellegére tekintettel adómentes.	62
2.7.2.	Tevékenység egyéb sajátos jellegére tekintettel adómentes	62
2.7.3.	Adókötelessé tétel	63
2.7.4.	Közösségen belüli értékesítés, beszerzés.	63
2.7.5.	Termék importja	64
2.7.6.	Termékexport.	64
2.7.7.	Nemzetközi közlekedés.	65
2.8.	Az adó levonási jog tartalma	65
2.8.1.	Adólevonási jog keletkezése.	65
2.8.2.	Az adó megosztása	66
2.8.3.	Levonási jog korlátozása	66
2.8.4.	Az adólevonási jog gyakorlásának feltételei.	67
2.8.5.	Különös szabályok	67
2.9.	Az adófizetésre kötelezett.	68
2.10.	Az adó megállapítása	68
2.11.	Számlázási szabályok	69
2.12.	Összefoglalás	69
2.13.	Irodalomjegyzék	71

II. rész A hozzáadottérték-adó történetéről. 73

3. A megnevesített forgalmi adó (Veredelte Umsatzsteuer) (Carl Friedrich von Siemens). 75

4. Amerikai áfa kísérletek – társasági adó kiváltása forgalmi adóval (Kovács Ferenc). 99		
4.1.	VAT versus GST	99
4.2.	A VAT kialakulása.	101
4.2.1.	A kezdetek	101
4.2.2.	USA-beli elképzelés egy új típusú adóról	101
4.2.3.	A Francia modell	102
4.3.	A Michigani „Single Business Tax”.	103
4.3.1.	Az SBT története	103
4.3.2.	Az SBT általános szabályai	104
4.3.3.	Az SBT alapjának meghatározása	104
4.3.4.	SBT kedvezmények, mentességek	106
4.3.5.	Főbb változások az SBT-ben.	107
4.3.6.	Néhány statisztikai adat az SBT-ről.	108
4.3.7.	Néhány záró gondolat	109
4.4.	Irodalomjegyzék	110

5. A franciaországi általános forgalmi adó születésének körülményei (Gilányi Zsolt)	111
5.1. A francia forgalmi adórendszer az áfa bevezetését megelőző években	115
5.2. Az áfa bevezetését megelőző években érvényben lévő francia forgalmi adórendszer pozitívumai.	119
5.3. Az áfa bevezetését megelőző években érvényben lévő francia forgalmi adórendszer negatívumai	120
5.4. Az általános forgalmi adó terve, várt hatások.	125
5.5. Összegzés	127
5.6. Irodalomjegyzék	128
6. Az általános forgalmi adó magyarországi története egy sajátos szemszögből (Vira Sándor)	129
6.1. A kezdetek (1988-1992)	129
6.2. Irány a teljes jogharmonizáció az EU-s forgalmi adó szabályokkal (1993-2004).	135
6.3. Bent az Európai Unióban	142
6.4. Napjaink (2008-2018).	145
6.5. Irodalomjegyzék	146
III. rész A hozzáadottérték-adó és a pénzügypolitika	149
7. Az Állami Számvevőszék ellenőrzési és egyéb tapasztalatai az áfa adónem területén (Domokos László, Baksa Anikó, Szappanos Júlia).	151
7.1. A központi költségvetés áfa bevételeinek alakulása.	151
7.2. Az adóbevételek teljesülésének számvevőszéki ellenőrzése	154
7.3. A központi költségvetésről szóló törvényjavaslat véleményezése.	157
7.4. Gazdaságfehérítés – versenyképesség.	159
7.5. Az adó- és vámhatósági feladatellátást érintő változások	162
7.5.1. A NAV szervezetét, felügyeletét érintő változások	162
7.5.2. A főbb módszertani változások	163
7.6. A NAV feladatellátása a számvevőszéki ellenőrzések fókuszában	165
7.6.1. 15044 számú jelentés a NAV hátralékkezelési és végrehajtási eljárási, valamint a kiemelt adózói körben gyakorolt tevékenysége szabályszerűségének, az EUROFISC rendszer működésének ellenőrzéséről	166
7.6.2. 17086 számú jelentés a NAV informatikai rendszereinek ellenőrzéséről	167
7.7. Irodalomjegyzék	168

8. Az általános forgalmi adó beszedése (Király László György)	169
8.1. Az áfa jelentősége	169
8.1.1. Az áfa világszintű elterjedtsége	169
8.1.2. Áfa az Európai Unióban	170
8.1.3. Az áfa jelentősége a magyar költségvetésen belül	172
8.2. Az áfa sajátosságai adóbeszedési szempontból	173
8.2.1. A többfázisú forgalmi adó problémája	174
8.2.2. A közösségi kereskedelem problémája	176
8.2.3. A körhintacsálás (caroussel fraud)	177
8.3. Megoldások az áfabeszedés eredményességének javítása érdekében	183
8.3.1. Rendszertípusú megoldások	183
8.3.2. Hatósági típusú megoldások	185
8.3.3. Megoldási elképzelések az EU-ban	189
8.4. Irodalomjegyzék	190
9. A forgalmi adó és az infláció összefüggései (Varga József)	193
9.1. Bevezetés	193
9.2. Az adó és az infláció általános kapcsolata	193
9.2.1. Az inflációs adó értelmezése	193
9.2.2. Az inflációs adó modellezése	195
9.3. A forgalmi adó és az infláció kapcsolata	197
9.3.1. A kapcsolat általános összefüggései	197
9.3.2. A forgalmi adó inflációnövelő hatása	199
9.3.3. A forgalmi adó csökkenésének hatása az árakra	202
9.4. Az adóemelés okozta infláció jövedelem- és vagyonújraelosztási mechanizmusa	204
9.4.1. Az újraelosztás elméleti kerete	204
9.4.2. A költségvetést érintő adórendszerbeli újraelosztási hatások	205
9.5. Irodalomjegyzék	208
IV. rész A hozzáadottérték-adó jogi megítélése	211
10. A hozzáadottérték-adó (hÉa) gyakorlata az európai adójog (az EUB esetjoga), valamint a nemzeti adójog (a magyar közigazgatási bírósági gyakorlat) kölcsönhatásában (Darák Péter)	213
10.1. Bevezetés	213
10.2. Pillanatfelvétel a 2019-ben nyitott jogértelmezési kérdésekben feltárható uniós hÉa gyakorlatról	214
10.3. Pillanatfelvétel az uniós joghoz kapcsolódó hÉa ügyek magyar bírói gyakorlatáról	218
10.4. Következtetések	220
10.5. Irodalomjegyzék	221

11. A közigazgatási áfa perekről (Traveller in time) (Hajnal Péter)	223
11.1. A kezdet – 1992/1993	223
11.2. A kifejlődés – 1996/1997	225
11.3. Csatlakozás előtt – 2002/2003	228
11.4. Csatlakozás után – 2008	232
11.5. Magyar előzetes döntéshozatali ügyek után – 2012	234
11.6. Napjaink – 2017	238
11.7. A jövő	242
11.8. Irodalomjegyzék	243
12. Visszaélések az áfa rendszerében	
büntető bírói szemmel (Molnár Gábor Miklós)	245
12.1. Bevezető gondolatok	245
12.2. A büntetőjogi szabályozás	246
12.2.1. Adócsalás a korábbi Btk-ban	246
12.2.2. A költségvetési csalás	247
12.2.3. Dogmatikai és gyakorlati kérdések a költségvetési csalás köréből	248
12.2.4. Az Európai Unióhoz csatlakozás hatása az áfa bűnözésre	254
12.2.5. A releváns iratok eltüntetése, az iratlopás	255
12.3. Jogkövetkezmények	258
12.3.1. A vagyonelkobzás	258
12.3.2. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal polgári jogi igénye	260
12.3.3. A pénzmosás	261
12.3.4. A „ne bis in idem” elvének újszerű értelmezése az Európai Unió Bíróságának gyakorlatában	261
12.4. Záró gondolatok	263
12.5. Irodalomjegyzék	264
V. rész A hozzáadottérték-adó nemzetközi vonatkozásairól	267
13. Az Európai Unió és a nemzeti hozzáadottértékadó-rendszerek kapcsolata (Jancsa-Pék Judit)	269
13.1. A héa jelentősége	269
13.2. Az EU adópolitikája	271
13.3. Az uniós és a nemzeti jog viszonya	271
13.4. Az áfa harmonizációja az EU-ban: történet	273
13.5. Magyarország	282
13.6. Az áfa jövője – a történet folytatása	284
13.7. Irodalomjegyzék	297
VI. rész A szerzőkről röviden	301
Melléklet	319

Hajnal Péter

11. A közigazgatási áfa perekről (Traveller in time)

A 70-es évek vezető rockcsapatának, a Uriah Heep együttes Traveller in time¹ (Időutazó) számával időutazásra hívom az olvasókat, és hat időzónán keresztül mutatom be magyar bírósági ítélezésben az áfa perek múltját. A módszerem lényege az volt, hogy hat időpontot kiválasztva, a Legfelsőbb Bíróság/Kúria adatbázisába az „áfa” keresőszót jelöltem meg. Az évszám az ügy indulását jelzi, a befejezés nem feltétlenül abban az évben történt. Az így kapott adathalmazt áttekintettem, kerestem a közös vonásokat, de a furcsaságokat is. Emellett – mint 30 éve közigazgatási pereket tárgyaló bíró – háttér információkat is igyekszek bemutatni, amelyek befolyásolták az áfa perek alakulását. Dolgozatom inkább leíró jellegű, mint elemző. Lépünk be hát az időgépbe, és START!

11.1. A kezdet – 1992/1993

Az általános forgalmi adót (továbbiakban áfa) Magyarországon 1988. január 1-jétől az 1987. évi V. törvény (1. Áfa tv.) vezette be, amelyet két év múlva az 1989. évi XL. törvény (2. Áfa tv.) váltott fel. Ebben az időben a bíróság által felülvizsgálható államigazgatási határozatokról szóló 63/1981. (XII. 5.) MT rendelet 1.§ 8. pontja tette lehetővé a bírósági felülvizsgálatot, áfa esetében a kivetés jogalapja és összecszerűsége tekintetében is. Az Alkotmánybíróság 32/1990. (XII. 22.) AB határozatával megállapította, hogy az 1957. évi IV. törvény módosításáról és egységes szövegéről rendelkező 1981. évi I. törvény 72. §-ának (1) bekezdése és a 63/1981. (XII. 5.) MT rendelet a módosításokkal együtt alkotmányellenes, ezért azokat 1991. március 31-ei hatállyal megsemmisítette, egyben mulasztásban megnyilvánuló alkotmányellenességet állapított meg. Ez az AB határozat, majd a közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálatának kiterjesztéséről szóló 1991. évi XXVI. törvény (Pp. XX. fejezete) teremtette meg az újraéledő magyar közigazgatási bírászkodás alapját, ebben pedig a pénzügyi bírászkodást.

¹ *Demonds and wizards, UK: Bronze ILPS 9193.*

A Legfelsőbb Bíróságon (továbbiakban LB) a Közigazgatási Kollégiumban ebben az időben három tanács ítélezett. Ugyanakkor áfa perek még elenyésző számban fordultak elő: 1992-ben 1 db, 1993-ban 16 db ügy indult. Jogtörténeti érdekességként, az 1992-ben indult ügyet² még törvényességi óvás alapján bírálta el az LB, és 548 800 forint áfát érintett. Az 1992. évi LXVIII. törvénnyel 1993. január 1-jétől bevezetett felülvizsgálati kérelem jogintézménye szélesebb körben tette lehetővé a jogerős ítélet LB általi felülvizsgálatát, ettől fogva az érkezett ügyek száma folyamatos emelkedést mutat.

Az 1993-ban indult áfa perek többsége az áfa fizetés mértékével foglalkozott (pl. sajtos tallér, ügyviteli szoftver). Ebben az időben a termékek és szolgáltatások adókulcsok szerinti besorolását az 1. Áfa tv. 1. és 4. számú mellékletei tartalmazták, amelynek besorolását törvényi felhatalmazás alapján a KSH készítette el. Bár az Alkotmánybíróság 15/1990. (VI.11.) számú határozatával 1990. december 31. napjával megsemmisítette a mellékleteket, az LB³ továbbra is irányadónak tekintette azokat (ITJ, SZTJ szám). A KSH által adott ITJ besorolást önállóan nem lehetett támadni, csak az adóhatóság határozata ellen benyújtott keresetben.⁴

Embrionális állapotban, de már ekkor megjelentek azok a jogkéresek, amelyek később egyre nagyobb számban fordultak elő. Említsük meg a legjellemzőbbeket: *nem szabályszerűen* kiállított bizonylatra áfa visszaigénylés jogszerűen nem gyakorolható⁵; *adóalanyiség*: a számla kibocsátására adóalany jogosult, amennyiben számla kiállító a vállalkozói tevékenységét korábban már megszüntette, a 2. Áfa tv. értelmében már nem volt adóalany⁶; a fizetendő *adókulcs mértéke fő- és mellékszolgáltatás esetén*: milyen ismérvek alapján lehet elbírálni, hogy melyik a főszolgáltatás/termékértékesítés⁷; megfizetettségi feltétel: az adóalany, aki a jogszabályban írt könyvvizsgálói kötelezettségének pénzforgalmi szemléletben jogosult eleget tenni az áfa levonására az ellenérték megfizetésének napján jogosult⁸; *áfa tv. hatálya*: a tanácsai szervek a közművek térítésmentes átadásával nem a vállalkozásuk köréből vontak ki végső fogyasztás céljára terméket vagy szolgáltatást, hanem a jogszabály rendelkezése folytán állami tulajdonban lévő

2 K.törv.II.25.523/1992/3.

3 Kfv.II.25.561/1993/4.

4 Kfv.II.25.660/1993/3.

5 Kfv.I.25.189/1993/6.

6 Kfv.II.25.968/1993/5.

7 Kfv.I.26.031/1993/5.

8 Kfv.II.25.370/1993/4.

létesítményt adtak a közművállalat kezelésébe, ez pedig az 1. Áfa tv. hatálya alá tartozó értékesítésnek nem minősíthető.⁹

A fenti felsorolásból is látható, hogy 1992/1993-ban indult áfa perekben az LB-nek alapvetően jogkérdésekben kellett döntenie, a tényállás megállapítás, a bizonyítás kérdése még nem került előtérbe. Az ítéletekben nincs részletes tényállás megállapítás, az LB a jogi indokolását is koncentráltan fogalmazta meg.

11.2. A kifejlődés – 1996/1997

1993. január 1-jén hatályba lépett az 1992. évi LXXIV. törvény (3. Áfa tv.), amely 15 évig maradt hatályban. Az Alkotmánybíróság az áfa pereket érintő több törvényhely alkotmányosságát vizsgálta. A rendszerváltozás utáni gazdasági átalakulás pozitív és negatív hatásai is egyre jobban jelentkeztek. Megnőtt a vállalkozások száma, a korábbi tervgazdálkodást felváltó piaci gazdálkodás, a megsokszorozódott szerződéses kapcsolatok kihatással voltak az adóhatósági ellenőrzések gyakoriságára, így az áfa perek számára is. „A kezdet” 17 ügyéhez képest 1996/1997-ben 197 áfát érintő ügy indult az LB előtt. Ha figyelmen kívül hagyjuk azokat az ügyeket, amelyekben nem az áfa volt a főkérdés, akkor is 167 ügyet kellett elbírálni. Az LB Közigazgatási Kollégiumban az időszak végére már öt tanács ítélt, ítéletei sokkal részletesebbé váltak mind a tényállás megállapítása körében, mind a jogi indokolást illetően.

A fizetendő áfa % meghatározásával kapcsolatban továbbra is felmerült a vitatott termékek ITJ besorolása (pl. fonott kalács¹⁰, cukorka, svéd keserű). Ugyancsak az ITJ szám besorolással voltak kapcsolatosak az átalakított nagy-rakodóterű személygépkocsik sorozatperei (pl. Ford Mondeo, Opel Astra Caravan, Fiat Bravo). Ezeket a gépjárműveket átalakítással rendelték meg az adózók, és a számla szerinti áfát kívánták visszaigényelni. A közigazgatási bíróságok osztották az alperes jogi véleményét, miszerint „egy személygépkocsinak gyártott gépjármű nagyobb terjedelmű tárgyak szállítására alkalmassá tétele ellenére sem veszti el eredeti jellegét még akkor sem, ha a gépkocsiból az ülések eltávolításra kerültek. Mindezekből következik, hogy a téves ITJ számot tartalmazó számla alapján a levonási jog nem gyakorolható”.¹¹

⁹ Kfv. III.25138/1993/12.

¹⁰ Kfv. I.28.613/1997/7.

¹¹ Kfv. II.27.494/1997/6.

Ekkorra már az áfa perek döntő többségét a levonás/visszaigényléssel kapcsolatos ügyek jelentették. Megjelentek a gázolaj ügyek, a „számlagyarak”. Voltak olyan elhíresült gazdasági társaságok, vagy magánszemélyek¹², akik százasaival, ezresével állították ki a hamis számlákat. Ezekhez több esetben büntető ügyek is kapcsolódtak. A kialakult bírói gyakorlat alapján a közigazgatási perek tárgyalását nem függesztették fel a büntető eljárás jogerős befejezéséig, mert nem tekintették előkérdésnek. A jogi nyelv is több megnevezést alkalmazott erre az esetkörre: fiktív számlák, nem valós számlák, nem valós gazdasági esemény.

Vitatott volt, hogy az adóhatóság minősítheti-e másként az adott gazdasági eseményt, a felek polgári jogi viszonyába beleavatkozhat-e? Az Alkotmánybíróság 724/B/1994. AB számú határozata az adózás rendjéről szóló törvény 1. § /7/ bekezdés alkotmányellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló bírói kezdeményezést, valamint az alkotmányjogi panaszt elutasította és rámutatott, hogy az adóhatóság minősítése adóügyi szempontból releváns és a közjogi jogviszonyban nem álló harmadik személyre kihatással nincs. Az AB döntése értelmében tehát az adóhatóság és a bíróság is jogosult vizsgálni a szerződés valódi tartalmát és az adott esetben megállapíthatta, hogy nincs olyan jogügylet, amely alapján az áfa-visszaigénylés lehetőségét megalapozó számla kibocsátásra mód lett volna.¹³

A tömegesen érkező áfa levonási/visszaigénylési perek szinte kikényszerítették, hogy az LB lefedesse az ezzel kapcsolatos legfontosabb jogelveket, amelyek zsinórmértékül szolgálhattak a közigazgatási bírák számára. Ennek lényege, hogy a 3. Áfa tv. és a számviteli törvény előírásai alapján a formai és tartalmi feltételek együttes megléte esetén kerülhet sor az adólevonási jog gyakorlására. A formai feltételek a felszámított adó összegét igazoló dokumentumra (számlára) vonatkoznak. Ha viszont a számla hitelességét akár az adóhatóság, akár az adóalany vitatja, vizsgálni kell a tartalmi feltételek meglétét, így

- a) valóságosan végbement-e az a gazdasági esemény (termékértékesítés, vagy szolgáltatás) amelyre az adó visszaigénylését alapítják,
- b) a termékértékesítés (szolgáltatás) ellenértékét (ideértve az adót is) a vevő megfizette-e,
- c) másik adóalany részéről került-e sor az adó áthárítására.

¹² Kfv. III. 27559/1996/3.

¹³ Kfv.I.28.261/1996/7.

Az önmagában formailag szabályos számla tehát nem ad alapot az adólevonásra, ha a felsorolt feltételek közül bármelyik hiányzik.

A gyakorlat tehát elválasztotta a számla formai és tartalmi vizsgálatát. A kezdeti időben a mainál sokkal hangsúlyosabb szerepet kapott a számla formai vizsgálata. Az egyértelmű volt, hogy számla nélkül nincs levonási jog, így hiába hivatkozott az adózó arra, hogy a számlái elvesztek, vagy ellopták¹⁴, keresete nem vezethetett eredményre. A meglévő számla formai hiányosságai változatos képet mutattak, a legjellemzőbbek: kibocsátó adószáma téves, székhely, adóigazgatási azonosító szám téves, számla sorszáma eltér a teljesítési időtől; nem tartalmazza a termék statisztikai besorolási számát, a számla esedékességét, a teljesítés időpontját; teljesítési időpont, kibocsátó címe és cégszerű aláírása, fizetési határidő hiányzik.¹⁵

A számla tartalmi vizsgálata a fent hivatkozott hármas feltétel alapján történt. A bíróságok vizsgálták az áfát áthárító adóalanyiságát (átháríthatta-e), hogy történt-e egyáltalán gazdasági esemény, vagy „fiktív”. A teljesség igénye nélkül sorolom fel, hogy milyen bizonyítékokat lehetett figyelembe venni: a számlakibocsátó az ellenőrzött időszakban gazdasági tevékenységet nem végzett, székhelyén, telephelyén nem volt megtalálható, a számlakibocsátó a cégbírósági nyilvántartásban, APEH törzstárában nem szerepel, a számlakiállító bejelentett tevékenységi köre eltérő, a számlakiállító nem tulajdonosa az eladott ingatlannak, a számlakiállító szüneteltette a tevékenységét, nem ismerte el a számlakiállítást, a számlakiállítónak nincs adószáma, bevallást nem nyújtott be.¹⁶

Az ítékezés ekkor még nem tett éles különbséget aközött, hogy a gazdasági esemény egyáltalán nem történt meg, vagy, hogy volt gazdasági esemény, de az nem a felek közt ment végbe. Esetenként azonban már vizsgálta a számlabefogadó magatartását is: a felperestől elvárható lett volna, hogy meggyőződjék üzleti partnere adóalanyiságáról¹⁷. A behajthatatlan követelésre jutó áfa levonásához való előzetes adóhatósági hozzájárulás megadása esetén az APEH vizsgálta, hogy az adózó megtett-e minden szükséges intézkedést a behajtásra¹⁸. Felvetődött az

¹⁴ Kfv.III.27.868/1996/6., Kfv.I.27.810/1996/7.

¹⁵ Kfv.III.28.098/1997/4., Kfv.I.27.732/1996/4.

¹⁶ Kfv.III.28.708/1996/6., Kfv. III. 28199/1996/3., Kfv.III.28.760/1996/8., Kfv.III.29.030/1997/6., Kfv.III.28.018/1997/5., Kfv.II.27.535/1997/4.

¹⁷ Kfv.I.27.172/1996/7.

¹⁸ Kfv. III. 27229/1996/4.

adóhatóság és a felperesi adózó bizonyítási kötelezettsége, a bizonyítási tehernek a kérdése is. Az LB a perekben egyértelműen a felperesre terhelte a bizonyítási kötelezettséget. „a Pp. 164.§ (1) bekezdése értelmében (...) a felperesnek kellett volna igazolnia azt, hogy az áru valóban a számlán feltüntetett adóalanytól származik, az adó áthárítása megtörtént és ezt hiteles számla igazolja”.¹⁹

„A kezdet” részben említett megfizetettségi feltétel ebben a vizsgált időszakban is előfordult. A 2. Áfa tv. 20. § alapján a pénzforgalmi szemléletű könyvvezetés esetén az áfa fizetési kötelezettség az ellenérték megfizetése napján keletkezik.²⁰ A megfizetési feltétel a 3. Áfa tv. alapján is felmerült, amikor a levonási ok keletkezését és a visszaigénylési kérelem teljesítését kellett elhatárolni.²¹ Az LB kifejtette, hogy a kibocsátott számlában feltüntetett teljesítési időponthoz kötődik a levonási jog keletkezése, de a levonható adó visszaigényléséhez azonban további törvényi feltétel szükséges (az adóalany a tárgyi eszköz beszerzésére jutó előzetesen felszámított adót – a 32. § /1/ bekezdésének a) pontja szerinti esetben – megfizette). A levonási jog keletkezése nem eredményezi önmagában a visszaigénylés jogosultságát is.

Még néhány elvi jellegű, vagy érdekesebb ügy: a beszerzést terhelő áfa levonására az adóalany csak akkor jogosult, ha a beszerzést vállalkozásának folytatásához használja – tervezett felhasználás nem (disco berendezések)²²; ellenérték nélküli eszközátadás – áfa köteles²³; részletfizetés esetén az adófizetési kötelezettség, illetve az adólevonási jog keletkezése²⁴.

11.3. Csatlakozás előtt – 2002/2003

A Pp. 1999. január 1-jei módosítása következtében az elsőfokú közigazgatási ítélezés megyei bírósági szintre került, az ítélet elleni fellebbezés – kivételekkel – megszűnt, a felek a felülvizsgálati eljárást a fellebbezés pótlásaként kezdték használni. Az LB jogbíróság helyett ténybíróssággá kezdett válni, az ügyek elintézése elhúzódott. Ebben történt változás 2002. január 1-jétől, amikor a Pp. módosításával a felülvizsgálati eljárásban bevezetésre került a „befogadási eljárás”, amely

¹⁹ Kfv.III.27.969/1997/7.

²⁰ Kfv. IV. 28.772/1997/4.

²¹ Kfv.I.28.400/1997/5.

²² Kfv. II. 28.035/1997/6.

²³ Kfv.II.27.086/1996/7.

²⁴ Kfv.I.28.401/1996/6.

az Alkotmánybíróság 42/2004. (XI.9.) határozatáig volt hatályban, amely akkor alkotmányellenesnek minősítette és megsemmisítette. A vizsgált időszakban 158 áfa ügy indult, ebből 29 esetben az LB a felvetett kérdést nem tekintette elvi jelentőségűnek, ezért azt elutasította (legtöbb esetben a bizonyítékok felülmérlegelését kérték). A közigazgatási bírók szemléletét befolyásolta az a tény is, hogy megkezdődött az Európai Unióhoz való csatlakozás előtti felkészítés. Megismerték a Hatodik tanácsi irányelvet²⁵, az Európai Unió Bírósága ítélkezési gyakorlatát. Bár e vizsgált időszakban a közösségi jogot még nem lehetett közvetlenül alkalmazni, de egy esetben az LB már utalt rá: „(...) a bíróság e döntését természetesen a felülvizgálandó alperesi határozat hozatalakor hatályos magyar jogszabályok alapján hozta, de ugyanakkor figyelembe vette a hivatkozott 6-os számú irányelv, valamint az Európai Bíróságok adott jogeseteinek döntését is (...)”²⁶

A LB Közigazgatási Kollégiumának szakmai átszervezése következtében a korábbi hat tanács helyett két tanács (K.I, K.IV.) tárgyalt pénzügyi tárgyú pereket, ezzel a jogalkalmazás egységesebbé válhatott. A 158 áfa ügyből ténylegesen 82 ügyben döntött az LB közvetlenül áfa kérdésről. Az áfa perek jellemző ügytípusa továbbra is az áfa levonás/visszaigénylés témáját érintette. Mivel a gazdasági esemény számla szerinti létrejötte/létre nem jötte alapvetően bizonyítási kérdés, e témakört érintette leginkább a befogadás intézménye, sok esetben a felülvizsgálati kérelem elutasítása. Az elrendelt felülvizsgálati eljárásban kettősség figyelhető meg az ítélkezésben. Egyrészt megmarad a korábban említett hármas feltétel vizsgálati alapelv, másrészt bizonyos elmozdulás tapasztalható a formai hiányosságok tekintetében.

A számlát továbbra is alapvetőnek tekintette, az adatok valótlanúsága megdönti a számla hitelességét és kizárja az áfa levonásának lehetőségét. Az adójogi jogviszonyban közömbös az, hogy a számla milyen okból nem tekinthető hitelesnek és a számla e tulajdonsága a felhasználónak vagy másnak a felróható vagy fel nem róható magatartásának az eredménye, illetve hogy a felhasználó a számlát jóhiszeműen vagy rosszhiszeműen kívánta érvényesíteni.²⁷ Ez a jogi érvelés a csatlakozást követően újragondolást igényelt, és ma már fenntarthatatlan megállapításokat tartalmaz. A számlatömb kérdése körében az ítélkezés szigo-

25 *A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK.*

26 *Kfv.I.35.480/2002/7.*

27 *Kfv.X.35.140/2002/4.*

rúbb álláspontot foglalt el. „(...) a LB rámutatott arra, hogy az általános forgalmi adó visszaigénylésére vonatkozó általános szabályok (...) meglétén túl az (...) csak az adóigazgatási azonosításra alkalmas bizonylat, számla minősülhet adólevonásra jogosító számlának. A felperes által befogadott számlák vonatkozásában a számlakibocsátó nem rendelkezett a szigorú számadású nyomtatványok nyilvántartásával, és a számlatömb beszerzéséről sem tudott bizonylatot bemutatni.”²⁸ A bizonyítási eszközök körében is fenntartotta, hogy a számlák hitelessége tanúvallomásokkal nem állítható helyre.²⁹ Ugyanakkor elmozdulás volt tapasztalható a korábbi gyakorlattól, amikor az LB kifejtette, hogy önmagában egy tevékenységi kör túllépése még nem teszi érvénytelenné a szerződést és az értékesítési tevékenységnek sem feltétele a cégbejegyzés, vagy az adóhatósághoz történő bejelentkezés.³⁰

Speciális ügytípus volt a külföldi utas részére történő áfa visszatérítés. E három pólusú jogügyletben először a felperesi adózó visszatérítette az áfát a külföldi utasnak, majd a bevallásában visszaigényelte az Államtól, de a hiteltelen számlák miatt az adóhatóság megtagadta az adózó visszatérítési igényét. Az LB elvi éllel fejtette ki: „Az Áfa tv. tehát előzetesen felszámított adónak és nem pusztán elszámolási összegnek tekinti a bevallásban közölteket. Az engedélyesnek kellő gondossággal kell meggyőződnie azoknak a bizonyítékoknak a hitelt érdemlő voltáról, melyekkel a külföldi utas a visszaigénylésének és az adóösszegezésének jogszerűségét igazolja (...). Önmagában az, hogy a jogszabály a kellő gondosság fogalmát nem határozza meg, nem jelenthet alkalmazási problémát. (...) Mindig az adott konkrét tényállás kapcsán a felelősségre irányadó szabályozásra figyelemmel, és a rendelkezésre álló adatok alapján kell ezeket vizsgálni és minősíteni.”³¹

A mai áfa ítélezésben fontos körülmény az adózó tudattartalmának vizsgálata (tudta/tudnia kellett volna formula). Ennek előfutára volt az adózói magatartás vizsgálatánál a 2003. január 1-jén hatályba lépett 3. Áfa tv. 44.§ (5) bekezdése, mely szerint az adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhettek, ha a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el. A rendelkezést a folyamatban lévő ügyekben is alkalmaz-

28 Kfv.I.35.191/2002/6.

29 Kfv.I.35.352/2002/4.

30 Kfv.I.35.281/2002/5.

31 Kfv.I.35.067/2003/2.

ni kellett, ami rögtön felvette azt a jogkérdést, hogy mi tekinthető „folyamatban lévő” ügynek. A többség azt az álláspont fogadta el, hogy még a rendkívüli perorvoslatnak minősülő felülvizsgálati eljárás is annak tekinthető³², bár volt ettől eltérő vélemény is.³³ Érdemben az LB-nek az volt a jogi álláspontja, hogy tényállás függvényében lehet és kell vizsgálni és megállapítani, hogy mi tekinthető kellő körültekintésnek, illetve az adózó mennyiben tett ennek eleget. Alapvetően ismét a bizonyítékok mérlegeléséhez vezetett a jogkérdés. „A Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozza, hogy a számlakibocsátó adóalanyisága fennállásának vizsgálata, ellenőrzése olyan feltétele az adólevonási jog gyakorlásának, amely a szokásos gondosság mértékét nem haladja meg, az adott ügyletben szereplőktől általában elvárható.”³⁴

Az LB fenntartotta, hogy Art. 1. § (7) bekezdése szerint a szerződést és ügyletet más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni.³⁵ Ugyanakkor rámutatott: „Az adóhatóság az Art. 1. § /7/ bekezdése alapján arra nem jogosult, hogy a szerződés hatékonysága, célra vezethetősége eredményessége elemzését mérlegelve minősítse át utóbb a felek közötti megállapodásokat.”³⁶

Végül még egy érdekes ügycsoport, amit csak „polcdíjnak” aposztrofáltak. Ennek lényege, hogy a nagy áruházláncok különböző elnevezéssel (boltnyitási, boltfelújítási hozzájárulás, polcdíj, lista árkedvezmény, logisztikai támogatás, bónusz-díj, stb.) szedtek be pénzt a beszállítóktól, hogy termékeik megjelenjenek, még hozzá jó helyen az áruházban. Az adóhatóság szerint ez a ráfordítás nem állt összefüggésben a felperes vállalkozási bevételszerző tevékenységével, a szolgáltatás jellege és tartalma egyértelműen nem azonosítható be. Az LB kifejtette, hogy „(...) alperesi határozat (...) a tartalmi vizsgálatot nem végezte el, amelyet ez az újfajta gazdasági kapcsolatrendszer (hipermarketek-beszállítók) kialakított. Csak a megállapodások konkrét tartalmának vizsgálata, illetve az ahhoz kötődő teljesítések vizsgálata után állapítható meg, hogy a beszállító által fizetett összeg mögött volt-e szolgáltatás, illetve milyen szolgáltatás, és az alapot ad-e az általános forgalmi adó jogszerű levonására, vagy sem.”³⁷

32 Kfv.I.35.501/2003/4.

33 Kfv.I.35.240/2002/5.

34 Kfv.I.35.236/2003/7.

35 Kfv.IV.35.214/2002/4.

36 Kfv.I.35.829/2002/4.

37 Kfv.I.35.600/2002/7.

11.4. Csatlakozás után – 2008

2004. május 1-jével Magyarország csatlakozott az Európai Unióhoz, ezzel a magyar közigazgatási bírának az áfára vonatkozó közösségi joganyagot (Hatos Irányelv, majd Tanács 2006/112/EK_írányelve – Áfa irányelv), és az EUB ítélkezési gyakorlatát is alkalmazni kellett. A 3. Áfa tv. 70/A §-ban megfogalmazott „megfelelési” klauzula is most kapott igazán jelentőséget. Bár 2008. január 1-jén hatályba lépett a 4. Áfa tv., de az ebben az időben vizsgált ítéletekben ez még nem került alkalmazásra. Az Alkotmánybíróság 42/204. (XI.9.) határozatával megszünt a felülvizsgálati eljárásban a befogadási eljárás, ezzel a felek – fellebbezés hiányában – szinte alanyi jogon használták a felülvizsgálati eljárást. Időközben a LB-n pénzügyi pereket tárgyaló két tanács összeolvadásával ún. nagytanács jött létre: két tanácselnökkel, négy előadó bíróval. Ez a rendszer, amely könnyebben biztosította a jogegységet 2009 év végére – az ügyek nagy száma miatt – nem volt fenntartható, így ismét két pénzügyi tanács ítélkezett. A nagy ügyszám miatt a korábbi időszakokhoz képest most nem két év, hanem csak egy év határozatait tekintettem át. Ez önmagában is 141 ügyet jelent, leszámítva a nem közvetlen áfa ügyeket, 98 ügy.

Megmaradtak a 3. Áfa tv. 44. § (5) bekezdésének alkalmazhatóságával, a szerződések adójogi minősítésének lehetőségével, a büntetőügy/törvényességi felügyelet nem előkérdéssel, az alapbizonylatok hiányával, a számlatömb hiteltelenségével, előleggel³⁸ kapcsolatos perek.

A nem hiteles számlákkal kapcsolatos perek továbbra is uralták e pertípust, de a csatlakozás indokolásbeli változásokat idézett elő. A felperesi adózók egyre többször hivatkoztak a Hatos Irányelvre és az EUB döntéseire, ekkor még elsősorban C-439/04. és 440/04. számú egyesített ügyekben (Kittel ügy), és a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz. egyesített ügyekben (Optigen ügy) hozott ítéletekre. A magyar bíróságoknak, így az LB-nek³⁹ is ezen ítéletekben megfogalmazott elvárások mellett kellett vizsgálni a számlák fiktitivását (nem hiteles számla). Előfordult, hogy a felperes nem tételes közösségi jogra, hanem közösségi jogi alapelvekre hivatkozott: bizalomvédelem és jogbiztonság⁴⁰

38 Kfv.I.35.115/2008/5., Kfv.V. 35.426/2008/9., Kfv. V. 35.430/2008/4., Kfv. I. 35.335/2008/5., Kfv. I. 35.295/2008/3., Kfv. I. 35.041/2008/8.

39 Kfv.I.35.038/2008/9., Kfv.I.35.092/2008/4.

40 Kfv.I.35.142/2008/6.

A közösségi jog közvetlen alkalmazhatósága is felmerült abban az ügyben, ahol az adózó belföldi utazásszervezőként és közvetítőként utazási csomagokat értékesített⁴¹. Itt az LB kifejtette: „(...) az első fokú bíróság (...) helyes jogértelmezéssel állapította meg, hogy az Áfa tv. 65. § (2) bekezdése és az R. 1. § (2) bekezdés f) pontja a közösségi joggal ellentétesen értelmezte és szabályozta az utazási csomag fogalmát, így az árrés adózás alkalmazásának feltételeit is. Ezért a nemzeti jogszabályi rendelkezések a Hatodik Irányelv közvetlen hatályára figyelemmel nem alkalmazhatók.” A másik ügyben az volt a jogkérdés, hogy az adóhatósághoz való bejelentkezés előtti számla tekintetében a közben bejelentkezett finn gazdasági társaság levonhatja-e az áfát.⁴² „A Legfelsőbb Bíróság is megállapítja, hogy az Áfa tv. 36. § (3) bekezdése korlátozta az adóalany általános forgalmi adó levonási jogosultságát, ez ellentétes a Hatodik Irányelv 17. cikkével, így azt a nemzeti bíróság köteles figyelmen kívül hagyni (...). A Legfelsőbb Bíróság utal arra is, hogy az alperes hivatkozásával szemben a felperes adóalanyiségát nem a bejelentkezése teremtette meg.”

Az LB a számla hiteltelenségét elsősorban nem formai okok (felperes által szövegszerkesztővel létrehozott nyomtatványok, okiratok nem felelnek meg a számlára vonatkozó jogszabályi előírásoknak⁴³) miatt állapította meg, hanem tartalmi vizsgálat következtében: személyi/tárgyi feltételek hiánya, árualap hiánya, mesterséges láncolat, számlakiállító nem ismerte el, nem vallotta be, nem adóalany, telephelyén nem lelhető fel, visszaéltek a számlakiállító nevével, számlatömbjével, ismeretlen alvállalkozók és szubalvállalkozók bevonása, felperes nem ellenőrizte a számlakiállítót, munkavégzés helyét, stb.⁴⁴ Új termékek/szolgáltatások is megjelentek a hiteltelen számlákra alapított áfa levonás körében: számítógép/alkatrészek, fémhulladék, munkaerő-kölcsönzés, tollfelvásárlás⁴⁵.

A fenti perekől elkülönülnek azok az ügyek, ahol nem volt vitatott a gazdasági esemény felek közötti létrejötte, az adóhatóság azért nem tartotta jogszerűnek az áfa levonást, mert nem volt megállapítható a közvetlen és azonnali kapcsolat a szerződés és a felperesi adózó gazdasági tevékenysége közt. Ilyen volt pl.

41 Kfv.I.35.344/2008/7.

42 Kfv.I.35.165/2008/7.

43 Kfv.V.35.504/2008/4.

44 Kfv. I. 35.066/2008/7., Kfv. I. 35.062/2008/7., Kfv. I. 35.221/2008/6., Kfv. I. 35.204/2008/4., Kfv.I.35.523/2008/4.,Kfv. V. 35.464/2008/4.

45 Kfv. I. 35.092/2008/4., Kfv. I. 35.292/2008/4., Kfv. I. 35.230/2008/7., Kfv. I. 35.517/2008/5.

a Hagymányok Háza-ügy.⁴⁶ „A felperesi projekt a Millenniumi Városközpont kulturális tömbje részeként a Hagymányok Háza megépítése volt, és egy ilyen volumenű beruházás nemcsak önmagában az épület felépítését jelenti, hanem hozzá kapcsolódó egyéb munkálatokat, gazdasági tevékenységet feltételez. (...). A Legfelsőbb Bíróság megítélése szerinti ezen kapcsolódó beruházások nélkül az eredeti beruházás megvalósítására sem kerülhetett volna sor.” Az LB hivatkozott az EUB C-488/2007. és C-435/2005. számú ítéleteire: „A Legfelsőbb Bíróság jogi álláspontja szerint ez a közvetlen és azonnali kapcsolat a perbeli ügyben megállapítható a Hagymányok Háza építése és a hozzá kapcsolódó és alperes által vitatott munkák megvalósítása és szükségessége között.”

Végezetül néhány érdekesebb ügyet is megemlítek: levonható és le nem vonható áfa arányosítása⁴⁷; állami támogatás esetén az áfa arányosítása⁴⁸; közösségi termékértékesítés hitelt érdemlő igazolása⁴⁹

11.5. Magyar előzetes döntéshozatali ügyek után – 2012

Szervezeti változást jelentett, hogy létrejöttek a Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságok, szakmai testületeként a Regionális Közigazgatási és Munkaügyi Kollégiumok. A Kúrián a Közigazgatási és Munkaügyi Kollégiumban (KMK) ebben az időben ismét három tanács tárgyalt pénzügyi pereket. Jogszabályi változást jelentett a 2017. január 1-jén hatályba lépett EU közös hozzáadottértékadó-rendszerét (héta rendszerét) szabályozó 2006/112/EK irányelv, és a 2008. január 1-jén a 2007. évi CXXVII. törvény (4. áfa tv.). Az áfa ítélkezésben azonban a legfontosabb hangsúlyi változást EUB ítéletei jelentették. A magyar bíróságok észlelték, hogy az APEH/NAV, de a bíróságok gyakorlata is túlságosan formalizálttá vált, a bizonyítási terhet alapvetően az adózóra telepítették, az adósemlegesség veszélybe került. A magyar bíróságok által kezdeményezett előzetes döntéshozatali eljárásban született EUB ítéletek komoly szemléleti változást generáltak, nemcsak itthon, hanem az Unióban is. A teljesség igénye nélkül: C-392/09. (Uszodaépítő Kft.), C-80/11., C-142/11. (Mahagében-Dávid ügy), C-324/11. (Tóth ügy), C-273/11. (Mecsek-Gabona ügy), C-444/12. (Hardimpex). Az EUB döntései-

⁴⁶ Kfv. I.35.085/2008/9.

⁴⁷ Kfv. I. 35.085/2008/9.

⁴⁸ Kfv. I. 35.340/2008/7.

⁴⁹ Kfv. I. 35.265/2008/6

nek lényege, 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.

A vizsgált évben 206 áfát érintő ügy érkezett a Kúriára, ebből 129 db ügy volt, amely érdemi áfa kérdést érintett. Az áfa levonást érintő perekben a felperesek legtöbbször már nem az Optigen, vagy Kittel ügyekre hivatkoztak, hanem a magyar ügyekre (leginkább a Mahagében-Dávis, Tóth ügyekre). Ezzel kapcsolatban azonban rámutatott a Kúria, hogy önmagában az EUB ítéleteire való hivatkozás sem teremthet alapot a keresetnek helyt adó döntés meghozatalára, az azokban foglalt elvek sem mentik fel a számlabefogadó, a számlakibocsátó ellenőrzésének szükségességétől.⁵⁰ A NAV felülvizsgálattal érintett határozatai, és az elsőfokú ítéletek döntő többsége az EUB ítéletei előtt született, ezért az ott kifejtett elveket nem vehették igénybe. A Kúria több esetben helyezte hatályon kívül ezeket a döntéseket, új eljárásra kötelezve az adóhatóságot, azzal, hogy az EUB határozatai értelmében az adóhatóságot terheli a bizonyítás, hogy a felperes tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának szabályozására felhozott ügylettel kapcsolatban a korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.⁵¹ A Kúria több ítéletében hivatkozott arra is, hogy a korábbi joggyakorlat már nem tartható fenn, szükséges annak megváltoztatása.⁵²

A levonás formai okokból történő vizsgálata – hasonlóan az előző időszakhoz – már elenyésző volt: ha a készpénzfizetési számlát tartalmazó számlatömböt a kibocsátást követően vásárolja meg a számlaadó, az olyan objektív körülmény, ami kizárja az áfa levonási jog gyakorlását.⁵³ Ahol a Kúria érdemben tudta vizsgálni a jogi helyzetet, a felperes keresetének elutasítására legtöbbször a valós gazdasági események hiánya (meg nem történt) miatt került sor. „Ha a számla szerinti felek között ténylegesen nem történt meg a termékértékesítés az adólevonási jog nem gyakorolható.”⁵⁴ Az objektív körülmények vizsgálatánál a döntés okai hasonlóak voltak mint korábban: személyi/tárgyi feltételek hiánya, árualap hiánya, mester-

⁵⁰ Kfv. I. 35.171/2012/8.

⁵¹ Kfv. I. 35.611/2012/4.

⁵² Kfv. I. 35.201/2012/6.

⁵³ Kfv. I. 35.263/2012/7.

⁵⁴ Kfv. V. 35.558/2012/7.

séges láncolat, számlakiállító nem ismerte el, nem vallotta be, nem adóalany, telephelyén nem lelhető fel, visszaéltek a számlakiállító nevével, számlatömbjével, ismeretlen alvállalkozók és szubalvállalkozók bevonása, felperes nem ellenőrizte számlakiállítót, munkavégzés helyét, nem történt kifizetés, stb.). A „fiktív”, vagy „hiteltelen” számlán kívül megjelentek olyan megfogalmazások is, mint a „rendeltetésellenes joggyakorlás”, vagy a „tisztán mesterséges ügyletek”.⁵⁵

Az ítékezés ekkor még nem tett éles különbséget aközött, hogy nem történt gazdasági esemény, vagy, hogy nem a felek között jött létre. Ez a megkülönböztetés majd csak a következő időszakra lesz jellemző. Az adózási magatartás körében a 3. Áfa tv. 44.§ (5) bekezdésében megfogalmazott „kellő körültekintés” meghaladottá vált a 4. Áfa tv. és az EUB döntéseinek nyomán. „(...) a bizonyítás célpontja ugyan továbbra is a számla befogadójának a magatartása, azonban már nem a kellő körültekintés, hanem olyan körülmények vizsgálatára van szükség, amely alapján az igazolható, hogy a levonási jog gyakorlója szándékosan tudva, vagy legalábbis oly módon vett részt az áfa kikerülésére irányuló ügyletben, hogy arról tudhatott volna. Mindezek bizonyítására pedig objektív körülményeket kell feltárnia az adóhatóságnak.”⁵⁶

A bizonyítási teher kérdésében változást jelentett, hogy a korábbi, alapvetően egyoldalúan a felperesre telepített bizonyítási kötelezettséget az ítélezési gyakorlat megosztotta. Az EUB döntéseinek tükrében az adóigazgatási eljárásban a NAV-ot terhelte: „az alperes objektív alapú bizonyítási kötelezettsége az, hogy a számlák hiteltelenségét bizonyítsa.”⁵⁷ A perben azonban továbbra is a felperes bizonyított: „A gazdasági esemény számlatartalom szerinti megtörténtét a felperesnek bizonyítania kell a perben.”⁵⁸ A bizonyítás körében meg kell említeni, hogy a Kúria jogbíróság és nem ténybíróság, ezért töretlen gyakorlata szerint: „a felülvizsgálati eljárásban – rendkívüli jogorvoslati jellege miatt – nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek. a bizonyítékok újraértékelésére, felülmérlegelésére általában nincs lehetőség.”⁵⁹ A gazdasági esemény létrejötté/létre nem jötté pedig alapvetően bizonyítási kérdés, ezért a sikeres felülvizsgálati kérelem érdekében az elsőfokú ítélet indokolásának kirívóan okszerűtlenségét, iratellenességét kellett támadni.

55 Kfv. V. 35.334/2012/7., Kfv. V. 35.170/2012/14., Kfv. I. 35.275/2012/5., Kfv.I. 35.291/2012/7.

56 Kfv. I.35.555/2012/4.

57 Kfv. I. 35.009/2012/6.

58 Kfv. V. 35.090/2012/10.

59 Kfv. V. 35.346/2012/9.

Ahol a felperes az áfa levonási perekben pernyertes lett, ott az adóhatóság vagy nem bizonyította az adócsalást, vagy felperesi adózónak nem volt tudomása az áfa csalásról⁶⁰. A Kúria azt is kifejtette, hogy valós üzleti tartalmú gazdasági eseményt nézve adóelőleg megszerzésére hivatkozással nem tagadható meg az áfa levonási jog gyakorlása.⁶¹

A fizetendő áfával kapcsolatban továbbra is alapelv maradt, hogy a számla kiállítása már önmagában megalapozza a fizetési kötelezettséget.⁶² A 4. Áfa tv. alapján több fordított áfás ügy indult, elsősorban ingatlan építések körében. A Kúria egyértelműen leszögezte, hogy a fordított adózás alkalmazásának törvényi feltétele, hogy az ingatlan építése építési engedély köteles kell, hogy legyen.⁶³

A megelőző időszakban még csak bimbózó állapotban volt, de a most vizsgált időszakban – mennyiségét tekintve – már virágba borult a közösségi termékértékesítési pertípus. Ennek lényege, hogy az adóhatóság szerint a közösségi termékértékesítést tartalmazó 0%-os áfás számla ellenére e termék bizonyítottan nem hagyta el az országot, így az belföldi termékértékesítésnek minősül, áfa felszámítása és fizetése mellett. Jól láthatóan olyan termékeket érintett, amelyek egyedi- leg nem beazonosíthatók, tömeg vagy ömlesztett áruk (cukor, gabona, kukorica, repce, húsárú). A bizonyítékok között kell említeni a szerződésen kívül a szállító levelet, CMR okmányt, VIES rendszert, külföldi társadóhatóság, sofőrök nyilatkozatát. E jogkérdésben az EUB a C-409/04. számú (Teleos és Társai) ügyben és a magyar indítványra meghozott C-273/11. számú (Mecsek Gabona) ügyben fejtette ki álláspontját, amely ugyan hasonlított az áfa levonási ügyekben hozott döntéseire, de az adózói magatartás körében eltért:

„(...) azzal nem ellentétes az, ha olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, megtagadják az eladótól a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét, feltéve, hogy objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy ez utóbbi nem tett eleget bizonyítási kötelezettségének, illetve hogy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járul hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az e csalásban való részvételt.” (Mecsek Gabona ügy) A Kúria döntése: „Ezzel teljesen összhangban a magyar bírói gyakorlat

⁶⁰ Kfv. I. 35.239/2012/5., Kfv. I. 35.319/2012/4.

⁶¹ Kfv. I. 35.403/2012/4.

⁶² Kfv. V. 35.156/2012/3.

⁶³ Kfv. V.35.018/2012/7.

is megerősítette, hogy a termék más tagállamba történő szállítását az adózónak kell hitelt érdemlő bizonyítékkal alátámasztania (Kfv.V.35.232/2010/4.), valamint az adózónak meg kell hoznia minden lehetséges ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet szabályosan folyjon le (Teleos ügy 65. pont, Mecsek Gabona 48. pont, Kfv.I.35.325/2010., Kfv.I.35.111/2010.).⁶⁴

Ezen nem valós közösségi termékértékesítésektől meg kell különböztetni azokat az ügyleteket, ahol a többszereplős, több EU országot érintő láncügylet, vagy ún. háromszöglet ügyleteknél azt kellett eldönteni, hogy melyik termékértékesítéshez kapcsolódott a szállítás, melyik lesz belföldi és melyik közösségi termékértékesítés. Az EUB ezzel kapcsolatban a C-245/04. (Emag) és a C-430/09. (Euro-Tyre) ügyekben fejtette ki álláspontját, melynek lényege, hogy csak egy ügyletbe tapadhat 0%-os közösségi áfakulcs. Hogy az első gazdasági szereplőtől az utolsóhoz történő fuvarozás kinek az érdekében történt, az bizonyítást és gondos mérlegelést igényel.⁶⁵

Végül néhány érdekesebb ügy: fő- és járulékos szolgáltatás meghatározása a hagyományos (koporsós), és urnás temetésekhez kapcsolódó szolgáltatások esetében⁶⁶; használt ingóságok üzletszerű értékesítése (Vaterás ügyek)⁶⁷; őrző-védő őrorkutyák tartására fordított összeg áfa levonása⁶⁸; áfa adóalapjának becsléssel történő megállapítása⁶⁹.

11.6. Napjaink – 2017

Lassan időutazásunk végéhez érünk. A korábban vizsgált időszak után is több iránymutató EUB döntés született – köztük magyar kezdeményezésre – áfa témakörben, amelyek befolyásolták a magyar ítélkezést: fordított áfa: C-564/15. (Farkas), fő- és mellékszolgáltatás: C-208/15. (Stock), áfa alanyiság: C-263/15. (Lajvér), áfalevonás: C-446/15. (Signum-Alfa). Az ügymenyiség miatt a Kúrián kezdetben három pénzügyi tanács ítélkezett, részben nagytanácsként. Dr. Darák Péter, a Kúria elnöke „Az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata” vizsgálati tárgykörben a közigazgatási jogi ítélkezési tevékeny-

⁶⁴ Kfv.I.35.287/2012/7.

⁶⁵ Kfv. I.35.725/2012/5.

⁶⁶ Kfv. I.35.444/2012/5.

⁶⁷ Kfv. V. 35.202/2012/13.

⁶⁸ Kfv. I. 35.387/2012/4.

⁶⁹ Kfv. V. 35.590/2012/3.

ség vizsgálatára joggyakorlat elemző csoport felállítását rendelte el, amely 2016. év elejére készítette el „Összefoglaló véleményét” (Kúria, 2014). A munkában elsőfokú és kúriai bírókon kívül részt vettek a NAV, a tudományos és adótanácsadói egyesületek képviselői. Ez a munka alapozta meg az 5/2016. (IX.26.) KMK véleményt, amely azóta is világitótoronyként szolgál a jogalkalmazás számára.

2017-ben 270 db „áfa” megjelölésű ügy érkezett, ebből 120 db volt az áfa a per fő tárgya. Továbbra is az áfa levonás/visszaigénylés volt a legtöbb ügy. A jogelemző csoport munkája, majd a KMK vélemény következtében differenciálttabbá váltak az adóhatósági határozatok, és a bírósági felülvizsgálat ténybeli és jogi indokolásai is. Az 5/2016. (IX.26.) KMK véleményben kifejtett elvek az alábbiak:

- „1.) Ha a számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg, akkor nem kell vizsgálni, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.
- 2.) Ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor – a tényállás függvényében – vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.
- 3.) Ha a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg, az adóigazgatási eljárásban vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.”

E hármas feltételrendszerre tekintettel a kúriai ítéletek vizsgálódását is csoportosítani lehet. Amennyiben az adóhatóság objektív tényekkel bizonyítani tudta, hogy egyáltalán nem történt gazdasági esemény, akkor az adózói tudattartalmat nem kell vizsgálni. „Amennyiben a számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg, akkor az áfa levonási jog nem gyakorolható, a rendeltetésellenes joggyakorlás fennállásának vizsgálata szükségtelen, egyben irreleváns.”⁷⁰ Ennél jóval több esetben kellett vizsgálni a 2. fordulatot. „Nem gyakorolható az adólevonási jog, ha az előleghozzájárulás feltüntetett teljesítési időpont nem helytálló, és a számlán feltüntetett gazdasági esemény bizonyítottan nem történt meg a számla szerinti felek között.”⁷¹ Ennél a fordulatnál vizsgálni kellett a tudta/tud-

⁷⁰ Kfv. V. 35.282/2017/4.

⁷¹ Kfv. V. 35.282/2017/4.

nia kellett volna klauzulát (nem a 3. Áfa tv. 44. § (5) bekezdésében megfogalmazott kellő körülmények!). „Azt kell objektív körülmények alapján bizonyítani, hogy az adózó tudott, vagy tudhatott arról, hogy adókiátszást megvalósító ügyletben vesz részt. (...). Az objektív körülményeket egyediesítve, valamennyi ügyletre (gazdasági társaságra) lebontva kell megjeleníteni, azokat nem lehet összegző módon ismertetni.”⁷² E körben a bíróságok vizsgálták, hogy mi tekinthető objektív körülménynek, rendeltetésellenes joggyakorlásnak, mikor került sor adócsalásra, láncügyletre (körhintacsalásra)⁷³, a felek akarata mikor irányult áfa rendszeren kívüli célra. „Ha az ügyletnek alapvetően az áfa rendszeren kívüli célja van, nem gyakorolható az áfalevonási jog.”⁷⁴ Az adózótól ésszerűen elvárható intézkedések köre is mérlegre került, de ebben általános zsinórmértéket nem lehetett meghatározni: „Az ésszerűen elvárható intézkedések köre az adott ügy körülményeitől függ, melynek elbírálása az eljáró bíróság feladata.”⁷⁵

A felperes keresete sikerre vezetett, ha bebizonyosodott, hogy a gazdasági esemény számlán szereplő felek közt ment teljesezésbe⁷⁶, ha a bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelték.⁷⁷ vagy az adóhatóság nem tudta objektív tényekkel igazolni a tudta/tudnia kellett volna klauzulát. A bizonyítási teher körében a korábbi megosztott jelleghez képest ismét erőteljesen a felperesre telepítették az ítéletek a bizonyítási kötelezettséget⁷⁸ (18 ügy) szemben az alperesével⁷⁹ (5 ügy). Ezt a gyakorlatot többen a KMK véleményéhez képest visszalépésnek tekintik. A bizonyítás körében továbbra is sok ügyben fordult elő, hogy a Kúria a felülvizsgálati eljárásban a felülmérlegelés tilalmára hivatkozott⁸⁰ (20 ügy). Ez is mutatja, hogy milyen felelősség hárul az elsőfokú bíróságokra ebben a perajtában, hiszen a felek felülvizsgálati lehetősége ténykérdésben, bizonyítottságban korlátozott.

A másik jelentős áfa pertípus továbbra is a közösségi termékértékesítés volt, bár e téren Magyarországon néhány „veszélyeztetett” termékre bevezetett fordított áfa lehetősége csökkentette ezeket az ügyeket (de új áruként jelent meg a pl. cement!). Ennél az ügýtípusnál az adózói bizonyítás még erőteljesebben merül fel:

72 Kfv. I. 35.310/2017/5.

73 Kfv. VI. 35.495/2017/4., Kfv. I. 35.312/2017/10., Kfv. V. 35.638/2017/5. Kfv. I. 35.584/2017/6.

74 Kfv. I. 35.184/2017/6.

75 Kfv. I. 35.138/2017/5.

76 Kfv. I. 35.026/2017/5.

77 Kfv. I.35.078/2017/7.

78 Kfv. V. 35.057/2017/6.

79 Kfv. VI. 35.285/2017/5.

80 Kfv. V. 35.275/2017/6.

„Közösségi termékértékesítés esetén az adómentesség feltételei maradéktalan teljesítését a kedvezmény igénybe vevője köteles bizonyítani.”⁸¹ Érdekességgént, előfordult ennek a pertípusnak a fordítja is, a közösségi termékbeszerzés (magyar adózó az áfa fizetési kötelezett), ahol a VIES rendszer szerint a felperes Lengyelországból szerzett be árut, a lengyel társhatóság jelzése alapján indult ellenőrzés a felperessel szemben, mert az nem vallott, nem fizette be, de tagadta a termékbeszerzést.⁸²

Érdekes lehet a magyar bíróság által kezdeményezett előzetes döntéshozatali eljárásban született EUB ítélet után a konkrét per utóélete. Két ilyen esetet mutatok be. Az első esetben⁸³ az integrátor áfa köteles mezőgazdasági termékeket értékesített, egyben a termelőknek ennek érdekében áfamentes kölcsönt nyújtott. A Kúria kezdeményezésére az EUB C-208/15. számú ügyben hozott ítéletet. A Kúria a pert folytatta, és kifejtette: „Az olyan integrált mezőgazdasági együttműködésre irányuló ügylet, amely előírja, hogy valamely gazdasági szereplő termékeket értékesítsen valamely mezőgazdasági termelőnek, és a részére e termékek megvásárlására szánt kölcsönt nyújtson, e rendelet szempontjából egyetlen egységet képező ügyletnek minősül, amelyben a termékek értékesítése a főszolgáltatás. Az említett egységet képező ügylet adóalapját képezi mind az említett termékek ára, mind pedig a mezőgazdasági termelőknek nyújtott kölcsön után fizetett kamat.”[16]

A másik ügyben a 4. Áfa tv. 186. § (2) bekezdése, az ún. pénzügyi rendezettségi szabálya miatt több eljárás is folyamatban volt az EUB előtt. A kötelezettségszegési eljárásban az EUB C-274/10. Ítéletével az Áfa Irányelv ellenesnek tekintette ezt a rendelkezést. A 4. Áfa tv. módosítása után a ki nem fizette áfára jutó kamat kapcsán előzetes döntéshozatali eljárásban született a C-654/13. sz. döntés (Delphi végzés). Ez a magyar bíróság feladatává tette, hogy az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartásával meghatározza az ilyen kamatok kifizetésére vonatkozó szabályokat. A Kúria az alábbi döntést hozta⁸⁴: „A közösségi jogba ütköző módon visszatartott áfára jutó kamat felszámításának időszaka két részre oszlik a kamathoz való jog jogalapja szempontjából. Az időszak első részében a közösségi jogot sértő törvényi szabály miatt nem jutott hozzá az áfához az adóalany. Ennek az időszaknak a kamatát az Art. 124/D. § (3) bekezdése szerinti egyszeres jegybanki alapkamatnak megfelelő kamattal szükséges kiszámolni azzal, hogy a

81 Kfv. VI. 35.061/2017/6.

82 Kfv. VI.35.291/2017/5.

83 Kfv.I.35.032/2017/4.

84 Kfv. I.35.102/2017/6.

visszatartott áfát tartalmazó bevallással lefedett időszakra jár kamat az áfa bevallás periódusai szerint. Az időszak második részében az adóhatóság mulasztása miatt nem jutott kamathoz az adóalany. Ennek az időszaknak a kamatát az Art. 37. § (6) bekezdése szerinti kétszeres jegybanki alapkamatnak megfelelő kamattal szükséges kiszámolni. HÉA irányelv 183. cikk”

E jogkérdés utóéletéhez tartozik, hogy az egyszeres kamat kapcsán előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett egy magyar bíróság C-126/18. ügyszámon.

Végül ismét néhány érdekesebb ügy felsorolása: eltérő áfakulcsú szolgáltatásokat magába foglaló üdülési csomagok⁸⁵; összetett szolgáltatások vizsgálata iskolaszövetkezet esetén⁸⁶; fordított áfa napelemrendszer beépítésénél⁸⁷; szarvasmarha értékesítésnél az ENAR rendszer szerepe⁸⁸; számla érvénytelenítése.⁸⁹

11.7. A jövő

Időutazásunk végére értünk, tekintsünk hát a jövőbe. Nem kell nagy jóstehetség ahhoz, hogy továbbra is az áfa levonás/visszaigénylés körében nyújtanak be keresetet a felperesek. 2018. január 1-jével hatályba lépett, a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény, amely kihatással lesz az ítélezésre, különösen a felülvizsgálati eljárásban ismét bevezetett befogadhatósági intézmény. Ezzel a Kúria ismét jogbíróssá válhat, a ténybíróssági szerepe megszűnhet. És végül, de nem utolsósorban, előttünk áll a közigazgatási bíráskodás szervezeti rendszerének átalakítása.

Márai Sándor szavaival fejezem be időutazásunkat: „... a bíró dolga, hogy a civilizáció fegyelmezése ellen lázadó ösztönöket kordában tartsa; soha ennyire nem volt „hivatása”, társadalom-mentő és -nevelő hivatása a bírónak, mint ebben a nyugtalan időben...” (Márai, 1993, 17.)

85 Kfv. I. 35.348/2017/7.

86 Kfv. I. 35.390/2017/6.

87 Kfv. I. 35.434/2017/4.

88 Kfv. I. 35.378/2017/9.

89 Kfv. I. 35.712/2017/4.

11.8. Irodalomjegyzék

MÁRAI SÁNDOR (1993): Válás Budán. Akadémiai Kiadó, Helikon Kiadó.

A Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportjának „Az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata” vizsgálata eredményéről készített összefoglaló véleménye. Kúria Közigazgatási-Munkaügyi Kollégium Joggyakorlat-elemző Csoport 2014.El. II.JGY.1/2.

Kúriai ügyek, ítéletek.

Uniós és hazai jogszabályok.

5/2016. (IX.26.) KMK vélemény. Kúria joggyakorlat egységesítő tevékenység. Letöltve 2019.03.05., <http://www.lb.hu/hu/kollvel/52016-ix26-kmk-velemen>