

KGD2013. 137.

Önmagában azon okból, hogy a számlabefogadó nem ellenőrizte a számlakibocsátó személyi és tárgyi feltételeit (tevékenységi kör feltüntetés, alkalmazott bejelentett foglalkoztatása), nem tagadható meg az áfa levonása a számlabefogadó oldalán. Ez csak akkor lehetséges, ha objektíve bizonyítottan a számlabefogadót a csalárd szándék vezette, illetve tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a számlakibocsátó is adócsalást követ el [1992. évi LXXIV. tv. 32. § (1) bek., 35. § (1) bek., 44. § (5) bek.; 2000. évi C. tv. 166. § (2) bek.]¹

A *felperesi társaság* működteti a „Cs. Rádió” elnevezésű kereskedelmi rádiót, fő tevékenysége műsorkészítés és hirdetések előállítás.

A felperesnél az *első fokú adóhatóság* bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett - több adónemben is - 2007. évre vonatkozóan, de a vizsgálat megállapítást csak az általános forgalmi adónemben tett. Ennek indoka, hogy a P. Kft.-től befogadott számlákat nem fogadta el az általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) levonhatóságához hiteles dokumentumnak.

Az adóhatóság álláspontja szerint a számlákon feltüntetett szolgáltatás nem az azokon szereplő felek között jött létre, ugyanis a számlakibocsátó a szolgáltatás elvégzéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel nem rendelkezett. Ezért az első fokú adóhatóság 4 593 000 Ft adókülönbötetet állapított meg a felperes terhére, és alkalmazta ennek jogkövetkezményeit.

A *másodfokú hatóság* további bizonyítás céljából új eljárást rendelt el.

Az *első fokú adóhatóság* a megismételt eljárásban is ugyanerre az eredményre jutott, melyet a fellebbezés folytán eljáró *másodfokú hatóság* határozatával már helybenhagyott.

Mindkét fokú adóhatóság egybehangzóan állította, hogy azért nem helyezhető levonásba az általános forgalmi adó a P. Kft.-től befogadott számlák alapján, mert a leszámlázott tevékenységeket az a D. Péter végezte (ő egyébiránt a P. Kft. ügyvezetőjének édesapja, és az eljárás időtartama alatt elhunyt), aki nem volt a P. Kft. bejelentett alkalmazottja, erre vonatkozó megbízást és díjazást a Kft.-től nem kapott, ebből következően viszont a számlák szerinti tevékenységet nem a számlakibocsátó végezte, ezáltal adóáthárítás sem történt. A vizsgált időszakban még hatályos, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: régi áfa törvény) 44. § (5) bekezdése a felperes esetében azért nem alkalmazható, mert a felperes képviselője nem járt el kellő körültekintéssel, nem győződött meg az eljáró személy képviselési jogosultságáról, valamint arról sem, hogy a számlakibocsátó tevékenységi körében szerepel-e a számla szerinti tevékenység, a releváns szolgáltatási jegyzék számot (SZJA-szám) feltüntették-e.

¹ Megjelent: Közigazgatási-Gazdasági Döntvénytár 2013/9/153.

A másodfokú határozattal szemben előterjesztett keresetében a felperesi társaság kifejtette, hogy azért jogszerűtlen az adóhatóság döntése, mert a régi áfa törvény 4. § (1) bekezdéséből nem következik az, hogy egy SZJA-szám hiánya befolyással bírna az adóalanyiságra.

Alaptalan az adóhatóság azon álláspontja, hogy a gazdasági események ne történtek volna meg, ugyanis dokumentumokkal igazolható tény, hogy a P. Kft. feladata volt a Cs. Rádió napi 24 órás üzemmenetének biztosítása, amit az ún. vezérlőgépnapló tanúsít.

A felperes álláspontja szerint nincs jogi akadály annak, hogy az ügyek egy csoportjára, vagy akár annak teljességére - meghatározott időre - az ügyvezető megbízza, meghatalmazzon más személyt, amely megbízás egyébként a törvényes képviselői minőségét és felelősségét nem érinti. A befogadott számlák ellenértékét a társaság készpénzben megfizette, az viszont az adólevonásnak nem feltétele, hogy a számlakiállító a költségvetés felé a forgalmi adót rendezze.

A felperes állította, azzal, hogy meggyőződött róla, a szerződő partnere a cégbíróságon bejegyzett gazdasági társaság és az általános forgalmi adó alanya, elegendő körültekintést tanúsított ahhoz, hogy élhessen az áfa-levonás jogával.

Az alperes ellenkérelmében a kereset elutasítását kérte, fenntartva határozati indokait.

A megyei bíróság ítéletével mindkét fokú hatósági határozatot hatályon kívül helyezte új eljárás elrendelése nélkül. Lényegében osztotta a bíróság a keresetben foglaltakat. Az ítélet indokolása egyenként kitért a felmerült problémás kérdéskörökre, ennek keretében leszögezte, hogy egy számlakibocsátó a régi áfa törvény 4. § (1) bekezdése szerinti adóalanyisága akkor állapítható meg, ha saját nevében folytatott gazdasági tevékenységet végez. Ehhez az szükséges, hogy a számlakibocsátás időpontjában a cégbíróságon bejegyzett, érvényes adószámmal rendelkező gazdasági társaság legyen, aki saját neve alatt jogokat szerezhet, kötelezettségeket vállalhat. Megállapította a bíróság, hogy a P. Kft. ennek a feltételnek megfelelt. Önmagában az a körülmény, hogy a felperes felé kiállított számlákban feltüntetett tevékenységi kört nem szerepeltette az adóhatósághoz bejelentett tevékenységei között, nem érinti az adóalanyiságot, tehát azt, hogy a saját neve alatt gazdasági tevékenységet végzett, ezáltal számlát bocsáthatott ki.

Érdemi vitatott kérdés volt a perben is, hogy a számlák szerinti szolgáltatást ténylegesen ki nyújtotta. Erre nézve a bíróság kiegészítő bizonyítást vett fel, és a rendelkezésre álló okiratok - így a keretszerződés, a teljesítésigazolások, a vezérlőgépnapló értékelése mellett - tanúkat hallgatott meg arra nézve, hogy 2007-ben a felperes által sugárzott megyei híryanagot valóban a P. Kft. szolgáltatotta-e. Ezen bizonyítékok, tanúvallomások alapján a bíróság azt állapította meg, hogy a szolgáltatásnyújtásban a P. Kft. képviselője, D. Péter személyesen is közreműködött, távollétében pedig azt meghatalmazottként az édesapja, D. Péter látta el.

Ez a körülmény még szabálytalan meghatalmazás vagy jogellenes foglalkoztatás esetén sem vezethet arra a következtetésre, hogy a felperes számára a számlák szerinti szolgáltatást nem a vele jogviszonyban álló P. Kft. nyújtotta.

A jogerős ítélettel szemben az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Kérte, hogy a Legfelsőbb Bíróság a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján helyezze hatályon kívül az első fokú jogerős ítéletet és a felperes keresetét utasítsa el, valamint marasztalja a felperest költségekben.

Kifejtette, hogy a számlakibocsátó részéről a saját nevében végzett gazdasági tevékenység nem történt meg, hiszen D. Péter nem volt a számlakibocsátó alkalmazottja, megfelelő meghatalmazással, megbízással nem rendelkezett, így ha a gazdasági esemény során maga személyesen is járt el, az csak a saját nevében, és nem a P. Kft. nevében történt.

A 2007. október 4-én kelt - és a perben becsatolt - meghatalmazás legalább két okból nem fogadható el. Egyrészt azért, mert - mint arra már korábban is hivatkozott - a meghatalmazó D.

Péter, mint magánszemély bízta meg hivatalos ügyeinek vitelével az édesapját, és nem úgy, mint a P. Kft. ügyvezetője, másrészt pedig a meghatalmazás későbbi időpontban kelt, mint a vitatott számlák jelentős részének kiállítása (összesen csak 2 db számla későbbi, mint a meghatalmazás dátuma). Ezen túlmenően a meghatalmazás nem egy konkrét cselekményre, ügyre, ügycsoportra, vagy gazdasági eseményre vonatkozott, hanem általános jellegű volt, amely sérti a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (a továbbiakban: Gt.) rendelkezéseit, hiszen ez már a vezető tisztségviselői minőség átruházását jelenti.

Külön kitért felülvizsgálati kérelmében az alperes a meghatalmazással kapcsolatos bírósági álláspontra, annak cáfolatára. Eszerint téves a bíróság azon jogértelmezése, mely nem tulajdonít jelentőséget annak, hogy egy meghatalmazás szabálytalan, vagy egy foglalkoztatás nem felel meg a jogszabályi előírásoknak. Az alperes álláspontja szerint be nem jelentett alkalmazottakkal adólevonási jog alapjául szolgáló gazdasági eseményt nem lehet igazolni.

A felperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A régi áfa törvény 32. § (1) bekezdés a) pontja értelmében: „A 34. § szerinti adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja:

a) azt az adóösszeget, 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.

A 35. § (1) bekezdés a) pontja értelmében: „Az adólevonási jog - ha az adózás rendjéről szóló törvény másként nem rendelkezik - kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló

a) számla, egyszerűsített számla [a 32. § (1) bekezdésének a) és g) pontja esetében].”

A 44. § (5) bekezdése szerint: „A számlában, az egyszerűsített számlában feltüntetett adatok valóságáért a kibocsátó a felelős. A bizonylatban vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán az a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el.”

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 166. § (2) bekezdése értelmében: „A számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. A bizonylat szerkesztésekor a világosság elvét szem előtt kell tartani.”

A perbeni jogvitában a szóban forgó rádió nem vitásan műsort sugárzott, melyben az anyagokat valakinek biztosítania kellett. A felperes szerint ez a P. Kft. volt, amint azt a számlák is tartalmazzák.

Az alperesnek a közigazgatási eljárásban nem sikerült azt bizonyítottan megállapítania - ezért nem is állította -, hogy a felperes és a P. Kft. között nem volt semmilyen üzleti kapcsolat, azaz ténylegesen nem volt gazdasági esemény, ezért a számlák fiktívek lennének. Csak az volt rögzíthető tényszerűen, hogy a számlakibocsátónak a műsorkészítés nem szerepelt a bejelentett tevékenységében, illetőleg a számlakibocsátó feladatait - legalábbis részben - egy, a Kft.-vel semmilyen munkavégzésre irányuló legális jogviszonyban nem lévő személy (családtag) végezte.

Az elsőfokú bíróság szerint ugyanakkor önmagában nem elég a számlabefogadó oldalán az áfa-visszaigénylés megtagadásához mindez a körülmény, amit már a hatályos magyar jogszabályok alapján - a fentiekben ismertetettek szerint - is megállapíthatónak tartott. Ezt a Kúria is osztja, és egyben rámutat arra, hogy hasonló tényállás mellett az utóbbi időben az Európai Bíróság számos döntést hozott, melyeket a magyar bíróságok is kötelesek figyelembe venni a jogszabályok

értelmezése és alkalmazása során.

A jelen perbeni esethez sok tekintetben hasonlító 2012. szeptember 6-án kelt C-324/11. számú ún. Tóth-ügyben az Európai Bíróság egyebek mellett rámutatott arra, hogy az adóhatóság azon az alapon nem tagadhatja meg az áfa levonását, hogy a számlakibocsátó nem jelentette be a munkavállalóját, kivéve, ha bizonyítani tudja, hogy a számla befogadója tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonás alapjául szolgáló ügyletre adócsalás céljából került sor. E tekintetben a bíróság hangsúlyozta, hogy az a körülmény, hogy a számla befogadója nem ellenőrizte a számlakibocsátó tevékenységének szabályszerűségét, a tevékenységi kör feltüntetését, a munkavállaló bejelentését, önmagában nem értékelhető úgy, hogy az előbbi tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adócsalásban vesz részt. Ezen ellenőrzés elvégzése ugyanis nem a számla befogadójának, hanem az adóhatóságnak a feladata. A hatóságnak kell objektív alapú bizonyítékokkal alátámasztania a áfalevonás megtagadása esetén azt a körülményt, hogy a számlabefogadó az ügylettel összefüggésben a számlakiállító-, vagy a szolgáltatóláncban résztvevő egyéb gazdasági szervezet által elkövetett adócsalásban vett részt.

Látható tehát, hogy változás van az adólevonási jog megtagadása lehetséges indokait illetően az Európai Bíróság gyakorlatában, a számlabefogadó a levonási jogát csak akkor veszítheti el, ha tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adócsalásban vesz részt. Azt pedig, hogy e lényegi körülmény fennáll-e, az adóhivatalnak kell objektív alapú bizonyítékokkal alátámasztania.

Jelen perbeni esetben - figyelemmel tehát az Európai Bíróság iránymutató döntésére is - helyesen állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy azon indokok, körülmények alapján, melyekre hivatkozással az adóhivatal megtagadta az áfalevonás jogát a felperestől, ezt nem tehette volna. Ezáltal helyesen döntött az elsőfokú bíróság, amikor az első és a másodfokú határozatot is hatályon kívül helyezte.

Új eljárás lefolytatásának nem volt indoka. (Kúria, Kfv. I. 35 661/2011/4.)