

A közösségen belüli beszerzés esetén az adólevonási jog gyakorlásának több együttes feltétele van [2007. évi CXXVII. tv. (1) bek., 63. § (1) bek.].

[1] Az adóhatóság a felperesnél 2010. január 22-től december 31-ig terjedő időszakra általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

[2] Az alperes a 2012. december 12. napján kelt határozatában helybenhagyta az elsőfokú határozatot, a felperes terhére összesen 4.819.000 Ft, javára 28.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, 1.437.000 Ft adóbírságot szabott ki, 811.000 késedelmi pótlékot számított fel és hibás bevallás benyújtása miatt 10.000 Ft mulasztási bírsággal sújtotta.

[3] A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását, vagy hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte.

[4] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét részben, az olasz cég három számlája tekintetében találta alaposnak, ezért az alperes határozatát megváltoztatta, a felperes terhére előírt adókülönbözetet 655.000 Ft-ra, az adóbírságot 196.500 Ft-ra, a késedelmi pótlékot 627.000 Ft-ra leszállította, ezt meghaladóan a keresetet elutasította.

[5] Az első fokú bíróság a keresetnek helyt adó döntését a következőkkel indokolta:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: Irányelv) 178. cikk c) pontjához képest az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 127. § (1) bekezdés ba) pontja többletfeltételt határoz meg. Az Irányelv értelmében az adóalanynak „rendelkeznie kell” a számlával, az Áfa tv. azonban a számla „személyes rendelkezésre állását” írja elő. Abban az esetben, ha eltérés mutatkozik a két szabályozás között, akkor a közösségi jog rendelkezéseit kell alkalmazni. Tekintettel arra, hogy a felperes az adóellenőrzés időtartama alatt bemutatta az olasz cég három eredeti hiteles számláját, eleget tett az Irányelv 178. cikk c) pontjában foglaltaknak, ezért megilleti az áfa levonás joga.

[6] A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte a keresetnek helyt adó ítéleti döntés hatályon kívül helyezését, a kereset teljes körű elutasítását.

[7] Azzal érvelt, hogy az Irányelv 178. cikk c) pontjával összhangban álló szabályozást tartalmaz az Áfa tv. 127. § (1) bekezdésének b) pontja. Az adólevonási jog gyakorlásának konjunktív feltétele a helyes adatokat tartalmazó bevallás és számlával történő rendelkezés. Az adózó Közösségen belüli beszerzés esetén is csak akkor gyakorolhatja adólevonási jogát, ha már a bevallás benyújtásakor a rendelkezésére áll az adó megállapításához szükséges, az Irányelv 168. cikk c) pontjában említett XI. Cím 3. fejezet 3-5.§-ának megfelelően kiállított számla. A felperesnek a levonási jog gyakorlásakor nem voltak a birtokában a közösségi beszerzéseit hitelesen tanúsító eredeti számlák, ezekkel nem rendelkezett, ezért határozata nem jogszabálysértő.

[8] A felperes a revízió során a 2010. júliusi beszerzéséhez kapcsolódóan kizárólag egy számlamásolattal, a két decemberi kapcsán pedig csak árukiadási bizonylattal, illetve szállítólevéllel rendelkezett, amelyek nem a teljes közösségi beszerzését dokumentálták. A felperes a 2010. júliusi számlát szerepeltette a vizsgált időszaki könyvelésében, a decemberi beszerzéseit azonban nem, ezeket az analitikájában és bevallásában sem tüntette fel. A felperes az eredeti számlákat az olasz cégtől az ellenőrzés során szerezte be, akkor, amikor a magyar adóhatóság is bekérte az olasz adóhatóságtól az adókötelezettség pontos megállapításához szükséges bizonylatokat, mivel eltérést tapasztalt a rendelkezésére álló és a közösségi adatszolgáltatásra vonatkozó (VIES) kontrolladatok között.

[9] Az Irányelv 178. cikk c) pontja értelmében az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához teljesítenie kell a 168. cikk c) pontjában említett feltételeket. A Közösségen belüli termékbeszerzéshez kapcsolódó adólevonáshoz továbbá minden olyan adatot szerepeltetnie kell az adóalanynak a 250. cikkben előírt bevallásában, amely a Közösségen belüli beszerzéseket terhelő adó összegének megállapításához szükséges, és rendelkeznie kell a 220-236. cikknek (XI.cím

3.fejezet 3-5.szakaszának) megfelelően kiállított számlával is.

[10] Az első fokú bíróság tévesen hagyta figyelmen kívül, hogy adólevonási jog gyakorlásához az Irányelv előzőekben megjelölt cikke több együttes, konjunktív feltételt határoz meg, a számlával történő rendelkezés mellett a helyes adatokat tartalmazó bevallást is előírja. A Közösségen belüli beszerzés után tehát az adózó akkor élhet adólevonási jogával, ha már a bevallás benyújtásakor a rendelkezésére áll az adó megállapításához szükséges, az Irányelv rendelkezéseinek megfelelően kiállított számla, és nem hagyható figyelmen kívül az Irányelv 250.cikke szerinti követelmények betartása sem. Ez utóbbi szabály értelmében az adózónak olyan bevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.

[11] A felperes a 2010. decemberi perrel érintett beszerzéseit azért nem tüntette fel a bevallásában, mert "akkor nem volt szabályosan kiállított számla"-ja (2012. május 19-én kelt adózói nyilatkozat). A felperes továbbá a perrel érintett, az adó összegének megállapításához szükséges valamennyi számlát csak a revízió során 2012. május 23-án szerezte, illetve csatolta be, tehát ezek a bevallási időszakokban nem álltak rendelkezésére. Az alperes ezért a közösségi jog szabályaival összhangban állóan hivatkozott arra, hogy az ellenőrzéssel érintett bevallási időszakban, az ügyben irányadó tényállásra figyelemmel, a konjunktív feltételek nem valósultak meg, ami jogalapot ad a kereset elutasítására.

[12] Az Irányelv 220.cikke szerinti szabályozás értelmében az adóalanynak számlát kell kibocsátania. A számlakibocsátás a számla kiadását, a címzettnek történő átadást, elküldést jelenti. A felperesi érveléssel ellentétben nem állapítható meg a számlával való rendelkezés abban az esetben, ha a számla ki sem kerül a közösségi partner birtokából, mivel ebben az esetben ez nem a magyar adózónak, hanem az olasz cégnek áll a rendelkezésére. Utal a Kúria e körben arra is, hogy az Irányelv 178. cikk c) pontja szerinti számlával kapcsolatos feltétel az Irányelv angol nyelvű szövegében „must hold”, a franciában „détenir” a németben „besitzen” megnevezéssel szerepel, amelyek a számla birtoklását jelentik.

[13] Az első fokú bíróság érdemi döntésének meghozatalánál tévesen hagyta figyelmen kívül, hogy az Irányelv 178.cikk c) pontja konjunktív feltételeket tartalmaz. Nem vette számba, hogy a nemzeti eljárási és anyagi jogszabályok, a közösségi joggal azonosan, az adóalany kötelezettségévé teszik, mégpedig meghatározott tartalommal a bevallás benyújtását és az önadózó adózó adólevonási jogát csak bevallásában érvényesítheti az Irányelv 250.cikke és az adózás rendjéről szóló 2003.évi XCII. törvény 26.§-a, 31.§-a, 1.számú melléklet I/B/3.pontja, az Áfa tv. 184.§-a, 186.§-a, 131.§-a értelmében. Az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés ba) pontja, mely szerint az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a termék Közösségen belüli beszerzése esetében a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla, tehát nem támaszt többlet feltételt az Irányelv 178.cikk c) pontjában megfogalmazottakhoz képest. A perrel érintett jogkérdésben nincs eltérés a közösségi és nemzeti jogi szabályozás között.

[14] Nem sérül az adósemlegesség elve sem az előzőekben kifejtett jogértelmezéssel, mert bár az előzetesen felszámított adót 2010. júliusában, illetve decemberében az Áfa tv. 63. §-a értelmében meg kell állapítani, meg kell fizetni, ennek levonása is lehetséges, mégpedig az elévülési időn belül, legkorábban abban az időszakban, amikor az adózó rendelkezésére állnak a hiteles bizonylatok, azaz a birtokába kerülnek az adólevonási jog gyakorlásához szükséges számlák. Az adóalanynak tehát nem elégséges egy ellenőrzés során intézkednie a számlák beszerzése iránt, ezekkel már a bevalláskor, az adólevonás gyakorlásakor rendelkeznie kell.

[15] Az Irányelv 68. cikke értelmében az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor a Közösségen belüli termékbeszerzés megtörténik. Az Irányelv 69. cikke szerint a közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében a hea (áfa) fizetési kötelezettség a számla kibocsátásakor, vagy

amennyiben addig az időpontig nem bocsátották ki a számlát – a 222. cikk (1) bekezdésében említett határidő lejártakor – keletkezik. Ez pedig akként rendelkezik, hogy a 138. cikkben meghatározott feltételeknek megfelelően teljesített termékértékesítés vagy olyan szolgáltatás nyújtás esetén, amelynél a héa-t a 196. cikk alapján a szolgáltatás igénybe vevőjének kell megfizetnie, a számlát legkésőbb az adóztatandó tényállás bekövetkeztének hónapját követő hónap 15. napján kell kibocsátani.

[16] A nemzeti és a közösségi jogi szabályok tehát összhangban állnak a tekintetben, hogy a fizetendő adót az ügylet teljesítését tanúsító számla kibocsátásakor, de legkésőbb a teljesítést követő hónap 15. napján kell megállapítani. Ha a számlát a közösségi partner nem állítja ki, vagy adott esetben nem időben küldi meg, akkor ettől függetlenül a Közösségen belüli beszerzést az adóalanynak a teljesítés napját követő hónap 15-ével meg kell állapítania, bevallásában szerepeltetnie kell, el kell számolnia. Az adót azonban mindaddig nem helyezheti levonásba, amíg meg nem kapja a beszerzésről szóló eredeti hiteles bizonylatot közösségi partnerétől (Iránylev 178. cikk. c) pont, 168. cikk c) pont).

[17] Az ügyben irányadó tényállásra és az egyértelmű jogszabályi rendelkezésekre figyelemmel előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése nem volt indokolt az ügyben.

[18] A közösségi beszerzésekkel kapcsolatban az alperes az eset összes körülményeire tekintettel, mérlegelési jogkörében eljárva, csökkentette az adóbírság mértékét, azt 30%-ban határozta meg. A késedelmi pótlékkal kapcsolatban azonban az Art. 165. § (3) bekezdése szerinti feltételek nem álltak fenn.

[19] A kifejtettetekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel támadott részét a Pp. 275. §(4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és a keresetet teljes körűen elutasította. (Kúria Kfv.V.35.496/2013.)