

# 1/2025. (XII. 09.) KK vélemény az 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény felülvizsgálatáról

1/2025. (XII. 09.) KK vélemény

az 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény felülvizsgálatáról

A Kúria Közigazgatási Kollégiuma a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény 27. § (1) bekezdés alapján az egységes ítélkezési gyakorlat biztosítása céljából a Kúria Közigazgatási-Munkaügyi Kollégiuma „Az általános forgalmi adó levonási jog megtagadását eredményező egyes visszaélések esetén vizsgálandó tény- és jogkérdésekről” szóló 5/2016. (IX. 26.) KMK véleménye felülvizsgálata körében, az alábbi kollégiumi véleményt fogadta el:

**Az 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény 1-2-3. pontjai helyébe a következő rendelkezések kerülnek:**

**1. Meg nem történt gazdasági eseményről kiállított számla alapján áfalevonási jog nem gyakorolható. A számlát befogadó felperes ebben az esetben tudja, hogy nem végzett termékbeszerzést, illetve nem vett igénybe szolgáltatást, ezért a perben kizárólag az vizsgálandó, hogy az adóhatóság bizonyította-e, hogy az ügylet nem történt meg.**

**2. A teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, valamint az elsődlegesen vagy túlnyomórészt adóelőny megszerzését célzó ügyletek bonyolítása az áfa-szabályozás céljával ellentétes, ezért rendeltetésellenes magatartás, így a joggal való visszaélés tilalmába ütközik. A rendeltetéseszerű joggyakorlás követelményének megsértése szándékos, célzatos magatartás, amely bizonyítottasága esetén az adólevonási jog megtagadása jogszerű. Az adólevonási jog megtagadása ebben az esetben azon alapul, hogy az adólevonási jog feltételeinek formális teljesülése mellett az ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes az áfa-rendelkezések célkitűzéseivel, és bizonyított, hogy az ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése volt. A felperes tehát visszaél adólevonási jogával. A perben az vizsgálandó, hogy az adóhatóság bizonyította-e, hogy a felperes aktív magatartása arra irányult, hogy olyan ügyleteket bonyolítson, amelyek az áfa-szabályozás céljával ellentétes adóelőnyt biztosítanak számára (a rendeltetéseszerű joggyakorlás követelményének megsértése).**

**3. A felperes a más által elkövetett áfa-visszaélés tudatos résztvevőjének minősül, amennyiben tudta, hogy olyan ügyletről kiállított számla alapján kíván adólevonási jogot gyakorolni, amely ügyletben a számlakibocsátó, vagy a számlázási láncban résztvevő magatartása visszaélésszerű. Ebben az esetben az adóalany passzív módon hozzájárul az adókijátszás elkövetéséhez, ezért annak részesévé válik. A perben az vizsgálandó, hogy az adóhatóság bizonyította-e az adókijátszás tényét, és azt, hogy a felperes erről**

tudott (más által elkövetett adókijátszásban való tudatos, passzív részvétel)

4. A felperes a más által elkövetett áfa-visszaélés gondatlan, passzív résztvevőjének minősül, amennyiben a tőle elvárható intézkedések megtétele esetén tudhatta, hogy olyan ügyletről kiállított számla alapján kíván adólevonási jogot gyakorolni, amely ügylet a számlakibocsátó, vagy a számlázási láncban résztvevő adóalany visszaélésszerű magatartásával érintett. A perben az vizsgálendő, hogy az adóhatóság bizonyította-e az adókijátszás tényét, és azt, hogy a felperes erről a tőle elvárható intézkedések megtétele esetén tudhatott volna (más által elkövetett adókijátszásban való gondatlan, passzív részvétel).

5. Az adókijátszás megállapításának csak lehetséges, de nem kizárólagos feltétele a költségvetési adókiesés.

\*\*\*

## Bevezetés

A Kúria Közigazgatási-Munkaügyi Kollégium 5/2016. (IX. 26.) KMK véleménye alapvetően a gazdasági esemény megtörténte alapján határozta el az adólevonási jog megtagadása egyes eseteit. Az ítélkezési tapasztalatok alapján, a közigazgatási perek egységes és következetes elbírálásának biztosítása érdekében a Kúria Közigazgatási Kollégiuma a felperes adókijátszást eredményező magatartásának vizsgálata, a felperes adókijátszáshoz fűződő tudatossága alapján különíti el az egyes eseteket.

### I. Az áfa mechanizmus.

[1] Az általános forgalmi adó (áfa) nettó típusú, közvetett adó, amelyet a termelés és a forgalmazás minden szakaszában meg kell fizetni a hozzáadott érték (értékesítés és beszerzés adó nélküli árának különbözete) után. Indirekt típusú fogyasztási adó, a forgalmat adóztatja. Az áfa a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás során kerül felszámításra.

[2] Az áfalevonási jog az Európai Unió közös hozzáadottérték-adó (héta) rendszerének egyik alapelve, szabályait a Tanács közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelve (2006. november 28.) végrehajtására meghozott, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) tartalmazza.

[3] Az áfalevonási jog főszabály szerint nem korlátozható, amennyiben a levonási jogával élni kívánó adóalany részéről az e jog gyakorlása feltételül szabott valamennyi anyagi és alaki jogi feltétel teljesül.

[4] Az áfalevonás rendszerének különösen az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett áfa terhe alól, ebből következően valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül e tevékenységek céljától és eredményeitől, feltéve, hogy e tevékenységek főszabály szerint maguk is áfakötelesek.

[5] Az adóalany az áfa-mechanizmus során az állam adóbeszedőjeként is eljár, és az

adócsalással és az adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem a 2006/112/EK irányelv, az Áfa tv. és az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) által elismert és előmozdított célkitűzés, és ekképpen a jogalanyok nem hivatkozhatnak az áfalevonási jogot biztosító uniós és nemzeti normákra csalárd módon vagy visszaélésszerűen.

[6] Az adóhatóságnak meg kell tagadnia az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak.

[7] A tagállamoknak lehetőségük van intézkedéseket elfogadni az áfa pontos beszedésének és az adócsalás megakadályozásának a biztosítása érdekében, és a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása.

## **II. Áfa-levonási jog megtagadásának alapfeltétele az adójogszabályokkal ellentétes magatartás bizonyítása**

[8] Az adólevonási jog megtagadása minden esetben az áfa levonási jogot gyakorló adóalany jogszabálysértő magatartásának következménye. Az adóalany adójogi felelősséggel tartozik az adójogszabályok megtartásáért. Az adójogszabályok által biztosított adólevonáshoz való jogát ezért akkor gyakorolhatja, ha az adólevonás törvényes feltételeit teljesíti.

[9] Az adókijátszás konkrét adójogszabály tudatos megsértésével, de az adójogszabályok tudatos kijátszásával is megvalósulhat, utóbbi esetben nem (vagy nem csupán) konkrét tételes jogi rendelkezés, hanem annak célja, rendeltetése, azaz adózási alapelv sérül. Tételes jogszabály és adózási alapelv sérelme is adókijátszást jelent, és annak megállapítását eredményezi, hogy az adólevonási jog törvényes feltételei nem teljesülnek. Az Európai Unió Bírósága gyakorlatában a szándékos adókijátszást a „tőle elvárható intézkedések megtétele mellett tudta”, míg a gondatlan adókijátszást a „tőle elvárható intézkedések megtétele mellett tudhatta” fordulattal jelzi.

[10] Az adókijátszásban való aktív részvétel a szándékos, a passzív részvétel a gondatlan magatartás eredménye.

[11] Az adólevonási jog megtagadásához kizárólag az vezethet, ha az adókijátszás megvalósítása vagy megvalósulása az adóalany terhére (vagy a terhére is) felróható. Az adólevonási jog megtagadásának alapja az adókijátszásért való felelősség megállapítása, ezért mindig az adott adóalany felróható magatartásának a bizonyítását követeli meg.

[12] Az adójogszabályok megsértése vagy kijátszása különböző felelősségi szinten történhet, gondatlan és szándékos magatartás is vezethet az adólevonási jog megtagadásához.

## **III. Az egyes tényállások az adóalany adókijátszáshoz fűződő tudatosságának csökkenő szintje alapján**

[13] Az adókijátszást megvalósító tényállások a felperes adókijátszást eredményező magatartása tudatosságának csökkenő szintje alapján az alábbiak szerint négy esetkörbe

sorolhatók:

1. Szándékos aktív magatartás - számlakiállítás meg nem történt gazdasági eseményről
2. Szándékos aktív magatartás - a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének megsértése
3. Tudatos passzív részvétel – a más által elkövetett adókijátszásról tudott
4. Gondatlan passzív részvétel – a más által elkövetett adókijátszásról tudhatott volna

[14] Az egyes tényállások esetén a bizonyítandó tények köre, a bizonyítás iránya eltér.

### **III.1. Számlakiállítás meg nem történt gazdasági eseményről**

[15] A számlában szereplő termékértékesítés/szolgáltatás nyújtás a valóságban nem történt meg, a számla csak „önmagában” létezik, a kiállítását megalapozó gazdasági esemény nélkül. A számlakiállítás célja csalárd módon vagy visszaélészerűen az áfalevonási jog gyakorlása.

[16] A levonási jog anyagi jogi feltételei csak akkor teljesülnek, ha a számla által érintett termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást ténylegesen teljesítették. Ha a levonási jogát érvényesíteni kívánó felperes nem szerzett be terméket, vagy nem vett igénybe szolgáltatást - és utóbbi esetkörbe tartozik az is, amikor úgy fogad be számlát, hogy az azon szereplő szolgáltatást maga végezte -, akkor nyilvánvalóan tudja, hogy nem történt meg a gazdasági esemény, ezért annak hiányában – függetlenül attól, hogy az áfát befizették a költségvetésbe, adólevonási jog nem keletkezik.

[17] Ha a felperes igénybe vett szolgáltatást vagy szerzett be terméket, de biztos nem a számlakibocsátótól, az nem e pontban leírt tényállás alá tartozik, hanem más alapon történt visszaélés megállapítására ad lehetőséget.

[18] Az adóköteles ügylet fennállásának vizsgálatát a nemzeti jog bizonyítási szabályainak megfelelően, és az adott ügy valamennyi tényállási elemének és körülményének átfogó értékelése alapján kell elvégezni.

[19] Ezért a bizonyítás körében az áfalevonásához való jog megtagadásához szükséges és elégséges feltétel, ha az adóhatóság bizonyítja, hogy azon ügyletek, amelyekre a számla vonatkozik, ténylegesen nem kerültek teljesítésre.

[20] Ha a számlában szereplő termékértékesítés/szolgáltatásnyújtás a valóságban nem történt meg, 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.

### **III. 2. A rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének megsértése**

[21] Az adókijátszás szándékos magatartással megvalósuló esete az, amikor a felek az üzleti-kereskedelmi kapcsolatukat, eljárásukat, ügyleteiket és azok dokumentálását olyan célnak rendelik alá, amely ellentétes az áfa-szabályozás céljával.

[22] Az áfa szabályozás célja, hogy az adóalany által végzett *gazdasági tevékenysége* után ne viseljen áfa-terhet, vagyis, hogy az áfát kizárólag a végfogyasztó fizesse. Ezen céllal ellentétes, ha az adóalany mesterségesen létrehozott ügyletek alapján kíván levonási jogot gyakorolni [Art.1. §].

[23] Az Európai Unió Bírósága C-255/02. (Halifax) ítéletében kifejtett ún. Halifax-teszt alapján akkor rendeltetésellenes az áfalevonási jog gyakorlása, ha

i) az adólevonási jog feltételei formálisan fennállnak, de

ii) az ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes az áfa-rendelkezések célkitűzéseivel, és

iii) az objektív körülmények összességéből kitűnik, hogy az ügyletek *elsődleges* célja valamely

adóelőny megszerzése volt.

[24] Bármely feltétel hiánya kizárja, hogy az adólevonási jogot a rendeltetészerű joggyakorlás megsértése miatt elvitassák.

[25] A rendeltetészerű joggyakorlás megsértése esetén a gazdasági esemény megvalósul, az adókijátszás tehát nem abban áll, hogy az adózó meg nem történt gazdasági eseményről kiállított számlára kíván adólevonási jogot alapítani, továbbá az adólevonási jog formai feltételeit illetően (adóalanyiság, számla stb.) sincs hiányosság. Az adójogi felelősséget az a tudatos, célzatos magatartás bizonyítottasága alapozza meg, hogy az ügylet megkötése, lebonyolítása, illetve a számlázása során az adózó felperes elsődleges célja meg nem engedett (a szabályozás céljával ellentétes) adóelőny megszerzése volt. Az áfa-szabályozás céljával ellentétes az áfa-levonási jog gyakorlása, ha annak nem a felperes gazdasági tevékenysége az alapja, hanem éppen fordított irányú a folyamat, tehát az ügyletet (elsősorban) azért bonyolítják le a felek, hogy az adólevonás jogával élhessenek: csökkentsék a fizetendő adójukat vagy adót igényeljenek vissza.

[26] Ez az Európai Unió Bírósága ítéleteiben csalárd, visszaélészerű magatartásként, a Kúria ítélezésében a rendeltetészerű joggyakorlás megsértéseként jelenik meg.

[27] A rendeltetészerű joggyakorlás követelményének teljesítése, illetve megsértése tény-, és nem jogkérdés, így kizárólag az ügy konkrét tényei alapján állapítható meg, hogy a felperes a rendeltetészerű joggyakorlás követelményét sértő, célzatos magatartást fejtett-e ki.

[28] A perben az vizsgálendő, hogy az adóhatóság bizonyította-e az adókijátszást, és az adólevonási joggal élni kívánó felperes ezen adókijátszást megvalósító tudatos, célzatos magatartására vonatkozó tényeket.

### **III. 3. Az adóalany tudatos passzív részvétele a más adóalany(ok) által elkövetett adókijátszásban**

[29] Az adókijátszás bizonyítottsága esetén az Európai Unió Bírósága az áfalevonási jog megtagadása szempontjából nem tesz különbséget a között, amikor maga a számlabefogadó adóalany követ el adókijátszás és a között, ha a számlabefogadó adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a termék megszerzése által a más által elkövetett adókijátszásra irányuló ügyletben vesz részt.

[30] A más által elkövetett adókijátszás bizonyítottsága esetén a felperes csak akkor gyakorolhatja az adólevonási jogát, ha nem tudta, vagy a tőle elvárható intézkedések megtétele mellett sem tudhatta, hogy adókijátszásra irányuló ügyletben vesz részt. Az adólevonási jog gyakorlásának feltétele tehát, hogy a felperes ne járuljon hozzá a más által elkövetett adókijátszáshoz.

[31] A felperes adólevonási jogának megtagadásához a más által elkövetett adókijátszásban való passzív részvétel miatt két tudatossági szint alapján van lehetőség: az adókijátszásban való tudatos passzív részvétel és az adókijátszásban való gondatlan passzív részvétel miatt. Mindkét esetben a felperes segítséget nyújt az adókijátszás elkövetőinek, ezáltal az adókijátszás részesévé válik, így az adólevonási jog nem illeti meg.

[32] A számlabefogadó felperes a más által elkövetett adókijátszás tudatos, passzív résztvevőjének akkor minősül, ha olyan ügyletről kiállított számla alapján kíván adólevonási jogot gyakorolni, amely ügylet a számlakibocsátó, vagy a számlázási láncban résztvevő adóalany visszaélészerű magatartásával érintett és erről a felperes tudott.

[33] Ebben az esetben az adóhatósági vizsgálat két irányú: az adóhatóságnak egyrészt bizonyítania kell az adókijátszás tényét, másrészt azt, hogy a felperes arról tudott.

[34] A perben az vizsgálendő, hogy az adóhatóság bizonyította-e az adókijátszás tényét és azt, hogy a felperes az adókijátszásról tudott.

### **III. 4. Az adóalany gondatlan passzív részvétele a más adóalany(ok) által elkövetett adókijátszásban**

[35] A számlabefogadó felperes a más által elkövetett adókijátszás gondatlan passzív résztvevőjének akkor minősül, ha a tőle elvárható intézkedések megtétele esetén tudhatta (volna), hogy olyan ügyletről kiállított számla alapján kíván adólevonási jogot gyakorolni, amely ügylet a számlakibocsátó, vagy a számlázási láncban résztvevő adóalany visszaélészerű magatartásával érintett.

[36] Ebben az esetben az adóhatósági vizsgálat két irányú: az adóhatóságnak egyrészt bizonyítania kell az adókijátszás tényét, másrészt azt, hogy a felperes erről a tőle elvárható intézkedések megtétele esetén tudhatott volna.

[37] A perben tehát az vizsgálendő, hogy az adóhatóság bizonyította-e az adókijátszás tényét, és azt, hogy a felperes erről a tőle elvárható intézkedések megtétele esetén tudhatott volna.

#### **IV. Az adókijátszás megállapításának csak lehetséges, de nem kizárólagos feltétele, hogy a költségvetés adókiesést szenvedjen el**

[38] A felperes adólevonási jogára nincs kihatással az, hogy a korábbi vagy későbbi termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást terhelő áfát a költségvetésnek megfizették-e, vagy sem.

[39] Az áfa levonási jogot attól tenni függővé, hogy a számlakiállító az áfát megfizette-e azzal a következménnyel járna, hogy az adóalanyt olyan gazdasági tehernek vetik alá, amely nem rá hárul, és amelynek az elkerülése az adólevonási rendszer célja.

[40] Amennyiben a számlakibocsátó áfa bevallási kötelezettségeinek megfelelő módon eleget tett, pusztán a megfelelően bevallott áfa megfizetésének elmulasztása – függetlenül attól, hogy e mulasztás szándékosan vagy nem szándékosan valósult meg – önmagában nem minősül áfa csalásnak.

[41] Ugyanakkor nem biztosítja az adólevonási jog jogszerű gyakorlását az a tény sem, hogy az ügylet utáni áfa befizetésre került az államkincstárba, ha az adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítja, hogy a levonási jogával élni kívánó felperes tudta vagy tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adókijátszás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet áfakijátszást valósít meg.