Aktív passzív 5/2016 KMK vélemény

áfa levonás

5/2016. (IX.26.) KMK vélemény

A Kúria Közigazgatási-Munkaügyi Kollégiuma a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény 27. § (1) bekezdés alapján az egységes ítélkezési gyakorlat előmozdítása érdekében az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 120.§ a) pontja értelmezéséről a következő kollégiumi véleményt alkotta:

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.

• • •

A pénzügyi perek jelentős számban fordulnak elő a magyar közigazgatási bíráskodásban, és ennek is jelentős hányadát az általános forgalmi adó (továbbiakban áfa, vagy Héa) levonásával/visszaigénylésével kapcsolatos perek jelentik. A magyar jogalkotásra, és jogalkalmazásra is iránymutató hatást fejt ki a közösségi jog, és az Európai Unió Bíróságának (továbbiakban: EUB) esetjoga. Magyar kezdeményezésekre az EUB több előzetes döntéshozatali eljárásban hozott ítéletében (pl. Mahagében/Dávid ügy (C–80/11. és 142/11.), Tóth ügy (C–324/11.) fektette le azokat az alapelveket, amelyek változást hoztak a magyar jogalkalmazásban is.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 120. § a) pontja alapján: Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adó a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított.

Ez a szabályozás szinte szó szerint azonos az Európai Unió Tanácsának 2006. november 28-i 2006/112/EK Irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről (továbbiakban Irányelv) 168. cikk a) pontjával: Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles

tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket: a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t.
A Kúria egységes ítélkezést folytat a tekintetben, hogy az adólevonási jog gyakorlásának kötelező feltétele a tartalmilag hiteles számla. A tartalmi hitelesség körében vizsgálandó, hogy a számlában szereplő gazdasági esemény megtörtént-e, a számlában szereplő felek között valósult-e meg, bizonyítható-e, hogy adócsalás/adókijátszás történt. A 2012 előtt folytatott jogalkalmazási gyakorlat elsődlegesen az adózóra telepítette a bizonyítási terhet ezen körülmények tekintetében. Az EUB ítélkezési gyakorlata e körben fontos elveket fektetett le, amelyek hatással vannak a jogalkalmazásra, így az ítélkezésre is. A legfontosabb, általános következtetések az alábbiak:

- Az adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és fő szabály szerint nem korlátozható. E jog, nevezetesen a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. (Mahagében/Dávid ügy 38.pont).
- A nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak. (Mahagében/Dávid ügy 42.pont).
- Az adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt. (Mahagében/Dávid ügy 49.pont).
- Azt az adóalanyt ugyanis, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a héa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, az Irányelv alkalmazása szempontjából ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni, függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem (Mahagében/Dávid ügy 46.pont).

A fentiek tükrében megállapítható, hogy az Áfa tv. 120.§ a) pontjával összefüggésben a bizonyítási teher az adóhatóságra hárul, neki kell bizonyítani az objektív körülmények fennállását, hogy az adózó az adólevonási jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkozott. Ha az adóhatóság bizonyítékokkal alátámasztottan állapítja meg a számlák tartalmi hiteltelenségét, akkor az adózónak kell az ettől eltérő tényállás megállapíthatóságára alkalmas bizonyítást felajánlania. A gazdasági esemény megtörténtével kapcsolatos „objektív körülményeket” sem az EUB ítéletei, sem a nemzeti jogszabályok taxatíve nem tartalmazzák, annak sokszínűsége miatt nem is tartalmazhatják, ennek körét a bírói gyakorlat alakíthatja ki. A jelenlegi magyar bírósági gyakorlat szerint az alapozhatja meg az alperesi határozat jogszerűségét, ha nem egyetlen, objektívnek minősülő tényre, vagy körülményre, hanem több, egymásra épülő együttes objektív tényre és körülményre alapítják a határozatot, amely minden kétséget kizáróan alátámasztja az adólevonási jogszerűtlenségét.

A befogadott számla hitelessége kapcsán az adózói tudattartalom (tudta/tudnia kellett volna) elemzése különböző módon alakulhat. A vizsgálat során három, jól elkülöníthető tényállás különböztethető meg:

1.) A számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg.
2.) A gazdasági esemény megvalósult, de nem számlában szereplő felek között.
3.) A gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg.

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

2.) A termékértékesítés, vagy a szolgáltatásnyújtás megtörtént (pl. az árú a számlabefogadó tulajdonába került, a ház felépült), de az adóhatóság bizonyította, hogy azt nem a számlakiállító adóalany teljesítette. Az adólevonási jogát gyakorló adózó gyakran arra hivatkozik, hogy őt megtévesztették, úgy tudta, hogy a számlakiállító adóalany teljesíti a szerződést. Ennek a helyzetnek a megítélésénél egyrészt nem lehet figyelmen kívül hagyni, hogy az áfa levonási jog teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó tekintetében érvényesül (Mahagében/Dávid ügy 38.pont), másrészt, hogy azt az adót lehet levonni, amelyet egy másik adóalany hárított rá át (Áfa tv. 120. § a) pontja, Irányelv 168. cikk a) pontja). E pontban vitatott tényállás szerint az ügylet teljesült, de a számlakiállító nem azonos az áfát áthárító adóalannyal (a számlakiállító ténylegesen nem hárított át áfát). A két konjunktív feltétel tehát nem teljesül, de a vita abban van, hogy ezt a felperesi adózó tudattartalma átfogta-e.

E körben utalni kell egyes EU tagállami bíróságok ítélkezési gyakorlatára (lásd. a Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportjának „Az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata" vizsgálata eredményéről készített Összefoglaló vélemény 8. pontja. A tagállami bíróságok áfa levonási jog gyakorlata – 2015.") amely szerint a legtöbb tagállam a jóhiszeműség kérdését csak abban az esetben kezdi el vizsgálni, ha a gazdasági esemény valóban megtörtént. Ha a tranzakció ténylegesen megvalósult és kapcsolódik hozzá adócsalás, akkor merülhet fel a jóhiszeműség kérdése.

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

Ennek az adózói magatartásnak (tudattartalomnak) bizonyítása az adóhatóság feladata, de az adózót együttműködési kötelezettség terheli, ugyanis vannak olyan esetek, amikor kizárólag a számlabefogadó adóalany rendelkezik olyan információkkal, amelyek bizonyítékként tudnak szolgálni az eljárás során. Az 1. pontban rögzített esetkörhöz képest az „objektív körülmények" fennállásán alapuló adóhatósági határozat jogszerűségének megítéléséhez tehát – tényállástól függően – szükség lehet annak vizsgálatára, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett-e az adókijátszásról, adócsalásról.

A tényállás függvényében különbség tehető aktív és a passzív adókijátszást megvalósító számlabefogadó között, amelynek kapcsán a számla befogadójának a gazdasági esemény megvalósulása során tanúsított magatartását kell vizsgálni. Az elhatárolás alapja, hogy a számlabefogadó adóalany, aktív vagy passzív szerepet töltött-e be a csalárd magatartás megvalósítása során.

Aktívnak minősül a magatartása, ha tevőlegesen lépett fel a jogellenes adóelőny megszerzése érdekében, azaz alapvetően járult hozzá a mesterséges ügylet vagy ügyletek kialakításához. Ekkor nem szükséges vizsgálni a számlabefogadó tudattartalmát, hanem azon cselekedeteit kell feltárni, amelyek bizonyítják, hogy elsődleges alakítója volt az ellenőrzés alá vont ügyletnek vagy láncnak.

Passzívnak minősül a magatartása, ha a másik adóalany által felkínált feltételeket, körülményeket az ügylet lebonyolítása során nem vizsgálta. Ekkor feltárandó a számlabefogadó tudattartalma, hiszen azt kell bizonyítani a közigazgatási eljárásban, hogy tudott, vagy tudnia kellett volna arról, hogy az ügyletet vagy azok láncolatát jogellenes adóelőny megszerzése érdekében mások hozták létre aktívan, és vonták abba bele.

Míg előbbi esetben az ügylet(ek) alakítója, addig utóbbi esetben az(ok) elszenvedője a számlabefogadó adóalany. Az utóbbi esetben azonban, ha tudott, illetve tudnia kellett volna arról, hogy adókijátszás részesévé válik, adólevonási jogot nem gyakorolhat. Az ügyletben, vagy láncügyletben (körhintaügyletben) legalább egy aktív adókijátszónak lennie kell, kivéve ha azt olyan személy alakította ki és mozgatta a háttérből, aki/amely maga nem lépett fel szerződő félként egyik ügyletben sem.

Szükséges tehát, hogy az adóhatóság feltárja, hogy mely adóalanynál/adóalanyoknál jelentkezik a jogellenes adóelőny, amelyre tekintettel – a fentiekre figyelemmel – megtagadható a felperesi adóalany adólevonási/visszaigénylési joga.

3.) Ebben az esetben a konjunktív feltételek teljesültek: a termékértékesítés/szolgáltatásnyújtás megtörtént, és azt a számlakiállító teljesítette. Az adóhatóság azonban bizonyítja, hogy a számlakiállító, vagy láncszerződés (körhinta csalás) esetén a sorban valamely korábbi adóalany (az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg. Kérdésként merül fel, hogy a felperesi adózó adólevonási jogának gyakorlása összefüggésben lehet-e más adóalanyok magatartásával, elveszítheti-e a fő szabály szerint nem korlátozható jogának gyakorlását.

E kérdés megítélésénél figyelemmel kell lenni arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet az Irányelv elismer és támogat, a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen (Mahagében/Dávid ügy 41. pontja és az ott hivatkozott EUB ítéletek). Ezen küzdelem olyan cél, amely nem csak a számlában szereplő felek közt kell, hogy érvényesüljön, hanem az egész gazdasági láncolatban. Ugyanakkor más adóalany visszaélésszerű magatartása miatt nem veszítheti el a felperesi adózó automatikusan az adólevonási jogát, amely az EUB szerint héa mechanizmusának szerves részét képezi (Mahagében/Dávid ügy 38. pontja). Vizsgálni kell tehát a felperesi adózó tudattartalmát, és az adóhatóság feladata, hogy azon objektív körülmények alapján bizonyítsa, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt (Mahagében/Dávid ügy 49. pontja).

A bírói gyakorlat sohasem statikus, változhat, alakulhat. Ez különösen igaz ezen a jogterületen, hiszen az EUB rendszeresen hoz 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.