

A HÉA-levonási jog

Értelmezési kérdések: a magyar adóhatóság gyakorlata és az európai uniós jog
gyakorlati példán keresztül

1. A tárgyi eset és annak adóhatósági megítélése

A szóban forgó esetben hatályosan létrejött szerződések alapján kiállított számlák szerinti gazdasági események teljesülése minden kétséget kizáróan megtörtént.

Az adóhatóság megállapította, hogy a számlakibocsátó cég ugyanakkor nem volt alkalmas a szerződések teljesítésére, mivel nem rendelkezett azok teljesítéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel: a megbízás teljesítésében alvállalkozók nem működhetek közre, és készlettel sem rendelkezhetett, mivel a bankszámla forgalma nem utalt sem szolgáltatás igénybevételére, sem pedig beszerzésre, és a teljesítéshez szükséges gépjárművekkel sem rendelkezett.

Azaz az adóhatóság megítélése szerint a számlák szerinti gazdasági események nem a számlában szereplő felek között valósultak meg.

A teljesítő cégnél további szabálytalanságokat is megállapított az adóhatóság, mint tevékenység hatósági nyilvántartásba vétel, továbbá a tevékenység által indokolt telephely fellelhetőség hiánya, és a tevékenységhez képest túl alacsony törzstőke, valamint az éves beszámoló beadásának elmulasztása.

Kétségtelen volt ugyanakkor és a szerződő fél is meggyőződött róla, hogy a szolgáltató cég rendben működött érvényes adószámmal rendelkezett.

Az adóhatóság nézőpontja szerint ugyanakkor a szerződő fél a szerződéses partnerénél a fenti hiányosságok miatt az ésszerűen elvárható intézkedést elmulasztotta és nem a körültekintő gazdasági szereplő gondosságával járt el az szerződéses partnere kiválasztása ellenőrzése körében, amelynek következtében nem tudott a számlakibocsátó adókijátszásáról, ezért az adólevonási jog gyakorlására nem jogosult és az adó hatóság megalapozottan állította a szerződő fél által befogadott számlák hiteltelenségét és tagadta meg a számlák után szerződő féltől az Áfa („HÉA”) levonási jogot.

2. A helyes és uniós értékelése a HÉA levonási jognak

A) Jogi értékelés

1.) A HÉA-levonási jog jogi alapja

Az Áfa tv. 120. § és a) bek. szinte szó szerint azonos a HÉA-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.”

2.) A HÉA-levonási jog gyakorolhatóságának feltételei

A vonatkozó EU-s joggyakorlat megállapítja, hogy a HÉA-levonási jog gyakorolható, hogyha a levonási jog gyakorlása vonatkozásában a szolgálatról, illetve termékértékesítésről kiállított számla vonatkozásában az előírt valamennyi

- **formai és**
- **tartalmi követelmény teljesült, és**
- **az adóalanynak nem volt tudomása az számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről.**

a) A formai követelmények teljesülése

A számláknak a rájuk vonatkozó formai követelményeknek meg kell felelniük.

b) A tartalmi követelmények teljesülése

A vonatkozó hatósági vélemény megállapítja, hogy az adólevonási jog gyakorlásának kötelező feltétele a tartalmilag hiteles számla.

A tartalmi hitelesség körében vizsgálendő, hogy

- i. a számlában szereplő gazdasági esemény megtörtént-e,
- ii. a számlában szereplő felek között valósult-e meg,

iii. bizonyítható-e, hogy adócsalás/adókijátszás történt.

A legfontosann pont, hogy az **adócsalás/adókijátszás megtörténte**

A vonatkozó uniós joggyakorlat megállapítja, hogy minden egyes ügyletet önállóan kell vizsgálni, és a korábbi vagy későbbi események nem változtatnak az értékesítési lánc egyes ügylet jellegén. Azon egyes ügyletek, amelyek önmagukban nem valósítanak meg HÉA-kijátszást, eleve megvalósult gazdasági tevékenységnek minősülnek, és az ilyen ügyletet végző adóalany HÉA-levonási joggal rendelkezik, és pedig attól függetlenül, hogy az értékesítési láncban belül más megelőző ügylet HÉA-kijátszást valósít meg és amelyekről az adóalany nem tudott és nem is kellett tudnia.

Csak az vezethet ugyanis az adólevonásra vonatkozó jogtól való megfosztáshoz, amennyiben az adóalany vonatkozásában objektív tényezőkre figyelemmel megállapításra kerül, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett szolgáltatások HÉA-adócsalás részét képezik.

Az adóhatóság feladata pedig, 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 **HÉA-adócsalásban vesz részt.**

1. Adóhatóság által folytatott bizonyítás

Amennyiben pedig az adóhatóság a hatósági vizsgálat tárgyát képező szerződések szerinti ügyekben HÉA-adócsalás – körhintacsulás - elkövetését nem állapította meg, és a tényállás szerint szerződések körében történt teljesítést erre nem is vizsgálta, akkor_nem volt bizonyítható és az adóhatóság nem is bizonyíthatta, hogy Szerződő fél tudott, vagy tudhatott volna az értékesítési láncban HÉA-adócsalás elkövetéséről, főleg nem hogy maga HÉA-adócsalás részese lett volna.

a) Szerződések teljesítéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételek hiánya

Az uniós joggyakorlat szerinti ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja a levonási jogot azzal az indokkal, hogy az adóalany nem győződött meg arról, hogy a levonási joga gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására.

b) Jogszerű működés hiánya

Az uniós joggyakorlat szerint továbbá

- az adóhatóság feladata az adóalanyoknál az ahhoz szükséges ellenőrzések elvégzése, hogy felderítse a héával kapcsolatos szabálytalanságokat, illetve csalásokat
- a tagállamok kötelesek ellenőrizni az adóalanyok bevallásait, az utóbbiak elszámolásait és az egyéb vonatkozó iratokat

c) Szerződések megkötésének és teljesítésének körülményei – kellő körültekintés

Az uniós joggyakorlat szerint, amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, a körültekintő gazdasági szereplőt az ügy körülményeitől függően arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni – tehát ez mindig az ügy körülményeitől függ, hogy a szerződő félnek milyen magatartást kell tanúsítania, viszont ezt nem üresítheti ki az adóhatóság oldalán fennálló kötelezettségeket és nem is teheti felelőssé a szerződő felet olyan szabálytalanságokért, amelyeket partnere úgy követ el, hogy azokért jogi felelőség nem terheli.