

dr. Szlifka Gábor

A hozzáadottérték-adó jelene és jövője Európában

DOKTORI ÉRTEKEZÉS

Témavezető: Dr. Halász Zsolt Ákos, tanszékvezető egyetemi docens

Pázmány Péter Katolikus Egyetem

Jog- és Államtudományi Kar

Doktori Iskola

Budapest, 2020

Tartalom

I. A kutatás célja és módszertana	6
1. <i>Az értekezés célkitűzései.....</i>	<i>6</i>
2. <i>A kutatás módszertana</i>	<i>9</i>
II. A héa jelentősége	11
1. <i>Az adójogalkotás mozgatórugói nemzetközi kitekintéssel.....</i>	<i>11</i>
2. <i>Az európai adójog mint jogág</i>	<i>17</i>
III. Az európai hozzáadottérték-adó kihívásai és fejlődése.....	26
1. <i>A hozzáadottérték-adó keletkezésének gyökerei.....</i>	<i>26</i>
2. <i>Zöld könyv jelentősége a végleges rendszer szempontjából.....</i>	<i>27</i>
2.1. Semlegesség	30
2.2. Közhatalmi tevékenységek.....	30
2.3. Mentességek köre	30
2.4. Levonási jog	31
2.5. Határon átnyúló szolgáltatások	31
2.6. Jogalkotás	32
2.7. Az adófizetés módja	32
2.8. Az Európai Parlament reakciója a Zöld Könyvre	34
3. <i>A Zöld Könyv utóélete</i>	<i>35</i>
3.1. A Bizottság javaslatai	35
3.2. A hatékonyság kérdései.....	36
3.3. A megoldás kulcsa: az egyablakos rendszer	36
3.3.1. Elektronikus szolgáltatások.....	37
3.3.2. Mini OSS.....	37
3.3.3. A jövő lehetőségei.....	38
3.4. Egységes adóbevallás szükségessége.....	39
4. <i>Új lendület a héa szabályozásában</i>	<i>41</i>
4.1. Javaslatok a végleges rendszerre	43
4.2. A Cselekvési Terv nyomán követése	45
4.3. Az egységes héarendszer felé.....	46
5. <i>Quick fixes – a végleges rendszer kontúrjai.....</i>	<i>47</i>
5.1. Vevői készlet	48
5.2. Láncügyletek fuvaros értékesítésére vonatkozó szabály.....	48
5.3. Adómentes Közösségen belüli termékértékesítés	48
5.4. Kiszállítás igazolása másik tagállamba	48
6. <i>Együttműködés a csalások megelőzése és leküzdése terén</i>	<i>49</i>
6.1. Engedélyhez kötött eltérések.....	49
6.2. Új javaslatok.....	50
6.3. Tagállamok együttműködése.....	51
6.4. Gyorsreagálású mechanizmus (QRM)	54
6.5. A bűnügyi együttműködés közelítése	55
6.6. Blokklánc-technológia az adócsalások ellen.....	56
7. <i>Elektronikus kereskedelem</i>	<i>56</i>
8. <i>Összefoglalás</i>	<i>60</i>

IV. Az Európai Bíróság jogfejlesztő szerepe.....	62
1. <i>Az Európai Unió Bróságának szerepe az Unió jogrendszerében</i>	62
2. <i>A héa rendszer alapelvei</i>	64
V. A gazdasági tevékenység fogalma	69
1. <i>A gazdasági tevékenység és az ellenérték, mint fogalmi kellék összefüggései</i>	69
1.1. <i>Ellenérték mint feltétel</i>	69
1.2. <i>Bevételszerzési cél mint alapfeltétel</i>	72
2. <i>Közhatalmi tevékenységek</i>	74
2.1. <i>A közhatalmi tevékenységek és a gazdasági tevékenység határai</i>	74
2.2. <i>A közhatalmi tevékenység határesetei</i>	75
2.3. <i>Közhatalmi tevékenységek határai a Bíróság esetjogának tükrében</i>	76
VI. Az adóalanyiság és a digitalizáció	80
1. <i>Közösségi finanszírozás (crowdfunding)</i>	80
2. <i>Közösségi gazdaság (sharing economy)</i>	83
3. <i>Kriptovaluták</i>	86
VII. Az ellenérték mibenléte és jogértelmezési nehézségei.....	91
1. <i>Ellenérték nélküli ügyletek</i>	91
1.1. <i>Az ellenérték nélküli ügyletek minősítése</i>	93
1.2. <i>A vállalkozási célú ingyenes átadás adókötelezettsége</i>	95
1.3. <i>Adó alapja</i>	99
2. <i>Az ellenérték megfizetése mint jogviták alapja</i>	101
2.1. <i>Ellenérték mint a visszaigénylés előfeltétele</i>	101
2.2. <i>Az ellenérték természete fizetőképtelenség során</i>	102
3. <i>Kérdések az utalványok szabályozása kapcsán</i>	106
3.1. <i>Szabályozási háttér</i>	106
3.2. <i>Utalvány az esetjogban</i>	107
4. <i>Negatív árak</i>	109
VIII. A rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye az Európai Bíróság ítéleteinek tükrében	111
1. <i>Közösségi értékesítés</i>	112
1.1. <i>A releváns bírósági döntések</i>	112
1.2. <i>Tartalom a forma felett</i>	119
1.3. <i>A tudatállapot kérdése</i>	119
1.4. <i>Következtetések</i>	120
2. <i>Az adólevonási jog bővülő határai</i>	121
2.1. <i>Tartalom a forma felett</i>	121
2.2. <i>Adóelkerülő ügyletek</i>	122
3. <i>Objektív körülmények és a szubjektív felelősség határa</i>	127
3.1. <i>Releváns tényállások</i>	129
3.2. <i>A számla mögött nincs valós gazdasági esemény</i>	130
3.3. <i>A gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között jött létre</i>	132
3.4. <i>Számlakibocsátó csalárd magatartása</i>	136

<i>4. Objektív körülmények a konkrétumok szintjén</i>	137
<i>5. Ésszerűen elvárható intézkedés adózó oldaláról</i>	141
<i>6. Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportjának véleménye</i>	142
<i>7. Összegzés</i>	144
IX. A gazdasági célú letelepedés jelentősége a határon átnyúló gazdasági tevékenység során	146
<i>1. A letelepedés és teljesítés helyének összefüggései</i>	146
<i>2. A telephely fogalmi kellékei</i>	150
<i>3. A telephely jogi fogalmának alakulása a Bíróság esetjogában</i>	152
<i>4. Többes érintettség</i>	157
<i>5. A hozzáadottérték-adó és a társasági adó telephelyfogalmának összevetése</i>	160
<i>6. Felhőalapú elektronikus szolgáltatások</i>	164
X. Összegzés	167
<i>1. Hipotézisek igazolása</i>	167
<i>2. De lege ferenda javaslatok</i>	172

Köszönetnyilvánítás

Szeretném kifejezni köszönetemet témavezetőmnek, Dr. Halász Zsolt tanszékvezető egyetemi docensnek a dolgozat megalkotásához nyújtott segítségéért, valamint opponenseimnek, Dr. Erdős Éva tanszékvezető egyetemi docensnek és Dr. Maiyalehné Dr. Gregóczy Etelka egyetemi docensnek az értékes szakmai iránymutatásaiért. Köszönöm továbbá Dr. Szabó Andrea tanszékvezető egyetemi docensnek és Dr. Sándorné Kriszt Évának a segítő támogatását.

Ajánlom e dolgozatot fiaimnak Beninek és Dávidnak.

I. A kutatás célja és módszertana

1. Az értekezés célkitűzései

Lassan két évtizede foglalkozom adójoggal a Nemzeti Adó- és Vámhivatal munkatársaként, így az inspirációt és a tapasztalatokat elsősorban mindennapi tevékenységemből merítettem. Ez a tapasztalat jelölte ki az utat a hozzáadottérték-adót (a továbbiakban a héa rövidítést is használom) és annak részterületeit alakító jogalkotás és jogalkalmazás témája felé, valamint rávilágított arra, hogy az adójog és különösen ez az adónem állandó változást él át. Az évről évre elfogadott kisebb-nagyobb törvényi módosítások, az Irányelv¹ gyakori változásai mellett a teljes európai struktúra is átalakítást célzó közös gondolkodás tárgya. A jogalkotás mellett pedig az egyes jogintézmények jogi megközelítése sem konstans, egyes területek joggyakorlata lassan, szisztematikusan, más területek egy-egy irányváltásnak köszönhetően gyorsan változnak. Az adónem teljes bemutatása nem szándékom, a dolgozat elsődleges és hangsúlyozott szándéka annak a bemutatása, hogy a héa egy folyamatos kihívással szembesülő, bonyolult és többszintű szabályokkal rendelkező adónem, amely kiemelten fontos bevételi forrása az Unió tagállamainak. Merckx szavaival élve éppen most van az az idő, amikor a héa rendszere alapvetően változik meg².

Vizsgálataimat a héa három vertikumában folytattam. A kutatás tárgyát képező folyamatok egymásra épülnek és az európai jogalkotástól az adóhatósági jogalkalmazásig terjedő vertikumot ölelik át az Irányelv alapintézményei mentén. Elsőként fontosnak tartottam az adónemet globálisan elhelyezni, fejlődésének, alakulásának irányait bemutatni nemcsak a héa egészét, hanem annak részterületeit illetően is. Ezt a munkát az is motiválta, hogy bemutassam, hogy a jogalkotás hogyan reagál a gazdasági folyamatokra, hogyan segíti az adózást és hogyan küszöböli ki a folyamatosan megújuló adóelkerülési jelenségeket, mindeközben milyen új kérdéseket vet fel. Be kívánom mutatni, hogy a jogalkalmazó szervek és adózók, valamint az Unió szervei és a tagállamok érdekütközései³ folyamatos mozgást eredményeznek a jogalkotásban és a jogértelmezésben egyaránt. A jogalkotási folyamat elemzése és követése igen összetettnek, sokszor követhetetlennek tűnhet, mivel az Unió döntéshozatali rendszere csak bonyolult eljárásokon keresztül tudja akarátát érvényesíteni. Ez mindenképpen sajátossága az Európán kívüli országok jogalkotásához képest, ami lassabb, ugyanakkor az alapos megfontolásnak és vitának is teret enged.

Ennek áttekintése elméleti keretet ad annak, hogy a gyakorlati problémákat és jogértelmezési folyamatokat el lehessen helyezni. Második vizsgálati tárgyként tehát egyrészt azt jelöltem meg, hogy a héa általános szabályai és elvei értelmezhetőek-e és ha igen hogyan az új típusú gazdasági eseményeket illetően, illetve a fogalmi meghatározottság és az esetjog mennyire tartós alapja a gazdasági folyamatok héarendszerbeli elhelyezésének. Ebben a körben kívánom hangsúlyozni az Európai Unió Bíróságának tevékenységét, mivel az innovatív gazdasági környezet mindig magasabbra helyezi a konzekvens, egymásra épülő döntések zárt rendszerét alkotó bírósági esetjog által megugrandó léceket. Azokat a jogterületeket vontam vizsgálat alá, amelyek a jogalkalmazást és/vagy a héát érintő jogalkotást leginkább mozgásban tartják. Ezek kiválasztása nem mondható önkényesnek, mert az ítéletek mennyisége, az indokolások változása és – egyes esetekben – bizonytalansága mindenképpen kijelölték az utat az elemzések

¹ Tanács 2006/112/EK irányelve (2006. november 28.) közös hozzáadottérték-adó rendszerről

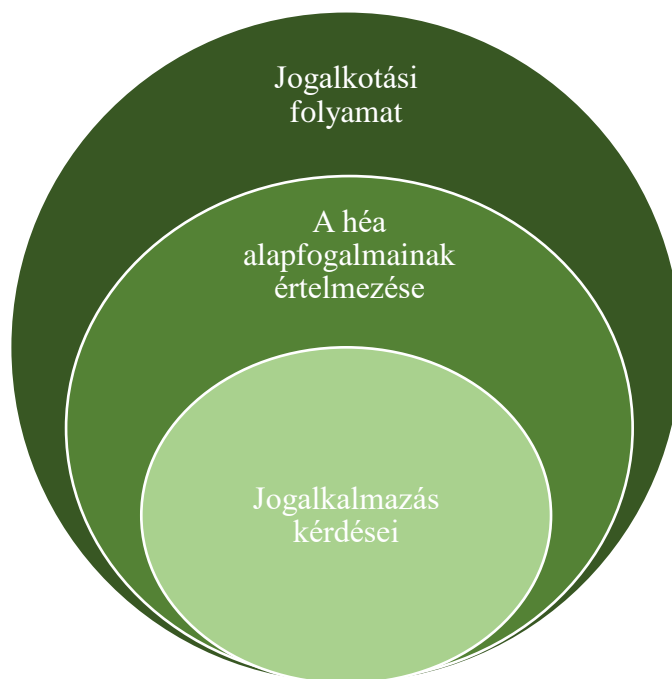
² Madeleine Merckx: VAT deduction and member state sovereignty: (still) a good idea? *World Journal of VAT/GST Law*, 2018, 7:2, 53-75, 54. DOI: 10.1080/20488432.2018.1550163 (...) we are currently at a moment in time the EU VAT system may fundamentally change”.

³ TERRA, Ben J. M.–WATTEL, Peter J.: *European Tax Law*. Fifth Edition, Kluwer Law International, 2008. 147-155.

során. A Bíróság esetjogának bemutatása során rá kívánok mutatni annak jogalkotást pótló jogértelmezéseire, amelyek a gyakorlatra alapvető jelentőséggel bírnak. Több jogintézmény esetében jut a Bíróság olyan konklúzióra, amely a jogalkotásból egyértelműen nem következik, de mégis meghatározó hatással van az adózó pozíciójára, valamint az adózó és az adóhatóság közötti jogviszonyra.

Az Irányelv egyes jogintézményeinek – mint például a levonási jog gyakorlása, a Közösségen belüli adómentesség – alkalmazása során megkövetelt adózói magatartás számos kétséget és jogalkalmazási bizonytalanságot eredményez Európa-szerte. A kutatás harmadik spektruma tehát a fenti folyamatok által generált jogalkalmazási kérdések kritikai vizsgálata, amelyhez a tapasztalatot sok esetben a napi munkavégzés során gyűjtöttem. Ennek megfelelően ez a legterjedelmesebb rész is egyben, ezen belül is nagyobb helyet szántam a levonási jog és az adómentes termékértékesítés témakörének azért, mert a jogalkalmazásban a többinél sokkal gyakrabban előforduló problémákat vetnek fel, amelynek a magyar bírósági gyakorlatban is gazdag története van.

A dolgozatom vizsgálati vertikumát az alábbi ábra mutatja be:



1. ábra

Ebben a vizsgálati térben az alábbi kutatási irányokat határoztam meg:

- (i) Az adónem jogági elhelyezése és megvalósulási formáinak rövid áttekintése. Vizsgálat alá vonom azt a kérdést, hogy önálló jogágnak tekinthető-e az európai adójog, amelynek fontos eleme a hozzáadottérték-adó.
- (ii) A héa európai fejlődése a Zöld Könyvtől napjainkig az Unió döntéshozatali szerveinek legfontosabb dokumentumai tükrében. Rá kívánok világítani, hogy az európai héa milyen fejlődési ívet járt be, de történetiségét tekintve a Zöld Könyvet megelőző időszakot csak röviden érintem. Részleteiben az elmúlt közel egy évtized fejleményeit foglalom össze – mivel a végleges héarendszer felé vezető úton ez az

időszak volt a legproduktívabb – kiemelve az európai jogalkotást leginkább jellemző alapelveket és célokat.

- (iii) A hozzáadottérték-adó jövőbeni szabályozásának lehetséges irányai az Európai Unióban. Ezen vizsgálat során érintem a közös európai gondolkodás főbb mérföldköveit, amely a jelenlegi héarendszer gyökeres változásával valósítaná meg a határon átnyúló adóztatás új rendszerét. Ezen új rendszer átalakításának irányát elsősorban a fogyasztás helyének alapelve és az adóztatás technikai megvalósíthatóságának közös mezsgyéje jelöli ki.
- (iv) Az Európai Bíróság jogfejlesztő szerepe a hozzáadottérték-adó alkalmazásában. Az Európai Bíróság a legfontosabb jogalkalmazó szerv, amely tartalommal tölti ki az Irányelv és egyéb másodlagos jogforrások rendelkezéseit. Azt vizsgálom, hogy milyen alapelvek vezérlik az EU Bíróságot a héát illetően és milyen logikai vonalvezetés határozza meg az egyes döntéseit.
- (v) A jogértelmezés és a jogalkalmazás gyakorlati problémái a héa alapvető jogintézményeinek körében. Az előző ponthoz szorosan kapcsolódva ezen jogintézmények vizsgálatát részben a Bíróság esetjogának alapul vételével végzem és rá kívánok mutatni azon jogértelmezési vitapontokra, amelyek eddig járatlan útra terelik a jogalkalmazást. Ezen fejezetben viszonylag mélyreható elemzéssel kívánom a megjelölt fogalmak határait láthatóvá tenni és érzékeltetni, hogy egy-egy eltérő tényállás-elem mennyire más következtetésre készítheti a jogalkalmazást. Bizonyos vagyok abban, hogy nem ez az egyedüli kérdéseket felvető jogterület, azonban az adózók pénzügyi terheit megállapító szabályhalmaztól elvárható lenne az egyértelműség és a zárt logikai rend.

Dolgozatomnak nem célja a tagállamok vonatkozó szabályozásának összehasonlítása, jóllehet, egy-egy jogintézmény elemzése során kitérek a héa által megengedett jogalkotási különbségekre, amelyek leginkább eljárási természetű különbségek. A fókusz elsősorban az európai hozzáadottérték-adóra helyeztem, de a második fejezetben kitekintéssel éltem harmadik országok szabályozására is, amelynek célja az összehasonlítás, különösen a hatékonyság szempontjából. A sajátosan európai jellemzőkkel bíró adónem jogtörténeti elemzését csak szűk időintervallumra vonatkozóan végeztem el, azt az elmúlt egy évtizedet emeltem ki, amely a legaktuálisabb kérdéseket vetette fel és amelyből leginkább lehet következtetni az adónem jövőjére. Az értekezésem V-IX. fejezeteiben analitikus módszerrel veszem górcső alá a héa Irányelvben rögzített alapintézményeit. Ezek az adókötelezettség alapját képező gazdasági tevékenység, az adóalanyiság fogalma, az ellenérték, a letelepedés és a rendeltetésszerű joggyakorlás, amelyeket a Bíróság alapelvei, a következetesség és az alkalmazhatóság koordinátarendszerében elemeztem. A joggyakorlat, elsősorban a hazai jogalkalmazás elemzése a levonási jog témakörénél jelentősen kibővül a hazai jogorvoslati fórumok döntéseinek ismertetésével és azok következtetései levonásával. Ez utóbbi az a jogterület, amely szinte minden tagállamban gazdag forrását biztosítja a kutatómunkának.

A fentiek alapján az alábbi hipotéziseket állítottam fel:

- 1) A héa az európai adójog integráns része.
- 2) Az európai héa egy harmonizált adónem, amelynek szabályozása egy átmeneti állapotot tükröz.
- 3) A héa jelenlegi szabályozása negatív hatással van az Unió versenyképességére.
- 4) A héa egy logikailag zárt rendszert alkot, amely alkalmazható az új gazdasági jelenségekre is.

- 5) A héa rendszerében az Európai Unió Bíróságának jogkitöltő szerepe van, amely iránymutató a tagállamok jogalkalmazására.
- 6) A jogértelmezés alakulása hatással van a héa irányelvi alapfogalmaira.
- 7) A bírósági esetjog alkalmazhatósága és a hatósági jogalkalmazás közötti távolság folyamatosan nő.

2. A kutatás módszertana

Az európai héa egy rendkívül összetett jogterület, amelynek jogági elhelyezése, jogalkotási folyamata, valamint a joggyakorlat kérdései tudományos szempontból értékes vizsgálati alapot adnak. A kutatásaim módszerei a dolgozat fő részeit illetően némileg eltérnek. Az európai héa egy világviszonylatban speciális adó, bevezetése komplex jogpolitikai folyamat eredménye, de látható az is, hogy az egyes országok gazdasági-társadalmi berendezkedése eltérő modelleket eredményezhet. A dolgozatomnak a héa adónemre vonatkozó második, bevezető fejezetében egyrészt az adónem pénzügyi jelentőségét kívánom hangsúlyozni világviszonylatban, röviden összehasonlítva az európai országok és azon kívüli államok szabályozását.

A jogalkotást érintő változások – jogtörténeti szempontú – bemutatása elsősorban az azt előkészítő dokumentumok alapul vételével történt, így főként a Bizottság munkaanyagai, illetve a jogalkotásban szerepet játszó Tanács, Parlament, valamint a Héa Bizottság döntés-előkészítő dokumentumai jelölték ki az elemzés irányát. Ezen fejezetben igyekszem hangsúlyt fektetni a tagállami érdekeket feszítő tényezőkre, valamint az adónem közös szabályaiból eredő kérdésekre, amelyeket a jogalkalmazási és a gyakorlati problémák vetettek fel. Az adónem történeti bemutatása elsősorban a legaktuálisabb jogpolitikai eseményekre és dokumentumokra koncentrál, amelyek előrevetítik a végleges héarendszer alapjait.

A héa jogforrási rendszerében a *soft law* egyre nagyobb jelentőséget nyer. A jogalkotáshoz kapcsolódóan egyre nagyobb súlyt kapnak a Bizottság, a Héa-bizottság és a Héa Szakértői Csoport által kiadott előkészítő anyagok, amelyek részletezik, magyarázzák, a kijelölt célhoz igazítják a jogértelmezést, másrészt a jogalkalmazásban is egyre hangsúlyosabbak az Irányelvhez, a Rendelethez, illetve a bírósági esetjoghoz kapcsolódó magyarázatok, útmutatások, egyéb dokumentumok. Az Irányelv alapfogalmainak analízise is rávilágít a *soft law* fontosságára, mert az alapvető irányelvi rendelkezések csak a mértékadó esetjog és az egyéb jogforrások iránymutató dokumentumainak tükrében értelmezhetőek eredményesen.

Az Európai Unió Bíróságának a héarendszer kapcsán meghozott döntéseinek száma az összes jogterületet egybevetve is kiemelkedő, a tárgyban született ítéletek száma a 800-hoz közelít, amellyel a legnagyobb szeletet hasítja ki a Bíróság esetjogából. Ezen ítélettömeg teljességének vizsgálata nem volt kitűzött célom. A Bíróság ki nem mondott alapelve a következetesség. Eszerint a döntések, amelyeket több évtized alatt hozott meg a Bíróság, elméletileg egy lineáris, egy irányba mutató, érvrendszerükben egymásra épülő, kevés irányváltást tartalmazó rendszert alkotnak. Mégis érik a héarendszert olyan kihívások, amelyek az ítéletek logikai levezetését újból mérlegre teszik, sokszor újfajta értelmezési lehetőséggel bővítve a joggyakorlatot.

A dolgozatom oroszlánrészében (V-IX. fejezetek) az Irányelvből fakadó alapfogalmakat vontam analitikus elemzés alá, elsősorban az Unió Bíróságának joggyakorlata tükrében. Az ítéletek logikai elemzése hosszú, de érdekes kutatómunkát igényelt. Az elemzésbe a hazai bírósági gyakorlat néhány döntésének érvrendszerét is bevontam, valamint a nemzetközi szakirodalom volt segítségemre.

Az elemzés nem kerülte el az Európában rendkívül heterogén képet mutató eljárásjogot, mivel az adónem európai szinten szabályozott anyagi jogi szabályai nem választhatóak el hermetikusan az azokat érvényre juttató, sokszor az anyagi jogba is benyúló eljárásjogtól. Az eljárásjognak nem szenteltem külön fejezetet, hanem az egyes jogintézményekhez kapcsolódóan vontam le következtetést a harmonizáció szintjére vonatkozóan.

A héarendszerrel kapcsolatos összefoglaló művek közül igyekeztem a legaktuálisabbakat alapul venni, amelyek a lehető legfrissebb jogalkotói és bírósági jogértelmezés ismeretében készültek. Ezek az összefoglaló kötetek értelemszerűen mindig lemaradásban vannak az új tendenciákkal szemben és a héarendszerben már 5-7 év is jelentős változásokat képes hozni. Az aktualitás mint cél vezérelt a nemzetközi folyóiratok tanulmányainak felhasználásakor, ezek közül elsősorban a VAT Monitor, VAT/GST Journal és a VAT Notes keretében megjelent legaktuálisabb írásokat emelem ki, de szintén sok forrást használtam fel különböző európai egyetemeken készült kutatómunkákból.

II. A héa jelentősége

1. Az adójogalkotás mozgatórugói nemzetközi kitekintéssel

Az általános forgalmi adóval magyarként első ízben a rendszerváltást megelőzően ismerkedhettünk meg, valószínűleg akkor nem a költségvetés iránti aggodalom keltette az első gondolatokat az új adónemmel kapcsolatban. Az általános forgalmi adó vagy ahogy azt Európában nevezik hozzáadottérték-adó nemzetközi értelemben is egy fiatal adónem, amely Franciaországból indult és terjedt el szinte az egész világon néhány nagy gazdaságot és jó néhány fejlődő országot leszámítva. Megalapozottan ki lehet jelteni, hogy a legnagyobb költségvetési bevételt eredményező adónemek közül a legfiatalabb adó. Cnossen szerint a héa bevezetése az adórendszer fejlődésében a legfontosabb előrelépés a huszadik század második felében⁴. Gendron a tanulmányában⁵ – mely lényegében az azzal azonos címet viselő könyv ismertetője – kiemeli, hogy az adónem a sikerét nem kizárólag az elméleti érdemeinek köszönheti, hiszen az ideális héa és a valóságban alkalmazott héa a legtöbb országban eltérést mutat. Ezen eltérések adódhatnak az adóztatandó ügyletek körének meghatározásából, a mentességekből, a több adókulcs vagy a kedvezményes adómérték használatából.

A héa többfázisú, általános, közvetett adó, amely semlegességénél fogva minden ügyletet terhel⁶. Az adóztatás módja némiképpen összetettebb a többi adónemhez képest, mert az adóhalmozódás elkerülése végett mindig csak a többletterméket adóztatja, ez adja a hozzáadott-érték típusú mivoltát. Volt már példa Magyarországon is az ún. kaszkád típusú adónemre⁷, amely azonban nem került el a többes adóztatást egy-egy gazdasági folyamat vonatkozásában, hiszen az minden gazdasági eseményt egyformán adóztatott, nem vette figyelembe a korábban már beépült és adóztatott teljesítményeket. A modern értelemben vett héa a közvetett jellegénél fogva a legtöbb esetben háromszereplős adózási modellt feltételez, mivel a termék vevője vagy szolgáltatás igénybe vevője által az ellenérték részeként megfizetett adót ténylegesen az ügyletet teljesítő, számlát kibocsátó fél fogja a költségvetésbe befizetni. Ez a tény önmagában összetetté teszi az adójogviszonyt a gazdasági partnerek és az állam viszonylatában.

Az adónem fogalmi meghatározása leginkább a jogalkotó feladata, azonban a Bíróság a tevékenysége során a főbb irányelvek lefektetése kapcsán nem zárkozhat el az „újradefiniálástól”. Ebben nyújt eligazítást Kögáz-ügyben⁸ hozott döntés indokolása, amely a helyi iparüzési adó forgalmi jellegének elemzésére irányul és a két adónem összevetését végzi el. A Bíróság nem tartotta Irányelvbe ütközőnek a helyi iparüzési adónemet, de a döntés jelentőségét az is mutatja, hogy a Bíróság kiemelte a héa négy alapvető jellemzőjét, amelyek a következők:

⁴ Sijbren CNOSSEN: Global Trends and Issues in Value Added Taxation. In: *International Tax and Public Finance* 5(3):399-428, 1998. 399. DOI: 10.1023/A:1008694529567

⁵ Pierre-Pascal GENDRON: The Rise of the Value-Added Tax. *World Journal of VAT/GST Law*, 2016, 5:2. 126-133, DOI: 10.1080/20488432.2016.1210846

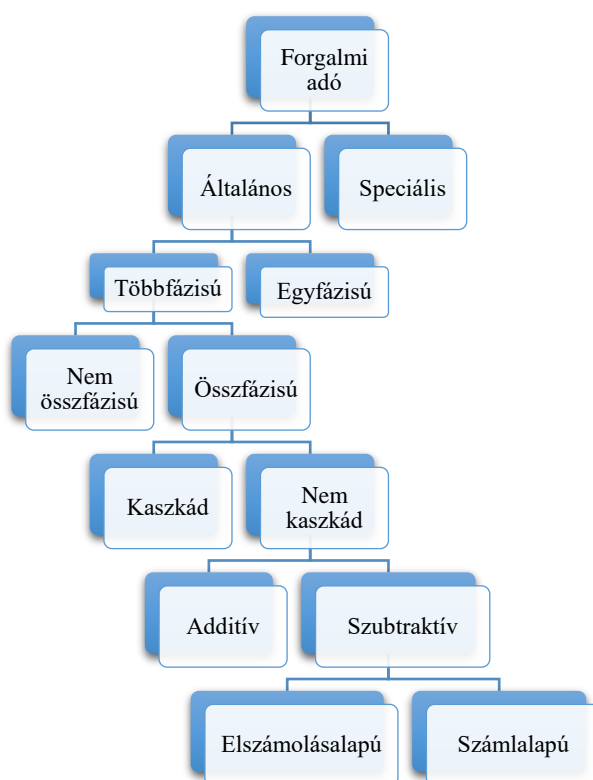
⁶ BÉKÉS Balázs: Az általános forgalmi adó In: HALUSTYIK Anna (szerk): *Pénzügyi jog I.* Pázmány Press Budapest, 2015. 220.

⁷ Az általános forgalmi adót Magyarországon első alkalommal az örlési és forgalmi adóról szóló 1921. évi XXXIX. törvénycikk vezette be. Az új adónem egy közvetett, többfázisú, nem hozzáadott-érték típusú adó. Ez az adó minden egyes adásvételre vagy munkateljesítményre felszámítja az adót, a mai mechanizmushoz hasonló levonási jog nélkül.

⁸ C-283/06. és C-312/06. sz. KÖGÁZ és társai, valamint az OTP Garancia Biztosító és a Vas Megyei Közigazgatási Hivatal közötti perben 2007. október 11-én meghozott döntés [EU:C:2007:598]

- a hÉa általános alkalmazása,
- a hÉa összegének az ellenértékkel arányos megállapítása,
- az adó a kereskedelmi lÉnc minden fázisában történő kivetése,
- a megfizetett adóösszeg után levonási jog keletkezése, úgy, hogy az adó végül a fogyasztót terhelje.

A következı ábrán⁹ a forgalmi adó egyes típusait mutatom be azzal, hogy az európai hÉa az általános, összfázisú, nem kaszkád, szubtraktív és számlalapú jellemzıkkel bír. Világszerte több verzió bevezetésére került sor akár a múltban akár jelenleg is hatályos módon, azonban az Európai Unió által bevezetett adónem-típus mondható a legmodernebb megvalósulási formának.



2. ábra

Az Európai Unió adórendszere – amennyiben beszélhetünk közösségi adórendszerről – komplexebbé is tette az adójogi szabályozást és mint tagállam, Magyarország része ennek a hierarchikusan felépülő jogalkotási és jogalkalmazási piramisnak. Az adójogi jogalkotás tehát egy halmozottan összetett rendszert alkot, amelyben az egyes szabályok változása nemcsak az adóalanyok adókötelezettségét módosíthatja, hanem tagállami bevételeket is mélyrehatóan érintheti.

Az adópolitika a fiskális politika részeként jelentős szerepet játszik az országok gazdasági pályájának meghatározásában. Ha az adózás hármas funkcióját vesszük górcső alá, a

⁹ Ad van DOESUM – Herman van KESTEREN – Gert-Jan van NORDEN: *Fundamentals of EU VAT Law*. The Netherlands, Wolters Kluwer, 2016. 6.

legfontosabb a bevételek biztosítása.¹⁰ Minden államnak, társadalomnak megvannak a sajátosságai, amelyek az adórendszer kialakítására is hatással vannak. Ezek a sajátosságok következhetnek a történelmi hagyományokból, az adózási hajlandóságból, az állami funkciók mértékéből stb., de mindig felmerül a kérdés, hogy az adórendszer a fő adóbevételeket illetően hogyan épüljön fel. Egészen pontosan azt szükséges meghatározni, hogy jövedelemadó vagy fogyasztási adók biztosítsák az államháztartás finanszírozását. Az Amerikai Egyesült Államok adórendszeréről és annak átalakítási javaslatairól írt tanulmányában¹¹ Reuven azt az alapvető különbséget kutatja, hogy az amerikai adórendszer miért tolódott el a jövedelemadó irányába, szemben az OECD országok többsége által alkalmazott trenddel, amely adórendszerek a két adónemet párhuzamosan alkalmazzzák. Ennek elsődleges oka a jóléti államok kialakításában keresendő, amely egy fokozott finanszírozási igényt rótt ezen országokra a világháborút követő évtizedekben. Bebizonyosodott az is, hogy kizárólag a jövedelemadó emelésével nem lehet korlátlan bevételre szert tenni, mert az növekvő adóelkerülést eredményez. Szükséges megjegyezni, hogy ez a hozzáadott-érték típusú adókra ugyanúgy igaz. Ez a folyamat oda vezetett, hogy az államháztartás finanszírozását a két adónem párhuzamos és összehangolt alkalmazásával biztosítják. Az Egyesült Államokban az állami kiadások GDP-hez viszonyított aránya mindig jóval alatta volt a többi OECD országhoz képest, az ehhez szükséges forrásokat a jövedelemadókból nagyrészt finanszírozni lehetett. A jövedelemadó aránya a teljes adóbevételből az elmúlt években megközelítőleg 60 % körül volt, tehát ez az állam szövetségi szintű fő bevételi forrása.

Minden adónem bevezetésénél és alkalmazásánál felmerül az igazságosság kérdése, amelyet leginkább a jövedelemadó vonatkozásában szokás alapul venni, de a hozzáadottérték-adónál is fontos viszonyítási pont és más típusú elemzést igényel. „Az adózás igazságossága etikai és nem kizárólag gazdasági, alkotmányossági kérdés.”¹² A hía fogyasztási adóként befolyásolja a vásárlói döntéseket, ugyanakkor a fogyasztónak nagyobb fokú szabadságot enged mint a jövedelemadó, hiszen dönthet úgy, hogy jövedelmét nem fogyasztásra fordítja, hanem a felhalmozás mellett dönt. Ez a szabadság azonban korlátozott, hiszen minden embernek vannak olyan alapvető szükségletei, amelynek kielégítésétől nem tekinthet el, tehát kizárólag adózási döntés alapján sem képzelhető el a zero adókötelezettséget eredményező fogyasztói magatartás. Emellett fontos szót ejteni a horizontális és vertikális igazságosságról¹³. A horizontális igazságosság az azonos jövedelmi helyzetben lévő adózók közötti egyenlőséget jelenti a hía esetében, azaz azonos mértékű fogyasztás közel azonos adóteherrel jár, azaz más-más termékekre, de megközelítőleg ugyanannyit költő fogyasztókról van szó. Az adónem vertikális igazságossága azonban nem érvényesül, hiszen az eltérő jövedelmi helyzetű adózók is ugyanazt az adót viselik vásárlásaik során, ami azt jelenti, hogy a magas jövedelműeknek ugyanazon adó viselése mellett több megtakarításuk marad. Megfordítva a gondolatmenetet, a legalacsonyabb jövedelműeknek is meg kell vásárolni az alapszükségleteket jelentő termékeket ugyanazon adóteherrel mint amelyet a gazdagabbak is fizetnek. A hía ezen jellemzője eredményezi annak regresszív voltát. A mentességek és a kedvezményes kulcsok körének meghatározása ugyan befolyásolja az adónem regresszivitását, legyen az a zero adómérték vagy luxuscikkekre kivetett magasabb adókulcs, ez ugyanakkor lerontja az adósemlegesség elvét¹⁴. Éppen a hía

¹⁰ A megfelelő adómérték közgazdaságilag is fontos kérdés, mert a termékekre kivetett adók ún. holtteher-veszteséget okoznak, amely eredményeképpen a vevők kevesebbet fogyasztanak, az eladók pedig kevesebbet termelnek. Az adó növelése torzítja az ösztönzőket, így nagyobb a holtteher-veszteség. N. Gregory MANKIW: *A közgazdaságtan alapjai*. Budapest, Osiris, 2011. 174–184.

¹¹ Reuven S. AVI-YONAH: *The Three Goals of Taxation*. Tax Law Review, University of Michigan Law School 2006. 5–10. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.796776>

¹² FÖLDES Gábor: *Adójog*. Osiris, Budapest, 2001. 32.

¹³ ERCSEY Zsombor: Az általános forgalmi adóról. *JURA*, 2012/2 73–85. 73.

¹⁴ TERRA – KAJUS: (2011) 306. „The techniques of rate differentiation or exemptions „pollute” the system.”

rendszerének alapját jelentő semlegesség az, ami a vertikális igazságosság ellen hat. ERCSEY példájával élve egy adott adómentesen értékesített gyógyszerhez mind a kisjövedelmű, mind a gazdagabb adózó adófizetés nélkül juthat hozzá.¹⁵

A mai gazdasági környezetben az adópolitika a hagyományos funkcióin túl törekszik a versenyképesség megteremtésére is. Egy ország adórendszerének versenyképességét éppúgy befolyásolja az adóterhek nagysága, az adókulcsok mértéke mint a szabályozás összetettsége és az adminisztráció bonyolultsága, ezzel együtt annak költségigénye. Ez utóbbi szempont egyre inkább előtérbe kerül, sőt azt lehet mondani, hogy ez egy összeurópai kihívás, amely szükséges megoldásokat sürget annak érdekében, hogy a gazdaságilag feltörekvő régiókkal továbbra is fel tudjuk venni a versenyt. Ugyan a szabályozás egységes, azonban a megengedett különbségek révén az Európán kívüli befektetők jelentős adminisztrációs többletterheléssel találkozhatnak. Nagy László a közép-kelet-európai térségről készített összehasonlító tanulmányában¹⁶ azonos súlyt tulajdonít az adókulcsok által meghatározott adóterheknek mint az adószabályozás kiszámíthatóságának, következetességének és stabilitásának. Ugyancsak ebbe az irányba hat és versenyre készíti az államokat az adóarbitrázs lehetősége¹⁷, amely arra sarkallja az államokat, hogy az adórendszereik révén egymás versenytársai legyenek. Az arbitrázs azt jelenti, hogy a különböző országok adórendszereiben felismert különbségek révén az adózók a kedvezőbb feltételeket választják, így megfelelő szabályozás hiányában egyes államok jelentős adóbevételektől eshetnek el. Ebben a versenyben elsősorban a nyereség és tőkeadók játszanak szerepet, de a befektetői döntésekre az adórendszer egésze van hatással. Szilovics Csaba¹⁸ szintén a közép-európai országok modelljeinek vizsgálata során jutott arra a következtetésre, hogy „jobban működhet egy kiszámítható, hibáiban is kiismerhető adórendszer, mint egy hatékonyabbnak tűnő, de állandóan változó modell.”¹⁹ Ezért lenne szükség az éven belüli adóváltozásokat megszüntetni és korlátok közé szorítani az éven túli változtatásokat²⁰. A jelenkori kihívásokat értékelve látható, hogy egy adórendszert nem lehet az örökkévalóságnak alkotni, a különböző belső és külső hatóerők mindig változásra kényszerítik azt, de Szilovics Csaba szerint nem a változás a kérdés, hanem annak üteme és mértéke.

A World Bank Group és a Pricewaterhousecoopers által évente kiadott és a világ adózási trendjeit összefoglaló kiadvány²¹ rendkívül jó elemzést tartalmaz a jelenkori adójogi jogalkotásról és adózási folyamatokról. Ez a munka sorrendet állít fel a világ országai között elsősorban a teljes adóterhelés, valamint az adózást megkönnyítő adminisztráció szintje alapján. A világ 190 országából 162-ben működik hozzáadottérték-típusú adó, természetesen nem mindenhol az európaihoz hasonló formában. A legnagyobb kivételként említendő ország

¹⁵ ERCSEY (2012) 74.

¹⁶ NAGY László: Az adórendszer hatása a vállalati versenyképességre és tőkebeáramlásra Nemzetközi összehasonlítás a közép-kelet-európai térségben. *Pénzügyi Szemle*, 2017/1. 31.

¹⁷ VARGA József: Az adóteher-csökkenés és a gazdaság kifehéritésének pályája Magyarországon 2010 után. *Pénzügyi Szemle*, 2017/1 8.

¹⁸ SZILOVICS Csaba: Néhány közép-európai ország adóváltozásainak tapasztalatai az elmúlt két évtizedben. *JURA*, 2018/1.

¹⁹ ÁDÁM János–BERTA Dávid–LOVAS Zsolt–P. KISS Gábor: A fiskális politika hatása a gazdasági teljesítményre. In: PALOTAI Dániel–VIRÁG Barnabás: (szerk.): *Versenyképesség és növekedés*. Budapest, MNB, 2016. 615. „A versenyképességre a fiskális politika számos csatornán keresztül van hatással, amelyek közül legfontosabb a stabilitás. Magyarországon a rendszerváltás óta eltelt idő nagyobbik részében ezt a stabilitást nem volt képes biztosítani a fiskális politika.”

²⁰ SZILOVICS Csaba: Az igazságosság érvényesülése az adóztatásban. Pro Futuro 2013/1. http://profuturo.lib.unideb.hu/file/4/502/szerkeszto/szerkeszto_2013_07_25_03_AzIgazsagossagErvenyesulese.pdf 65.

²¹ Paying Taxes 2018. https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf

az Amerikai Egyesült Államok, de nem létezik ez a többfázisú adónem például Líbiában, Marokkóban, Bolíviában és sok arab országban. Szaúd-Arábia és az Egyesült Arab Emírségek egyébiránt 2018. január 1-től vezették be a hozzáadott-érték adót. India alkalmazza az adót, ugyanakkor ezt igen komplex módon valósítja meg. Az értékesítésekre az egyes tagállamok saját jogszabályt fogadhatnak el és külön szabályozott adó vonatkozik a szolgáltatásokra, importra, értékesítésre. Még inkább árnyalja az adóztatás hatékonyságát, hogy ezen adókötelezettségek beszedésére külön szervezetként működő hivatalok hivatottak. A tanulmányban a teszt alá vont tipikus tényállás alapján csak 51 országban nyílt meg az adó-visszatérítés lehetősége, ami azt mutatja, hogy az adónem ugyanazon funkcióval rendelkezik minden országban, a részletszabályok azonban jelentős különbözőséget mutatnak.

Kathryn James²² a héa három fő típusaként a japán, az európai és az új-zélandi modellt nevezi meg. Az európai adó működése és mechanizmusa sok ország előtt mintaként szolgál, de nem mindenki alkalmazza ugyanilyen módon. Új-Zéland európai mintára vezette be a héát, de az európai rendszertől eltérően sokkal szélesebb adóalapot adóztat, mert a mentességek köre igen szűk. Ezen kívül a székhely szerinti adóztatást választotta a szolgáltatások esetében, ami szintén eltérést mutat az európai trendtől. James a széles adóalap, az egy alkalmazott kulcs és a mentességek szűk köre miatt ezt a modellt nevezi a legoptimálisabbnak a három közül. Japánban is alkalmazzák ezt az adónemet, de ott hiányzik a számlakibocsátási kötelezettség a rendszerből, egészen pontosan az adózók a saját könyvelésükből állapítják meg az adóalapot.

Nagyobb távlatban vizsgálva az adót alkalmazó országokat, azt lehet mondani, hogy alapvetően tér el az adórendszer kialakítása a fejlett és fejlődő országokban.²³ A fejlődő országokban a jövedelemadó beszedése a jogkövetés alacsony szintje miatt akadályokba ütközik, ezért az adóztatás nagyobb mértékben alapul a közvetett adókon. Ezen belül is az import adóztatása jelent nagyobb költségvetési bevételt, mivel a fejlődő gazdaságok jellemzően nagymértékben szorulnak behozatalra. Ugyancsak nem a fejlődő országok mellett szól az az érv sem, hogy a héából származó bevételek összefüggésben vannak az adóigazgatás kapacitásával is, tehát a kis teherbírási adminisztráció kevesebb bevételt is eredményez. Egy másik összehasonlításban érdemes megvizsgálni az adóztatás GDP-hez viszonyított mértékét, amiből leszűrhető az a megállapítás, hogy a fejlett országokban ez a hányados nagyobb, vagyis a gazdasági potenciáljukhoz képest nagyobb arányban vetnek ki adót mint a fejlődő országokban.

A World Bank Group és a PWC már említett tanulmánya²⁴ a teljes adóterhelés (Total Tax & Contribution Rate), az adókötelezettségek teljesítéséhez szükséges idő és a befizetési jogcímek száma alapján végzett összehasonlítást az országok között. Ennek keretében került sor a hozzáadottérték-adóval kapcsolatos kötelezettségek elemzésére is. Kimutatásra került, hogy az adóbevallás teljesítése és az adóhatóság által kért ezzel kapcsolatos egyéb kötelezettségek teljesítése 18,4 órát vesz igénybe, az adó-visszaigénylés teljesítésének világátlagá pedig 27,8 hét. A bemutatott indikátorok közül három összefüggést emelnék ki, melyet úgy lehetne összefoglalóan bemutatni, mint egyenes arányosság a bevételek nagysága és az adókötelezettségek teljesítésének hatékonysága között. Ez azt jelenti, hogy a fejlettebb, nagyobb bevételekkel rendelkező országokban a compliance-idő is rövidebb. A második megállapítás, hogy a nagyobb bevétellel rendelkező országokban szinte bizonyosan működik a héavisszatérítés, és – egy érdekes összefüggés a felsorolás végére – a szegényebb országokban

²² Kathryn JAMES: Exploring the Origins and Global Rise of VAT. *Tax Analysts* 2011. 18. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2291281>

²³ Alan SCHENK – Victor THURONYI – Wei CUI: *Value Added Tax – A Comparative Approach*. New York, Cambridge University Press, 2015. 8–10.

²⁴ Lásd Paying Taxes 2018

nagyobb az esélye egy adóvizsgálatra történő kiválasztásnak. Ezekből a megállapításokból kijelenthető, hogy a fejlettebb országokban a fő irány elsősorban az adminisztrációcsökkentés a versenyképesség előmozdítása érdekében, valamint az adósemlegesség biztosítása, míg a lemaradó gazdaságok elsősorban a túlzott állami jelenléttel – legyen ez adóellenőrzés vagy a bürokrácia különböző formái – kívánják az adóbevételeket maximalizálni.

A fogyasztást terhelő adók összehasonlítását végző tanulmányában Cnossen²⁵ főként az észak-amerikai mintára épülő *retail sales tax*-szel (továbbiakban RST) összevetve egyértelműen az európai mintájú adót értékeli a leghatékonyabbnak.²⁶ Az RST egyfázisú fogyasztási adó, ahol az adóteher a végső fogyasztó felé történő értékesítéskor jelentkezik, a termelési folyamat többi szakaszában nincs adóterhelés.²⁷ A kereskedőknek a megvásárláskor igazolniuk kell, hogy a beszerzett tárgy vagy szolgáltatás továbbértékesítési célú. Cnossen a héat preferáló álláspontját öt szempont értékelésével alakította ki: igazságosság, semlegesség, a cél szerinti adóztatás elve, adminisztrációs és teljesítési költségek, valamint politikai súly. Az utóbbiban megkérdőjelezhetetlenül az európai héa jár az élen, amely nem feltétlenül szolgálja a teljes hatékonyságot, azonban a többi szempont együttes értékelése egyértelműen az európai héa mellett szól.

Magyarország, mint a volt szocialista országok általában, egy sajátos történelmi és gazdasági helyzetben került ki az állami irányítású struktúrából a szabadpiaci viszonyok közé. Minden szempontból a nyugat-európai államok mögött voltunk, ezért a legfontosabb feladat a rendszerváltást követően a felzárkózás és a modernizáció volt mind a gazdaság mind az adójogalkotás terén. Magyarországon a kialakult adórendszer fejlődése továbbra is magán viseli azokat a tulajdonságokat, amelyeket a felzárkózás folyamatos igénye követel meg. Halustyik Anna ezt az időszakot nevezi zéró kiindulási pontnak, aminek megvolt az az előnye, hogy „az anyagi és eljárási szabályok összehangolásával egységes szabályozás alakulhatott ki.”²⁸ Az adójogi tendenciák között fontos kiemelni a közvetlen adók visszaszorítását a közvetett adók megemlése mellett, azzal a nyilvánvaló céllal, hogy a versenyképességet növelje és a külföldi tőkét és beruházásokat inspirálja. Általánosságban elmondható, hogy az újonnan csatlakozott országokban, így Magyarországon a közvetett adók jóval nagyobb arányt képviselnek a költségvetésben, mint az Unió többi tagállamában²⁹. Varga József a 2004 utáni időszakban két ciklust különböztet meg³⁰, amelyek két teljesen eltérő megközelítést feltételeznek. 2010 előtt, elsősorban 2004-2008 között, a munkát terhelő adók aránya növekvő volt, a fogyasztási adók

²⁵ Sijbren CNOSSEN: *Three VAT Studies*. The Hague, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2010. 19–30. <https://www.cpb.nl/sites/default/files/publicaties/download/bijz90.pdf>

²⁶ Cnossen az amerikai mintájú RST és az európai VAT mellett még négy fogyasztási típusú adót vesz górcső alá, amelyek a következők:

- Business transfer tax (BTT), amely az értékesítések és beszerzések különbségét adóztatja közvetlen módon,
- Egy másik módszer a fenti különbséghez adóalapként hozzászámítja a bérköltséget, illetve más hozzáadott értéket is.
- Fix adómértékkel kalkulált módszer, amely lényegében egy egyszerűsítés bizonyos kisebb vállalkozások részére,
- A személyes bevételek és a termékekre, szolgáltatásokra fordított kiadások, azaz cash-flow alapján számolt adóalap módszere.

²⁷ Ez az adó az Egyesült Államok 45 tagállamában kerül alkalmazásra és Kanadában is alkalmazzák. Fontos, hogy a részletszabályok, így az adó kulcsa is államanként változik, 1 és 10 % közötti szintű az adóterhelés.

²⁸ HALUSTYIK Anna: A pénzügyi jog szabályozási trendjei. *Iustum Aequum Salutare*, II. 2006/1-2. 30-31. http://ias.jak.ppke.hu/hir/ias/200612sz/2006_1-2_2acta4.pdf

²⁹ SZILOVICS CSABA: Az adóreformok hatása a közép-európai adórendszerek néhány szereplőjére. *Iustum Aequum Salutare*, XV. 2019. 3. 95–106. http://ias.jak.ppke.hu/hir/ias/20193sz/09_Szilovics_%20IAS_2019_3.pdf

³⁰ lásd VARGA (2017.) 13.

mértéke csökkent, a személyi jövedelemadó sávosan progresszív³¹ volt, viszonylag magas felső kulccsal és emellett került sor az áfa 5 százalékos csökkentésére is. 2010-től viszont ez a folyamat megfordult, több év alatt jelentős csökkenés ment végbe mind a személyi jövedelemadó, mind a társasági adó vonatkozásában, amely adóbevétel-kiesést pótolni kellett más forrásból és ez a fogyasztási típusú adónemek emelkedéséhez vezetett.³² Ezért került bevezetésre a világ legmagasabb héa kulcsa az egyébként is magas 25 %-os mértékét 2 százalékkal megemelve, valamint emelkedett több termékör jövedéki adója. Hozzá kell tenni ehhez azt is, hogy az adóék Magyarországon még mindig rendkívül magas, a visegrádi országokkal összevetve továbbra is éllovasok vagyunk. Ugyan a versenyképességet elsősorban a közvetlen adókra ható intézkedések tudják növelni, de az általános forgalmi adó mértékének közvetett hatása azért lehet³³. Simon István megjegyzi a garanciális szabályként megfogalmazott és a munkajövedelmeket terhelő adóék³⁴ kapcsán, hogy az adóék nem számol a munkajövedelmeket terhelő közvetett adókkal, mint az áfa és a jövedéki adó³⁵. Az üzletpolitikai döntéseket hátrányosan befolyásoló faktor lehet az áfa magas mértéke az itt dolgozó külföldiek számára akkor, ha a megszerzett jövedelmüket itt költik el.

Magyarországon az új Alaptörvény³⁶ a korábbi Alkotmány meghatározásához képest a közös szükségletek fedezéséhez való hozzájárulás kötelezettségét a teherbíró képesség mellett a gazdaságban való részvétel mértékéhez is méri, amely a korábbinál tágabb lehetőséget biztosít az adóztatásra. Ez a kitétel – az ágazati adók kivetésének lehetősége mellett³⁷ – a forgalmi adókra vonatkozik³⁸, ezzel is alkotmányos súlyt adva a hagyományosan a jövedelmi adókra vonatkozó alapvető szabályok mellett a közvetett adóztatásnak és az állam adóztatási felhatalmazásának teljes körűségének burkolt megfogalmazását érthetjük alatta.³⁹

2. Az európai adójog mint jogág

Mivel a héa az Unió tagállamainak egyik legfontosabb bevételi forrása az adók közül, így felmerül annak az igénye, hogy az Unió adójogi szabályrendszerét elhelyezzük a legszélesebb értelemben vett nemzetközi jogrendszerben. A kérdés akként fogalmazódik meg, hogy beszélhetünk-e európai adójogról mint külön jogágról. Előljáróban megjegyzem, hogy természetesen létezik egy sajátosan európai struktúrája az adójogi normáknak, ami egy igen bonyolult rendszert alkot, azonban a legfőbb kérdés az, hogy ezen szabályok összessége

³¹ Nem témája az értekezésnek a személyi jövedelemadó, de a nyugat-európai országok jelentős része igen szenzitív többkulcsos adótáblát használ, amely az adózás igazságosságát jobban megvalósítja, de többet is von el a magánszemélyektől.

³² A NAV által kezelt adó- és adójellegű bevételek közül a 2018. évben az általános forgalmi adó bevétel az összbevétel 27,5 %-át (2017. évben 26,3 %-át) jelentette szemben a személyi jövedelemadó 15,3 % -os (2017. 14,3 %) és a társasági adó 2,7 %-os (4,6 %) részarányával szemben, mely utóbbi jelentős csökkenő tendenciát is mutat. NAV Évkönyv 2017 77. oldal, valamint NAV Évkönyv 2018. 84. oldal

³³ GIDAY András: Melyik adónk legyen egykulcsú? Adószervezeti diagnózis: az áfa és az szja. *Pénzügyi Szemle* 2017/2.

³⁴ Az adóék maximumára vonatkozóan a Magyarország gazdasági stabilitásáról 2011. évi CXCV. törvény 36. § (2) bekezdése írta elő, hogy a munkát terhelő közteher mértéke nem haladhatja meg a nettó jövedelem összegét

³⁵ SIMON István: Az Alaptörvény hatása az adójogra, különös tekintettel a magánszemélyek adózásában bekövetkezett változásokra MTA Law Working Papers 2018/14 (Budapest:Magyar Tudományos Akadémia, 2018) 14-24. https://jog.tk.mta.hu/uploads/files/2018_14_Simon.pdf.

³⁶ Megjelent: Magyar Közlöny 2011. április 25. 10656-10681.

³⁷ HALÁSZ Zsolt: Néhány gondolat a teljesítőképesség alapú adózásról és az irányító adókról. *Iustum Aequum Salutare*, XV. 2019. 50. http://ias.jak.ppke.hu/hir/ias/20193sz/05_HalaszZs_%20IAS_2019_3.pdf

³⁸ JAKAB András: *Az új Alaptörvény keletkezése és gyakorlati következményei*. Budapest, HVG-ORAC, 2011. 230-231.

³⁹ Herich György (szerk.): *Adó magyarázatok 2013*. Pécs, Penta Unió, 2013. 8-9.

valóban egy külön jogágot alkot-e, illetve – kiegészítve még egy kérdéssel – kizárólag ezen uniós normák alkotják-e az európai adójogot.

A jogág jogszabályok minőségileg elkülönült, meghatározott struktúrával rendelkező csoportja, amely sajátos tartalommal és módszerrel szabályozza a jogalanyok magatartását a társadalmi együttélés jogilag meghatározott körében. Ebben a fejezetben azt vizsgálom meg röviden, hogy az európai adójogra igaz-e a fenti meghatározás, valóban sajátos struktúra jellemzi-e, amely elkülönül az adójog más területeitől.

Az adóztatás az állami szuverenitás része, ez vita nélküli axióma. Az államnak van kizárólagos joga adók kivetéséhez, azok mértékének, az esetleges kedvezmények és mentességek meghatározásához. Ez a jog pénzügyi értelemben is az állami önállóság alapfeltétele, hiszen a költségvetés bevételi oldalának oroszlánrészét képező adók és egyéb kötelező befizetések jelentik az állami önállóság alapját és az állami funkciók ellátásának fenntarthatóságát. Túllépve az országhatárokon azt lehet azonban tapasztalni, hogy a szuverén adóztatás fenntartása és kizárólagossá tétele sértené azon adóalanyok pénzügyi helyzetét, akiknek a munkája vagy – nem magánszemélyek esetén – működése határon átnyúló jellemzőkkel bír. Ebben az esetben felmerül ugyanis az államok adójogának kollíziója, aminek az eredménye a kettős adóztatás vagy nem adóztatás lehet. Ennek kiküszöbölésére az államok bilaterális, vagy ritka esetben multilaterális egyezmények keretében megállapodnak bizonyos adótárgyak adóztatásának mikéntjéről annak érdekében, hogy sem az adóalanyok pénzügyi helyzete, sem az érintett államok bevételei ne szenvedjenek csorbát, egyúttal megnyugtató módon, lehetőleg egyszerűen rendezzék ezen adóügyi konfliktusokat. Ez a klasszikus értelemben vett nemzetközi adójog területére vezet minket, ami tulajdonképpen államok közötti egyezmények gazdag csokra. Erdős Éva szerint „a nemzetközi adójog nem más, mint a külföldi adójogviszonyban részt vevő nemzeti adójogszabályok konfliktusának joga.”⁴⁰, a nemzetközi adójog ezen konfliktusokra ad választ azzal, hogy a nemzeti adószabályokat bi- és multilaterális szerződések útján feloldja⁴¹. A későbbiek miatt fontos kihangsúlyozni, hogy az említett egyezmények egymással mellérendelt viszonyban álló felek megállapodásai szinte kizárólag jövedelemtípusú adók vonatkozásában. E tárgykörben születtek mintaegyezmények, amelyek útmutatót, sémát adnak az államoknak olyan adójogi tényállások rendezésére, amennyiben mindkét állam élne adóztatási jogával. A leginkább alkalmazott modellegyezmény az OECD Modellegyezménye, ez azonban csak ajánlás, nem kötelező érvényű dokumentum.

Másik módja a konfliktusok feloldásának egy olyan szupranacionális szervezet létrehozása, mint az Európai Unió. A szubsidiaritás elve⁴² alapján a tagállamok az adóztatási szuverenitásuk egy részéről lemondtak, hogy azt az Unió kezébe adják, legalábbis részben. Az Unió jogalkotást meghatározó legfontosabb célkitűzése a belső határok nélküli európai gazdasági színtér megteremtése a négy alapszabadság biztosításával. Éppen ezért a szabályozás elsősorban a közvetett adókra terjedt ki, hiszen az áruforgalom szempontjából ezen adónemek voltak a leginkább sokrétűen szabályozva a tagállamok jogrendszerében. Az Unió adóztatást érintő jogalkotása több komponensből áll össze és nem ugyanaz a harmonizáltság jellemző az

⁴⁰ ERDŐS Éva: *Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok és kezelésének módjai*. Sectio Juridica et Politica, Miskolc, Tomus XXV/1. 2007. 269. http://www.matarka.hu/koz/ISSN_0866-6032/tomus_25_1_2007/ISSN_0866-6032_tomus_25_1_2007_267-287.pdf

⁴¹ lásd ugyanott: ERDŐS Éva: *Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok és kezelésének módjai*

⁴² ERDŐS Éva: Az adóversenyt korlátozó intézkedések egyes aspektusai az európai adójogban. *Miskolci Jogi Szemle* 12. évfolyam 2017. 58–59. https://www.mjsz.uni-miskolc.hu/files/egyeb/mjsz/2017kulon1/7_erdoseva.pdf

egyes adónemekre. Az EUMSZ⁴³ 110-113. cikkei tartalmazzák azokat a közvetett adókra vonatkozó tilalmakat, amelyek az áruk szabad mozgásának alapjait teremtik meg. Emellett az Unió jogrendszere kötelező érvényű jogi aktusokkal rendezi az adójogviszonyok jelentős szeletét. Ebben a vonatkozásban azt lehet mondani, hogy kétsésséges az előrehaladás. Az áruk és szolgáltatások előtti akadályok megszüntetése elsősorban a közvetett adók (hozzáadottérték-adó, jövedéki adó) egységesítését követelte meg. Ezen két adónem vonatkozásában rendkívül előrehaladott harmonizáltságról beszélhetünk. A szabályozás elsősorban irányelvi szinten történik, azaz a tagállamoknak a szabályokat még transzformálniuk kell a saját jogrendszerükbe. Ez a helyzet az Irányelvvel és a jövedéki adót érintő irányelvekkel⁴⁴, azonban fontos kiemelni, hogy mindkét adónem vonatkozásában találkozhatunk rendeleti szintű szabályozással is. Noha ezek csak az adónemek egy-egy részterületére vagy azok értelmezésére vonatkoznak, ez a harmonizációnak az egységesség felé vezető útja.

Az irányelvek közvetlen hatályának kérdése adóügyekben is felmerült, más klasszikus ügyekhez hasonlóan az Európai Bíróság a hozzáadottérték-adóra vonatkozó – korábban hatályban lévő – hatodik irányelv átvételének késedelme ellenére annak alkalmazhatóságát, közvetlen hatályát állapította meg a Becker-ügyben⁴⁵.

A közvetlen adók területén az előrehaladás kevésbé lendületes. Ez az adónem ugyan nagymértékben befolyásolja a versenyképességet, azonban a tagállamok adószuverenitásuk ezen részéhez jellemzően továbbra is ragaszkodtak. Eredmények vannak, de ezek jelenleg igen szűk körűek, 2003-ban került új formában elfogadásra a korábban megalkotott kamatjogdíj irányelv⁴⁶, a megtakarítási irányelv⁴⁷ és az anya-leányvállalati irányelv⁴⁸. A Bizottság egy 2001-ben indult folyamat eredményeként, hosszas előkészítés után javaslatot⁴⁹ tett a közös konszolidált társasági adóalap (KKTA) irányelvi szintű szabályozására, azonban ebben döntés még nem született, a szándékok nem egységesek, Magyarország sem támogatja annak elfogadását. Ebben tehát még gyerekcipőben járunk és vélelmezhetően még időbe telik, mire minden részletében elfogadhatóvá válik a javaslat.

Azt lehet tehát mondani, hogy a nemzetközi adójog az államok adójoga közötti konfliktust kezeli, azaz az adójogi szabályok horizontális kollíziójára ad választ. Ehhez képest az európai adójogi normarendszer egyrészt szintén a tagállamok közötti összeütközéseket kezeli az akadályok nélküli belső piac megvalósítása érdekében, másrészt konfliktust generál vertikális szinten is a kötelező jogi aktusok révén. A kötelező másodlagos jogforrások és a tagállamok belső joga közötti konfliktus feloldásának letéteményese az Európai Unió Bírósága. Az így felvetett rendszerhez két nagyon fontos megjegyzést kell hozzáfűzni. Az Unió tagállamainak adójogi szabályrendszere a kettős adózás elkerülésére hivatott nemzetközi egyezmények, az egyezmény hiányában harmadik országokra vonatkozó szabályok és az Unió jogforrásai jelenleg egy egymásra épülő rendszert alkotnak, a kettős adóztatás elkerülése céljából

⁴³ Az Európai Unióról szóló szerződés és az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetbe foglalt változata (2012/C 326/01)

⁴⁴ A jövedéki adóköteles termékekkel kapcsolatos szabályokat a 92/12/EGK Irányelv tartalmazza, az egyes jövedéki termékcsoportokra vonatkozó szabályokat külön irányelvek határozzák meg.

⁴⁵ C-8/81. sz. ügy, *Ursula Becker v. Finanzamt Münster* [EU:C:1982:7]

⁴⁶ 2003/49/EK irányelv

⁴⁷ 2003/48/EK irányelv

⁴⁸ 2003/123/EK irányelv

⁴⁹ COM(2011) 121 Javaslat a Tanács irányelve a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA)

megkötött egyezmények és az elsősorban közvetett adókra vonatkozó irányelvi, illetve részben rendeleti szabályozás egymás mellett szabályozzák az adójogi jogviszonyokat.

A másik fontos hangsúly az, hogy európai adójogról csak az Unió apropóján, kizárólag a tagállamokat beleértve beszélhetünk. Erdős Éva szerint⁵⁰ az európai adójog a nemzetközi adójog részét képezi, később megjegyzi, hogy „a nemzetközi adójog az európai adójognak az egyik eszköze a konfliktusok feloldásában, míg egyéb konfliktusoknál ez éppen fordított, azaz a nemzetközi adójognak az eszköze a konfliktusok feloldásában az európai adóharmonizáció.”⁵¹ Amennyiben tehát az európai adójog fogalmának keretét kívánunk adni, akkor két megoldási lehetőség merül fel. Az európai adójogot értelmezhetjük szűken, azaz kizárólag az unió elsődleges és másodlagos jogforrásait tekintjük ide tartozó jogforrásoknak, kibővítve a *soft law* eszközeivel, illetőleg értelmezhetjük ezt a jogágot tágabb értelemben is, azaz az európai adójog része a tagállamok között a hagyományosan nemzetközi adójog eszközeként tekintett egyezmények sora, illetve az egyezménnyel nem rendelkező harmadik országokra vonatkozó belső jog.

A jogalkotással elért és eddig taglalt pozitív harmonizáció mellett kifejezetten nagy jelentősége van az Unió Bírósága harmonizációs tevékenységének, amely ugyan előzetes döntéshozatali eljárás során hozott ítéletekből áll, azaz nincs közvetlen hatálya egy adott ügyre és a jogalkotásra, de mégis érdemben bírálja el a közösségi és tagállami adójog konfliktusát, természetesen a közösségi jog elsőbbségének érvényesítésével. Ez tehát egy igen aktív jogfejlesztő és az értelmezést segítő tevékenység. Soler Roch álláspontja szerint a bírósági esetjog – ami a hozzáadottérték-adó tekintetében kiemelten fontos – az adózói pozíciókat erősíti azáltal⁵², hogy folyamatosan pontosítja az állami adóztatás határait. A Bíróság munkája során a legtöbb ítéletet a hozzáadottérték-adót illetően hozta, ebben jelentős számú magyar vonatkozású ügy is előkerült az utóbbi években.

A közvetlen adók tekintetében az európai adójog kevésbé meghatározó, az Európai Bíróság ugyan hozott döntéseket jövedelemadókat illető ügyekben, azonban a döntést sohasem kettős adós egyezményre hivatkozva hozta meg, hanem a négy szabadság megvalósítására hivatott alapelvekből vezette le az azt sértő tagállami intézkedések közösségi jogba ütközését és ez a jogellenesség ezekben az esetekben adót érintő tagállami szabályozásban nyilvánult meg. Nem szabad tehát azt gondolni, hogy a Bíróság valamifajta jogfejlesztő tevékenységgel bírna a közvetlen adók területén, a tagállamok ebben a körben szabadon dönthetnek az adóztatásról, az Unió Bíróságának ott lehet csak és kizárólag szerepe, amennyiben ez megkülönböztetéshez vezet két különböző tagállam állampolgárai vagy nem magánszemély adóalanyai között. „A közvetlen adóztatást érintő joggyakorlata során az EB egyensúlyt próbál tartani az uniós belső (korábban közös) piac és az adószuverenitást (és az adóalapot) érintő, harmonizáció hiányában jogosnak mondható tagállami érdekek között.”⁵³

Ez történt a példaértékű Schumacker-ügyben⁵⁴ is, amelynek értelmezésekor nem szabad elfeledni, hogy ez egy egyedi ügy tényállása alapján hozott döntés, ezért nem lehet általánosítani más esetekre. Schumacker úr és családja belga illetőségű személyek, Schumacker

⁵⁰ Lásd ERDŐS (2007) 267.

⁵¹ Uo. 275.

⁵² María Teresa SOLER ROCH: Tax Administration versus Taxpayer – A New Deal? *World Tax Journal* 2012. október 285. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/wtj/html/wtj_2012_03_int_3.html

⁵³ ERDŐS Gabriella – FÖLDES Balázs – ÖRY Tamás: *Az Európai Unió adójoga*. Budapest, Wolters Kluwer, 2013. 64.

⁵⁴ C-279/93 sz. Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EU:C:1995:31]

úr azonban alkalmazottként Németországban dolgozott, Belgiumban számottevő jövedelme nem keletkezett a családnak. A német illetőségű házastársaknak lehetőségük van a jövedelemadójukat olyan módon kiszámolni, hogy az összeadott jövedelmüket megfelelzik és mindketten az így rájuk eső jövedelemrész után adóznak, ami a progresszív rendszer miatt kedvezőbb adóösszeget eredményez számukra. Ennek alkalmazását a német adóhatóság nem engedélyezte részükre, mivel nem rendelkeznek Németországban illetőséggel. A két ország között természetesen van érvényes egyezmény a kettős adóztatás elkerüléséről és az ítélet is kiemeli, hivatkozva többek között az OECD Modellegyezményére, hogy a személyes és családi körülmények figyelembe vétele az illetőség, azaz a korlátlan adókötelezettség tagállamára tartozik. A Bíróság nem tartotta diszkriminatív intézkedésnek azt, ha egy tagállam a belföldi illetőségű személyeknek biztosít bizonyos adózási előnyöket az illetőséggel nem rendelkezőkkel szemben, ez az állam adószuverenitásába beletartozik. Egészen más esetként kell figyelembe venni ugyanakkor azt a körülményt – és hangsúlyozottan ez egy egyedi esetre vonatkozó speciális tényállás-elem – ha a kérdéses személy, mint alkalmazott jövedelmének túlnyomó része származik egy olyan illetőségén kívüli államból, aki nem biztosítja az adókedvezményeket részére. Az ítélet szerint ez azért ütközik közösségi jogba, mert nincs objektív különbség a belföldi és nem belföldi személy adózási pozíciója között⁵⁵.

Az EUMSZ-re történő hivatkozással nyilvánította közösségi jogba ütközőnek a Bíróság a magyar országgyűlés által elfogadott ágazati különadóról szóló törvényt⁵⁶. A Bíróság ebben a döntésben megállapította, hogy a különadó erősen progresszív adómértékének a kapcsolt vállalkozások csoportjának teljes árbevételére történő alkalmazása folytán a belföldi adóalanyt magasabb adómérték terheli annál, mint amely a kizárólag a saját üzletei árbevételéből álló adóalap szerint alkalmazandó lenne. Az ügy háttérében az állt, hogy a belföldön a megjelölt tevékenységet végző, vállalatcsoportba tartozó és így az erősen progresszív adó legfelső sávjába eső adózók többnyire más országban székhellyel rendelkező vállalatok kapcsolt vállalkozásai. A Bíróság ítéletének⁵⁷ érvelése az Unió alapelvei közül az egyenlő bánásmód elvére helyezte a hangsúlyt és kimondta, hogy az egyenlő bánásmód elvét nem csak a székhely alapján történő megkülönböztetés sérti, hanem létezhetnek annak rejtett formái is, amelyek az egyéb elhatárolási szempontok alapján ugyanezen hatással járnak.

Erdős Éva a harmonizációs folyamatban „harmadik harmonizációs tényezőként”⁵⁸ veszi számításba a tagállamok által a káros adóverseny kiküszöbölésére tett intézkedéseket. Ez leginkább a közvetlen adókat érinti és az intézkedések a *soft law* szintjén igyekeznek hatást gyakorolni a tagállamok jogalkotására, amelyek ugyan jogi kötőerővel nem rendelkeznek, ugyanakkor ezek az eszközök mégis nagy súllyal esnek latba a nemzeti adópolitika alakításában. Ezen állásfoglalások, közlemények, ajánlások azért is fontosak, mert a korábban

⁵⁵ „There is no objective difference between the situations of such a non-resident and a resident engaged in comparable employment, such as to justify different treatment as regards the taking into account for taxation purposes of the taxpayer's personal and family circumstances.” Schumacker ítélet 37. pontja

⁵⁶ C-385/12 sz. ügy, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága közötti ügyben 2014. február 5-én hozott ítélet [EU:C:2014:47]

⁵⁷ uo. 45. pont „Az EUMSZ 49. és az EUMSZ 54.cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes a bolti kiskereskedelem árbevételére kivetett adóra vonatkozó olyan tagállami jogszabály, amely e jogszabály értelmében kapcsolt vállalkozásnak minősülő, vállalatcsoportba tartozó adóalanyokat arra kötelezi, hogy árbevételüket egy erősen progresszív adómérték alkalmazása keretében adják össze, majd az így kapott adóösszeget egymás között valós árbevételük arányában osszák szét, amennyiben – és ennek ellenőrzése a kérdést előterjesztő bíróság feladata – a vállalatcsoportba tartozó és a különadó legfelső adósávjába eső adóalanyok többnyire más tagállamban székhellyel rendelkező társaságok kapcsolt vállalkozásai.”

⁵⁸ ERDŐS Éva: Az európai adóharmonizáció mint a káros adóverseny elleni fellépés eszköze. *Sectio Juridica et Politica*, Miskolc, Tomus XXX/1. 2012. 258. <https://www.uni-miskolc.hu/~wwwdeak/Collegium%20Doctorum%20Publikaciok/Erd%F5s%20C9va.pdf>

bemutatott helyzet még nem érlelte ki a közvetlen adók irányelvi szabályozását, így viszont az egyhangúság hiányában mégiscsak lehetőség nyílik valamifajta magatartásszabályokkal egy irányba terelni a tagállamok adópolitikáját. Ebben a körben az Unió szervei közül igen nagy szerepe van az ECOFIN Tanácsnak, amely 1997-ben elfogadta az üzleti adóztatásra vonatkozó magatartás kódexet⁵⁹, ami tulajdonképpen egy intézkedéscsomag a káros adóverseny visszaszorítása érdekében.

Az Unió, mint értékközösség 2000-ben alkotta meg az Alapjogi Chartáját⁶⁰, amelynek módosított változata 2009. december 1-jétől érvényes. A Charta az Unió elsődleges jogának részét képezi és olyan alapvető jogokat és elveket rögzít, amelyeket a jogértelmezéskor és jogalkalmazáskor is alkalmazni kell, illetve teljesen természetes a jogszabályi hierarchia szabályai alapján, hogy a másodlagos jog sem lehet ellentétes a Charta rendelkezéseivel. A Charta és a héa kapcsolatának tanulmányozása nem bővelkedik forrásokban, azonban Karina Kim Egholm Elgaard, a Koppenhágai Egyetem professzora alapos górcső alá vette ezt a kérdést. Az általa írt tanulmányból⁶¹ merítve néhány ügy mentén utalok a Charta jogforrási szerepére. A legfontosabb kérdés, hogy a Charta a héára vonatkozó uniós és nemzeti jogalkotást, valamint a bíróságok jogértelmezését mennyiben befolyásolja. Ennek a körvonalai egyes ügyek mentén érhetőek tetten, azonban fontos kiemelni a Charta 52. cikkének hetedik bekezdését, mely szerint mind az Unió Bíróságának mind a nemzeti bíróságoknak figyelembe kell venniük a Charta értelmezésére szolgáló magyarázatokat. Ez azt jelenti, hogy a normaszöveg mellett a hozzáfűzött magyarázatok is iránymutatásként szolgálnak a jogalkalmazás részére. Ez nem lehetőség, hanem kötelező érvényű szabály. Az Akerberg Fransson ügyben⁶² a Bíróság azt vizsgálta, hogy az adócsalás esetében alkalmazott adójogi és büntetőjogi szankció párhuzamos alkalmazása sérti-e a Charta 50. cikkében foglalt *ne bis in idem* elvét. A Bíróság azt a választ adta a feltett kérdésre, hogy nincs akadálya a két szankció együttes alkalmazásának, ha az adójogi szankció nem büntető jellegű, aminek a megítélése a nemzeti bíróság feladata. A Bizottság kontra Franciaország ügyben⁶³ a Bíróság megállapította Franciaország kötelezettségzegését azért, mert ügyvédek és jogi képviselők által nyújtott szolgáltatások után kedvezményes adómértéket biztosított. Franciaország az eljárás során azzal érvelt az alacsonyabb adókulcs mellett, hogy a legszegényebb rétegek részére ezáltal biztosítja az igazságszolgáltatáshoz való hozzáférést, amelyet a Charta 47. cikke is előír. A Bíróság nem fogadta el a francia érvelést azzal az indokkal, hogy ellenkezik a jogalkotó szándékával az, hogy szabadon minősíthetik a nyereségszerzésre törekvő magánjogi jogalanyokat csupán azért, mert szociális jellegű szolgáltatásokat is nyújtanak. Egyértelműen a Charta 47. pontjában rögzített jogorvoslathoz való jog az érvelés tárgya az *Ordre des barreaux francophones et germanophone* ügyben⁶⁴. Az ügy lényege, hogy Belgium az addig adómentes ügyvédi szolgáltatásokra a 21 %-os adókulcsot rendelte alkalmazni és ez az alapeljárás kezdeményezői szerint nem összeegyeztethető a fegyveregyenlőség elvével, mivel a költségnövekedés csak az adóalanynak nem minősülő, költségmentességben nem részesülő jogalanyokat terheli, míg az adó alanyai levonhatják ennek adótartalmát. A vita fókuszja tehát a jogorvoslati jog gyakorlása

⁵⁹ Code of Conduct for Business Taxation

⁶⁰ Európai Unió Alapjogi Chartája 2012/C 326/02

⁶¹ Karina Kim EGHOLM ELGAARD: The impact of the Charter of Fundamental Rights of the European Union on VAT law. *World Journal of VAT/GST Law*, 2016. 5:2, 63–91. DOI: 10.1080/20488432.2016.1249717

⁶² C-617/10. sz. Aklagaren kontra Hans Akerberg Fransson ügyben 2013. május 7-én hozott döntés [EU:C:2013:105]

⁶³ C-492/08. sz. Európai Bizottság kontra Francia Köztársaság közötti eljárásban 2010. június 17-én hozott ítélet [EU:C:2010:348] 44. pont

⁶⁴ C-543/14 .sz. Ordre des barreaux francophones et germanophone és társai ügyben 2016. július 28-án hozott ítélet [EU:C:2016:605]

pénzügyi háttérének vizsgálatára vonatkozik, a Bíróság azonban nem adott helyt ennek az indokolásnak és nem tartotta a Chartával ellentétesnek az általános adómérték alkalmazását.

Szintén az Alapjogi Chartát érintő kérdést vet össze a héarendszer gazdasági tevékenység fogalmával Cristina Trenta⁶⁵, alapul véve a 2018. május 25-től hatályos GDPR irányelv rendelkezéseit⁶⁶. A GDPR irányelv aggályos rendelkezése szerint a 16. életévet betöltött fiataalkorú szülői engedély nélkül veheti igénybe a digitális világ szolgáltatásait, amivel ő maga is szolgáltatói minőséget nyerhet valamely platform felhasználójaként. Ez – a későbbiekben látni fogjuk – felveti a gazdasági tevékenység minősítésének lehetőségét, ami adókötelezettséggel járhat a héa rendszerében. A GDPR irányelv hivatkozott rendelkezése ráadásul lehetőséget biztosít a tagállamok részére ezen szabálytól való eltérésre, alsó határként a 13. életév betöltését meghatározva. Ez felveti a Charta gyermekek védelméről szóló rendelkezéseivel való ütközés lehetőségét⁶⁷, hiszen a digitális 'szabadság' okán nem várható el a gyermekektől az adójogi következmények ismerete.

A héa csalások megelőzése céljából Magyarországon 2015. január 1-jétől bevezetett EKÁER (Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer) kapcsán a Bizottság első alkalommal 2017-ben jelezte aggályait. Az első felszólító levélben kifejtett álláspontja szerint a szabályozás a többszöri jelentési kötelezettség révén jelentős terhet ró a vállalkozásokra, amely sérti a héarendszer alapját jelentő adósemlegesség és arányosság elvét, valamint az EU Alapjogi Chartájának 16. cikkében foglalt vállalkozás szabadságát. Az eljárás és az egyeztetés még folyamatban van, a kérdés annak eldöntése, hogy az EKÁER rendszer üzemeltetése arányos válasz-e a héa csalások megelőzéséhez.

Nem fontossági sorrendben említem a jogalkotásra hatással lévő fontos tényezőként az Emberi Jogok Európai Bíróságát, amely több adózást érintő kérdésben is állást foglalt, nem a közös héarendszerre, hanem az Emberi Jogok Európai Egyezményére alapozva döntéseinek indokolását. Az EJEB egy héát érintő döntésben állást foglalt a Konvenció Első Kiegészítő Jegyzőkönyvének 1. cikkére hivatkozással, amely a tulajdontól való megfosztás tilalmát mondja ki. A Bulves eset⁶⁸ alaptényállása az volt, hogy a bolgár adóhatóság megtagadta az adózó adólevonási jogának gyakorlását azért, mert a számlakibocsátó az ügylet után nem teljesítette adófizetési kötelezettségét. Az Európai Unió Bíróságának az adósemlegességre épülő fő mércéje helyett az EJEB az adóbevételek biztosításához fűződő közérdek és a mindenkit megillető tulajdonhoz való jog igazságos egyensúlyát vizsgálta⁶⁹. Megállapította, hogy adózó megfizette a számlakibocsátója felé az ügylet adótartalmát, könyveiben és tárgyidőszaki bevallásában azt szerepeltette, adózó tehát a rá háruló kötelezettségeknek eleget tett, partnere magatartására és annak jogkövetésének kikényszerítésére ráhatása nem lehetett. Az ítélet megállapította a jogsértés fennálltát, amelyet – többek között – azzal is indokolt, hogy

⁶⁵ Cristina TRENTA: EU Regulation 2016/679: the age of consent and possible VAT consequences when accessing information society services. *Sakttentytt*, 2018. 90–107. https://skattentytt.se/wp-content/uploads/2018/02/Trenta_SN2018nr3_inlaga.pdf

⁶⁶ Az Európai Parlament és a Tanács 2016. április 27-i (EU) 2016/679 rendelete a természetes személyeknek a személyes adatok kezelése tekintetében történő védelméről és az ilyen adatok szabad áramlásáról, valamint a 95/46/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről (általános adatvédelmi rendelet). A 8. cikk (1) bekezdése szerint a közvetlenül gyermekeknek kínált, információs társadalommal összefüggő szolgáltatások vonatkozásában végzett személyes adatok kezelése akkor jogszerű, ha a gyermek a 16. életévet betöltötte. A 16. életévet be nem töltött gyermek esetén, a gyermekek személyes adatainak kezelése csak akkor és olyan mértékben jogszerű, ha a hozzájárulást a gyermek feletti szülői felügyeletet gyakorló adta meg, illetve engedélyezte. A tagállamok e célokból jogszabályban ennél alacsonyabb, de a 13. életévnél nem alacsonyabb életkort is megállapíthatnak.

⁶⁷ Charta 24. cikk

⁶⁸ Bulves AD versus Bulgaria, Judgement of 22 January 2009, Application no. 3991/03

⁶⁹ uo. 60–62. pontok

az adó megfizetésére adózó részéről kétszer kerül sor, hiszen egyszer megfizette partnere részére, másrészt az adóhatósági megállapítás hatására még egyszer meg kell fizetnie, nem mellesleg a költség jogtalan volta a társasági adóban is többletfizetéshez vezetett.

A héa kapcsán fontos kitérni a *soft law* egyre nagyobb teret nyerő jogforrásaira. Az Unió sok más szakpolitikájához hasonlóan elsősorban a héa kapcsán szintén érvényesül a hibriditás elmélete, amely a kötelező és kötelező kötőerővel nem rendelkező normák együttélésére helyezi a hangsúlyt⁷⁰. Elsőként említem az Irányelv 398. szakasza által létrehozott Héa-bizottságot, amely egy tanácsadó testület, feladatát illetően a héa körébe tartozó közösségi rendelkezések alkalmazását érintő olyan kérdéseket vizsgál meg, amelyeket a bizottság elnöke saját kezdeményezésére vagy egy tagállam képviselőjének kérelmére terjeszt elő. A Héa-bizottság a tagállamok és a Bizottság képviselőiből áll, elnöke a Bizottság egyik képviselője. A Bizottság 1977-ben jött létre, de csak 2012 óta hozza nyilvánosságra az általa készített, jogi kötőerővel nem rendelkező útmutatásait. Ezek elfogadása nem kizárólag egyhangúlag lehetséges, hanem különböző arányú többségi szavazással. Ezen dokumentumok fontos interpretációt tartalmaznak a jogalkalmazás és a jogértelmezés elősegítése érdekében. A Bíróság, jóllehet megteheti, de még soha nem foglalt állást a Héa-bizottsággal ellentétesen.⁷¹ Ez természetesen nem törvényszerű, de jól mutatja, hogy a Bíróság formális hivatkozás nélkül ugyan, de figyelembe veszi a Bizottság ezen véleményét. A Bizottság amellet, hogy jogi interpretációval végső soron jogalkotó tényező, a tagállamoknak teret biztosít a viták lebonyolítására is. Meg kell jegyezni azt is, hogy a Bizottság útmutatásaival egyet nem értő tagállam tényleges jogorvoslással nem élhet, hanem csak konkrét ügyekben van lehetősége képviselni saját álláspontját a Bíróság előtt. Ezeknek a nem kötelező jogi aktusoknak előbb vagy utóbb ki kell állniuk a jogszerűség próbáját, vagyis a Bíróság egy-egy ügyben hozott döntésével 'legalizálja' a bizottsági álláspontot.

A héa területén a jogalkalmazás szempontjából fontos *soft law* eszköz a Bizottság magyarázó megjegyzése, amely sok esetben megvilágítja a kötelező jogi aktusok célját és alkalmazásának módját. Természetesen a Bíróság és a tagállamok részére nem bír kötelező erővel, de a Bíróság döntéseinek levezetése tartalmazhat párhuzamosságot a bizottsági állásponttal, így kötőerő híján mégis befolyást gyakorol a jogalkalmazásra. Lamensch megjegyzi, hogy a Tanácsban a héát érintő döntéshozatal az egyhangúság követelménye miatt nehézkes, ezért a magyarázó megjegyzések sokszor kitöltik azt az űrt, amelyet a 'kemény jognak' kellene betöltenie.⁷²

A nem kötelező érvényű jogforrások között lényeges említeni a Héa Szakértői Csoportot⁷³, amely a Bizottság mellett működik és a megbízott szakértőkön túl egyéb, a magánszektor képviselő szervezeteket is tudhat a tagjai között. A Bizottság mellett jogszabály-előkészítési, elemzői tevékenységet lát el, tagjai kétéves terminusokra kapnak megbízatást. A Szakértői Csoport véleménye lényegesen alacsonyabb szintű befolyással bír mint a korábban már említett jogforrások, mivel a létrejötte nem az Irányelv rendelkezésén, hanem a Bizottság döntésén alapszik, de abban is különbözik tőlük, hogy a magánszektor szereplőinek befolyása is megjelenik ezen jogi eszközben. Ez része annak a folyamatnak, amely a héát érintő szabályozást a 'jó kormányzás' jegyében a jogalkotó és a polgárok vertikális viszonyának enyhítése irányába vezeti. Ebből a perspektívából ez az egyetlen olyan fórum, ahol a

⁷⁰ LÁNCOS Petra Lea: Az uniós *soft law* kutatásának főbb eredményei és aktuális kihívásai. *Iustum Aequum Salutare*, XIV. 2018. 4. 56-58. http://ias.jak.ppe.hu/hir/ias/20184sz/05_LancosPL_IAS_2018_4.pdf

⁷¹ Marie LAMENSCH: Soft law and EU VAT: From informal to inclusive governance? *World Journal of VAT/GST Law*, 2016, 5:1. 15. DOI: 10.1080/20488432.2016.1168214

⁷²uo. 21.

⁷³ Létrehozta a Bizottság 2012. június 26-i határozata a hozzáadottérték-adóval foglalkozó szakértői csoport felállításáról (2012/C 188/02)

privátszféra felől jogalkotási javaslat, vélemény vagy egyéb kezdeményezés becsatornázásra kerülhet az uniós döntéshozatali mechanizmusba.

Az Unió kívüli, de az európai államok gyakorlatát részben alakító *soft law* jogforrás az OECD is, amely a héát illetően az utóbbi két évtizedben kezdett el markánsabb álláspontot képviselni, elsősorban az adócsalás ellen vívott küzdelemben fogalmazott meg javaslatokat. 2014-ben került kiadásra első ízben a szervezet által megfogalmazott Nemzetközi áfa-iránymutatás⁷⁴, amely elsősorban a nemzetközi ügyletek szabályozásához nyújt mintát a semlegesség elvének előtérbe helyezésével. Ez tehát egyfajta ajánlás az államok szabályozásának közelítése céljából. Az Irányelv nyilvánvalóan kompatibilis az EU héaszabályaival, amelyet az is indokol, hogy az OECD 36 tagjából 21 tagja az EU-nak is.

Össességében kijelenthető, hogy az európai adójog egy létező, különálló jogterület, amelynek egyes szabályozási részterületei eltérő sebességgel haladnak a harmonizáció útján. A héa, mint az európai adójog része folyamatosan mozgásban van, a fejlődése a tagállami szuverenitás és az uniós versenyképesség kontradiktórikus viszonyától függően lassan halad előre és az említett pozitív és negatív jogfejlesztő tevékenysége révén folyamatosan kihívást jelent a nemzeti adópolitikáknak és az adózóknak egyaránt.

⁷⁴ International VAT/GST Guidelines OECD Publishing, Paris, 2017 <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

III. Az európai hozzáadottérték-adó kihívásai és fejlődése

1. A hozzáadottérték-adó keletkezésének gyökerei

A következőkben az adónem jogi, adópolitikai és összehasonlító elhelyezését követően rátérek az elsődleges célként megjelölt jogalkotási folyamat bemutatására. Határozott szándékom annak érzékeltetése, hogy az Unió szervezetrendszerét megmozgató folyamat milyen lehetséges irányokat ölthet és mi lehet a közös nevező a különböző érdekek között. A hozzáadottérték-adó jövőjét illetően nem kívánok az adónem keletkezésének történelmi folyamataival és alakulásával foglalkozni, így dolgozatomban csak érintem az adó kialakulásának és egységes szerkezetének megalkotásának folyamatát, megjegyzem ugyanakkor, hogy ez egy igen hosszú, kihívásokkal és koordinációval teli időszak volt. Ennek megfelelően egy rövid történeti felvezetést követően a részletes elemzéssel csak közelmúltig nyúlok vissza és bemutatom az utóbbi évek európai gondolkodását a héa vonatkozásában. Azért döntöttem ezen időbeli korlátozás mellett, mert leginkább a legutóbbi évtized jogpolitikai fejleményei mutatnak a véglegesnek szánt jövőbe.

Az európai héa története az Európai Szén- és Acélközösséget megalapító szerződésig vezethető vissza, amikor a tagállamok az érintett termékek kereskedelme során felismerték, hogy az eltérő közvetett adók annak jelentős akadályát képezhetik⁷⁵. Innen hosszú út vezetett a mai még mindig nem végleges rendszer kialakulásáig. Jelentős lökést adott az összeurópai gondolkodásnak a Franciaországban 1954-ben bevezetett TVA, mint első összefázisú forgalmi adó. A Római Szerződést követően a Neumark-bizottság, valamint az ABC-munkacsoportok által kimunkált tervek alapján készítette el a Bizottság az első irányelv-javaslatot 1962-ben. Ez azonban még nem volt általános, mert csak a nagykereskedelemre vonatkozott. A Tanács a végső formájában 1967-ben fogadta el az első irányelvet⁷⁶ és az ahhoz kapcsolódó, a héarendszer működését szabályozó második irányelvet⁷⁷. Az első irányelv rendszere már az adósemlegesség elvének előtérbe helyezésével a kereskedelem minden fázisában alkalmazandó volt. A csaknem 30 évig alkalmazott hatodik irányelvet a Tanács 1977-ben fogadta el⁷⁸. Az egységes piac megalkotásával egyidőben, 1993. január 1-jén hatályba lépett új rendszer bevezette a Közösségen belüli értékesítés ma is létező mechanizmusát⁷⁹, ugyanakkor a tagállamok ezt a rendszert csak átmenetinek szánták a végleges rendszer megteremtéséig, ezért eredetileg ezt csak 1996. december 31-ig rendelték alkalmazni⁸⁰. A végleges rendszer a mai napig nem született meg. Ez a több mint 25 éves késés is jelzi a gazdasági szuverenitás politikai érzékenységét a szupranacionális szabályozással szemben⁸¹. Nyilvánvaló volt már akkor is, hogy az eltérő adókulcsok miatt ez a héarendszer jelentős anomáliákat rejtett magában. A hatodik irányelv több módosítást élt meg, mint például a távközlési szolgáltatások teljesítési helyének a fogyasztó letelepedéséhez igazítása vagy a kedvezményes adókulcs bevezetése a munkaerőt igénylő szolgáltatásokra. A származás alapján történő adóztatás adójogi disszonanciái azonban megérlelték a közös akaratot egy, a fogyasztás helye szerint felépülő héarendszer mellett. A jelenleg hatályos 2006-os Irányelv sem őrizte meg eredeti formáját,

⁷⁵ ERDŐS-FÖLDES-ŐRY (2013) 32-44.

⁷⁶ Tanács 67/227/EGK Irányelve (1967. április 14.)

⁷⁷ Tanács 67/228/EGK Irányelve (1967. április 14.)

⁷⁸ Tanács 77/388/EGK Irányelve (1977. június 13.)

⁷⁹ Ez alapján az adóztatás a fogadó tagállamban történik, az indulás helye szerinti tagállamban pedig az értékesítés adómentességet élvez.

⁸⁰ DOESUM–KESTEREN–NORDEN (2016) 11.

⁸¹ Robert GOULDER: Building a Better VAT: Europe's Big Risk. *Tax Notes International*, 2018. május 7. 805-806. <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/tax-policy/building-better-vat-europes-big-risk/2018/05/07/280lt?highlight=Building%20a%20Better%20VAT>

főként a teljesítési helyre, számlázásra és az adókijátszás elleni fellépés kapcsán jelentős módosításokon ment keresztül.

A héa jövőjét illetően két fontos faktor határozza meg az európai gondolkodást. Egyrészt a rendszer hatékonyabbá tétele, hiszen a héa megalkotásakor is egyértelműen rögzítették a tagállamok, hogy a rendszer ideiglenes, nem az örökkévalóságnak szól. Ez tehát egy permanens folyamat, amit az utóbbi években az egységes piacot ért kihívások egyre inkább felgyorsítottak, és a közös gondolkodás az európai döntési mechanizmus jelentős idő-igénybevétele mellett is nagyobb súlyt kapott. A másik fontos tényező az adócsalások megelőzése és feltárása, valamint a rendszer alkalmassá tétele az adóelkerülés lehető legeredményesebb kiszűrésére.

Az egyes alternatívák egyenként is alapjában véve változtatnák meg a jelenlegi rendszert. Ebben a koordinátarendszerben az egyik tengelyen a tagállamok adóbevételei vannak, a másik tengelyen pedig az adózókra háruló adminisztrációs teher. Éppen ezért fontos második lépésben beszélni az eljárási megoldásokról, mint az adóztatáshoz szükséges eszközökről. A végleges héarendszer minden gondolati alternatívája alapvető különbségeket rejt és megoldandó anyagi jogi és eljárási kérdéseket vet fel. A jogtörténeti bevezető során mindvégig igyekszem ezért folyamatosan szem előtt tartani az adózó és az adóhatóság közötti érzékeny egyensúlyra ható lehetséges hatásokat.

Az elérendő és kívánatos célt igen plasztikusan Vanistendael professzor fogalmazta meg⁸², aki szerint a közösségi héarendszernek olyannak kell lennie, mint egy snooker asztal, ahol a golyók, azaz a gazdasági produktumok szabadon, akadályok nélkül juthatnak el az asztal egyik végéből a másikba.

Az általam áttekintendő út első állomását a Bizottság által megalkotott Zöld Könyv jelenti.

2. Zöld könyv jelentősége a végleges rendszer szempontjából

A Zöld Könyv⁸³ nevű dokumentum 2010-ben született meg, a célját leginkább az alcíme érzékelteti: „Egyszerűbb, szilárdabb és hatékonyabb héarendszer felé”. Ez tulajdonképpen egy vitaindító irat, azonban fontos kiemelni néhány megállapítását, amely mindenképpen a változás irányába kívánja terelni a gondolkodást. Ehhez tartozik egy munkaanyag, amelyet az ezt előkészítő bizottság állított össze és amely még részletesebben elemzi a lehetséges jövőképet.⁸⁴

A Zöld Könyv rövid áttekintést ad nem elsősorban az adónem múltjáról, hanem egyrészt az adónem kiemelkedő jelentőségéről, másrészt a szabályozási környezetéről a Közösségen belül. Végig szem előtt tartja azt a legfontosabb célt, hogy a héa működése és alkalmazása minél inkább segítse az egységes piac hatékonyságát és ne okozzon versenyhátrányt más, teljesen konzisztens piaccal rendelkező partnerekkel szemben. Ennek ideális megvalósulása az „egy kódex egy adóhivatal”⁸⁵ lenne, de az európai folyamatokat ismerve ez még távoli cél.

A vitaindító anyag az adónem jövője szempontjából rendkívül hangsúlyos megállapításokat tartalmaz, amelyeket lényegesnek tartok áttekinteni. Nyilvánvaló, hogy az adónem a rengeteg

⁸² Frans VANISTENDAEL: The Definitive EU VAT System: Much Ado About Nothing? *Tax Analysts*, 2017. X_worldwide-tax-daily_value-added-tax_definitive-eu-vat-system-much-ado-about-nothing_2018_01 2.

⁸³ COM(2010) 695 Zöld könyv a héa jövőjéről – Úton egy egyszerűbb, szilárdabb és hatékonyabb héarendszer felé <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2010/HU/1-2010-695-HU-F1-1.Pdf>

⁸⁴ SEC(2010) 1455 Commission Staff Working Document final [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/sec\(2010\)1455_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/sec(2010)1455_en.pdf)

⁸⁵ JANCSA-PÉK Judit: Az általános forgalmi adóztatás nemzetközi irányai I. rész. *Adó*, 2013/16. 46.

előnye mellett igen sok hátránnyal is rendelkezik, amelyek az integráció előrehaladásával egyre nagyobb súlyt kapnak, nagyon fontos ezért, hogy az Unió jogalkotása megfelelő időben adjon kielégítő választ ezekre a kihívásokra⁸⁶. A megállapítások mellett ugyanolyan súllyal szerepelnek javaslatok is, amelyek átgondolást igényelnek a jogalkotó részéről.

A bevezető részben számos olyan gazdasági folyamatra hívja fel a figyelmet, amely a héarendszert még hangsúlyosabbá teszi az európai politikában. Ennek egyik tényezője az akkori gazdasági válság okozta átalakulás, amely miatt a közvetlen adókból befolyt államháztartási bevételek Európa-szerte visszaestek, így sokkal inkább ráterelte a figyelmet a közvetett adók rendszerére. Sok ország emelte az adókulcsait, mivel belátták, hogy a hozzáadottérték-adó rendszere sokkal szélesebb és stabilabb adóalapra épül, mint a nyereség és a jövedelem adóztatása.

Az adónem 40 éves működését követően célszerű volt áttekinteni annak attribútumait, különösen annak egyszerűsítése céljából, ami az egységes és hatékony piac megteremtése szempontjából elodázhatatlan. Az Unió piaca csak akkor lehet versenyképes, ha elhárulnak azok az adminisztratív akadályok, amelyek a piaci szereplők szempontjából addicionális költséget okoznak egy olyan piaccal szemben, ahol minden eljárási lépés és a nyelv is homogén (például Egyesült Államok). Nem kell külön kiemelni, hogy a rendszer egyszerűsítése a termelés hatékonyabbá tételén keresztül kedvező hatást fejt ki a kincstárra is.

A Zöld Könyv a héarendszer egyik hátrányaként említi, hogy külön kezeli a belföldi és a Közösségen belüli ügyleteket. Ehhez még hozzájárul a számos derogáció, amely az egyes tagállamok részére külön szabályok alkalmazását engedi, valamint egyes esetekben maga az Irányelv is eltéréseket enged a fő szabályoktól. Noha ezen eltérések és derogációk egyes tagállamok érdekei védelmében, esetleg a nemzeti sajátosságok figyelembe vételével indokoltak, a rendszer egészét bonyolulttá és átláthatatlanná teszik. Ezen a ponton meg kell jegyezni, hogy mindkét tényező az európai héarendszer sajátossága és korlátozó tényezője egyben, ami kihatással van az adózók joggyakorlatára is.

Rendkívül érdekes összehasonlítással a Zöld Könyv rámutat arra a mutatószámra, miszerint az Unió tagállamai (amelyek az OECD-nek is tagjai) a kedvezményes adókulcsok bevezetése miatt csak az 55 %-át szedik be annak az összegnek, ami a kincstárat akkor illetné meg, ha minden ügyletre az általános adókulcsot alkalmaznák. Ez az arányszám Svájc, Japán vagy Dél-Korea esetében 73 %.⁸⁷ Ehhez a hatékonyságbeli deficithez hozzájárul még az adóelkerülés tényezője, amely 2006-ban a teljes héabevétel 12 %-át tette ki, egyes tagállamokban ez 20 % volt.

A dokumentum megállapítja, hogy a fenti tényezők ellenére az adónem rendszere a bevezetés óta lényegében változatlan maradt. A határon átnyúló, Közösségen belüli ügyletek alapul vétele fontos fejezete a Zöld Könyvnek. A 2006-os Irányelv a szabályozást a bevezetéskor is átmenetinek tekintette, amelyet majd a fogyasztás helyén történő adóztatásnak kell felváltania^{88,89}. Az adóztatás módját azonban már korábbi javaslatok sem tudták megváltoztatni. Ennek három fontos okát említi a Zöld Könyv. Egyrészt az adókulcsok sokkal nagyobb

⁸⁶ ERDŐS-FÖLDES-ÖRY (2013) 101–103.

⁸⁷ Emlékeztetek arra, hogy az Irányelv értelmében a tagállamok a 15 %-osnál nem alacsonyabb fő kulcs mellett legfeljebb két kedvezményes adókulcsot alkalmazhatnak, amelyek közül a legalacsonyabb nem lehet kisebb, mint 5 %.

⁸⁸ lásd COM(2010) 695 Zöld könyv a héa jövőjéről 6.

⁸⁹ Ez azt jelentené, hogy az adóalapot képező ügyletek esetén a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye szerinti állam adóztatná az ügyletet, amely adó a fogyasztás szerinti államot illetné.

harmonizációjára lenne szükség, hogy a különbségekből fakadó előnyök az üzleti döntésekre ne legyenek kihatással. A másik ok, hogy elszámoló rendszert kellene létrehozni annak biztosítása érdekében, hogy az adóbevétel valóban a fogyasztás szerinti államhoz kerüljön. Ez utóbbihoz kapcsolódik a harmadik körülmény, azaz, hogy a tagállamok részéről nagyobb fokú bizalmat igényel egymás adóbevételeinek beszédése.

2007-ben a Tanács meghívására a Bizottság kidolgozott egy modellt, ami az ügyleteket a fogyasztás szerinti államban adóztatná meg, de különleges módon. A Közösségen belüli ügyletekre vonatkozóan egységesen a 15 %-os adókulcsot alkalmazná, ami a fogyasztás (érkezés) szerinti tagállam adókulcsára kiegészülne vagy a fogyasztó részére (alacsonyabb tagállami kulcs esetén) visszatérítést eredményezne.

Az ideális áfa rendszer megalapozásakor nagyon fontos szempont az, hogy a belföldi és a Közösségen belüli ügyleteket lehetőleg egységesen, azonos módon kezeljük vagy ha nem azonos módon kerülnek szabályozásra, akkor szükséges megvizsgálni, hogy a különbség olyan mélységű-e, ami már nem elfogadható. Könnyen megállapítható a jelenlegi szisztémáról, hogy a két releváns ügylettípust más-más mechanizmus jellemez. A Közösségen belüli ügyleteken belül meg kell különböztetni az adóalanyok közötti (business to business 'B2B') és az adóalany által nem adóalanyként teljesített ügyleteket (business to customer 'B2C'). B2B ügyletek esetén a fogyasztás helye szerinti elv érvényesül, B2C ügyletek esetén a termékértékesítés helye, vagy a szolgáltatásnyújtó letelepedése határozza meg a teljesítés helyét.

Ez a rendszer – a bonyolultságától eltekintve – előnyökkel is rendelkezik. A tagállamok szempontjából – különösen a fentiekben részletezett modellhez képest – nem eredményezi az adóztatás önállóságának elvesztését, nincs piactorzító hatása⁹⁰, az adózók részéről pedig nem jár háfinanszírozással. Megjegyzem, hogy éppen ez utóbbi jellemzője nyit kaput az adócsalások részére.

Érdemes szót ejteni arról a két másik elméleti modellről, amely a Zöld Könyvben mint a jelenlegi rendszer alternatívája került szóba.

Az első elméleti modell a fordított adózást rendeli alkalmazni nemcsak a Közösségen belüli ügyletek, hanem a belföldi tranzakciók vonatkozásában is. Ennek egyik legfontosabb előnye, hogy ezzel véglegesen megszűnik a két ügylettípus közötti különbség, vagyis a rendszer teljesen konzisztens lenne és megfelelő választ jelentene az adócsalások kiszűrésére is. A rendszer rendkívül nagy hátránya az államháztartási bevételeken jelentkezne, hiszen a tényleges adófizetés az értékesítési láncolat utolsó tranzakciójára hárulna, így az adónemet jellemző, az egymást követő tranzakciónkénti hozzáadottérték-adója nem folya be a költségvetésbe. A másik elméleti modell szerint a Közösségen belüli ügyletek a fogyasztás (érkezés) szerinti tagállam adókulcsa szerint adóznának. Ez szintén megoldás az adócsalások visszaszorítása irányába és egyenlőségjelet tenne a belföldi és a közösségi ügyletek közé. Egy nagy hátrányt viszont generálna a rendszer működését illetően, mégpedig azon kötelezettség által, hogy az adóalanyokra olyan államban is adókötelezettséget telepít, ahol az adóalany letelepedettséggel ténylegesen nem rendelkezik.

A következőkben a Zöld Könyvben rögzített sarokpontokra térek ki, amelyek alapvetően határozzák meg az európai héa rendszerét.

⁹⁰ Lásd ERDŐS – FÖLDES – ÓRY (2013) 180.

2.1. Semlegesség

Az adósemlegesség a hozzáadottérték-adózás egyik alapelve, ami azt jelenti, hogy az értékesítési lánc minden pontján alkalmazni kell az adót, a kivételeket és a kedvezményeket a lehetőség szerint minimálisra csökkentve. A gazdasági tevékenységre vonatkozó semlegesség azt jelenti, hogy az adó mértéke, kulcsa nem a gazdasági formától vagy bármely más az adózó személyéhez köthető tényezőtől függ. Az adó független attól, hogy a termelési lánc hány ponton keresztül kerül a fogyasztóhoz, illetve hogy a termelési folyamat későbbi vagy korábbi szakaszában keletkezik a hozzáadott-érték zöme. Az adó így szektorsemleges és nem torzítja a versenyt. Terra és Kajus különbséget tesz külső és belső adósemlegesség között, attól függően, hogy annak belföldi vagy határon átnyúló vonatkozásait vizsgáljuk, a belső semlegességen belül pedig megkülönböztetnek jogi, gazdasági és versenysemlegességet a héa rendszerén belül⁹¹. A Zöld Könyv a semlegesség érvényesítésére több megállapítást tesz, azzal, hogy jelenleg nem a leghatékonyabb módon működik az adó Európa-szerte. A későbbiekben látni fogjuk, hogy a Bíróság jogértelmezésében az adósemlegesség sarkalatos alapelv, amely mindenképpen irányt ad az egyes esetek megítélésében.

2.2. Közhatalmi tevékenységek

Megállapításra került, hogy a közelmúltban számos új gazdasági formáció jött létre, amely a magánszektor és az állami szféra valamilyen együttműködésére épül. Ezen kooperációk célja olyan beruházások megvalósítása, amelyek létrehozása társadalmi érdek, de üzleti relevanciával is rendelkeznek. Ez a héa szempontjából azért különösen érzékeny kérdés, mert a közhatalmi szervek által végzett tevékenységek jellemzően kívül esnek az adó alkalmazási köréből, éppen ezért ez a tény befolyással bír a beruházási döntésekre. Megjegyzem, hogy az ebbe a körbe tartozó tevékenységek listája szinte kizárólag az állami tevékenységekre korlátozódik, ilyen értelemben az állami szervek gazdasági tevékenysége szintén az Irányelv hatálya alá tartozik. A közhatalmi tevékenységek fogalmi elemzésére a V.2 fejezetben tértek vissza, kiemelve azt, hogy a Zöld Könyv által hivatkozott új gazdasági jelenségek a jogértelmezést is reagálásra kényszerítették.

2.3. Mentességek köre

A rendszer hatékonyságát az szolgálja leginkább, ha a tagállamok visszaszorítják az adható mentességek lehetőségét. A héa rendszere a valódi mentes tevékenységek két csoportját ismeri, a közérdekre tekintettel mentes tevékenységeket és a speciális tevékenységek adómentességét. Ezen belül van némi – nagyon szűk – mozgástere a tagállamoknak, hogy az Irányelv keretei között milyen mentességek mellett döntenek. Jelenleg az Irányelv rögzíti a fontosabb szabályokat, azonban a haladás iránya az lenne, ha az Irányelv az adó alapját minél inkább szélesítené. Éppen ezért fontos lenne átvilágítani a mentességek körét, ezen belül pedig érdemes áttekinteni az egyes államok által igénybe vett derogációkat, mint például a személyszállítás mentességének indokoltságát. Szakács Imre szerint az adónem működése zárt rendszert feltételez, amelyben „az áfakedvezményeket, -mentességeket, -adóalanyokat, adófizetési módokat [...] nem lehet tetszőlegesen variálni, mert ebben az esetben a zárt rendszer elve csorbát szenvedne.”⁹²

⁹¹ TERRA, Ben –KAJUS, Julie: *Introduction to European VAT*. IBFD, 2011. 283-287.

⁹² SZAKÁCS Imre: *Az adózás nagy kézikönyve* (lektor: dr. Vámosi-Nagy Szabolcs). Budapest, Complex, 2013. 13.

2.4. Levonási jog

A Zöld Könyv érinti a levonási jogot illető legfontosabb folyamatokat és célokat. Az adósemlegesség elve alapján az értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó fél által felszámított adót a vevő vagy igénybe vevő levonhatja, ennek láncolata eredményezi az adó érvényesülését. A levonási jogot illetően sok szabályozási hatáskör maradt a tagállamoknál, amelyek egyrészt magas szintű heterogenitást adnak ezen jogintézménynek, másrészt rontják az Unió versenyképességét, harmadrészt alapot adnak az agresszív adótervezésre. A szabályozásbeli különbözőség megmutatkozik a levonási tilalom tagállamonként rendkívül szerteágazó szabályaiban, az arányosítás szabályainak adaptációjában, a tárgyi eszközökre vonatkozó 'figyelési időszak' szabályainak eltérő implementációiban. Ezek az eltérések jelentős anyagi előnyt vagy hátrányt jelenthetnek az adózóknak⁹³.

A Zöld Könyv instrukciója szerint kivételesen kell kezelni a levonási tilalmakat és ténylegesen csak azon termékeket és szolgáltatásokat szükséges ide sorolni, amelyek esetében a magáncélú használat is felmerülhet. Ez azért szükséges, mert az ügyletek jellegéből kifolyólag lehetetlen bizonyítani a magáncélú felhasználás tényét. Ehhez kapcsolódóan – és a későbbiekben taglalandó témakört érintve – a Zöld Könyv fontosnak tartja a közös gondolkodás során a jóhiszemű beszerző védelmét. Itt nyilvánvalóan az adócsalással érintett beszerzési láncolatokra és a már e tárgyban született ítéletekre céloz, hangsúlyozva a „tudott vagy tudhatott róla” elvének érvényesítését. A szabályozás céljának az olyan típusú biztosítéki rendszert tekinti – szemben egyes tagállamokkal – amely kvázi védelemben veszi a jóhiszemű vevőt és elkerüli az esetleges felelősség érvényesítését akkor, amikor a szándéka nem terjed ki az adóelkerülésre, amelyben partnerei adott esetben részt vesznek. Ez viszont elkerülhetetlenül a vevő tudatállapotának vizsgálatát jelenti, amely – a későbbiekben részletesen kifejtett okok miatt – igazgatási eszközökkel kérdéses. A szabályozás néhány tagállamban – a költségvetés védelmében – lehetővé teszi, hogy a nem utolérhető csalárd beszállító helyett a vevőn érvényesítsék a felszámított adót⁹⁴. Erre megvan az irányelvi felhatalmazás⁹⁵, hiszen a tagállamok meghozhatják az általuk szükségesnek tartott intézkedéseket az adócsalások visszaszorítása érdekében. A vevők érdekeinek védelmében meg kell teremteni annak a rendszerét, hogy a vevők ne legyenek kitéve annak a veszélynek, ha a partner adókötelezettségét nem teljesíti. Ezt ki lehetne küszöbölni egy olyan rendszer bevezetésével, ami lehetővé teszi, hogy az ügylet áfa tartalmát a vevő közvetlenül az adóhatóságnak, a nettó összeget pedig partnerének fizesse meg.

2.5. Határon átnyúló szolgáltatások

A telekommunikáció és az ahhoz kapcsolódó technológiák fejlődése jelentős kihívás elé állítja a héarendszert is. Különösen harmadik országokból nem adóalanyoknak nyújtott elektronikus vagy telekommunikációs szolgáltatások esetén merült fel ez a kérdés. A szolgáltatások teljesítési helyét az igénybevevő nem adóalanyok letelepedettsége határozza meg. A tagállamok ilyen esetben jelentős mértékben ki vannak szolgáltatva a harmadik országbeli adóalany önkéntes jogkövetésének.

⁹³ lásd Merkk: VAT deduction and member state sovereignty: (still) a good idea? (2018) 55–75.

⁹⁴ Az Áfa törvény 150. §-a részben ide sorolható. Ez a szakasz előírja, hogy a levonható előzetesen felszámított adó összegének erejéig az adóalany kezesként felel a rá áthárított adó megfizetéséért, ha az adó áthárítására jogalapot teremtő ügylet fejében járó ellenérték adót is tartalmazó összegét maradéktalanul nem térítette meg vagy egészben vagy túlnyomó részben nem pénzzel, nem készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel vagy nem pénzhelyettesítő eszközzel térítette meg.

⁹⁵ Irányelv 273. cikk

A Zöld Könyv két elméleti lehetőséget vet fel ilyen ügyletek esetén az adókötelezettség teljesítésének biztosítására: az egyik út az adóhatóságok együttműködésének szorosabbá tétele, a másik kevésbé vonzó út lehet a magánszemélyek harmadik országba történő kifizetéseinek a vizsgálata és a magánszemélyhez telepíteni az adókötelezettséget valamilyen módon. A digitalizáció témakörénél érinteni fogom az erre a kérdésre adott választ a jogalkotó részéről.

2.6. Jogalkotás

Fontos sarokpontja a héa rendszerének az a jogalkotási környezet, amelynek képesnek kell lennie választ adni az esetleges új kihívásokra. Az adónemet szabályzó Irányelv ugyan kötelező jogi aktus, de az implementáció már a tagállamokon múlik és kiegészítve ezt a folyamatot az egyes opcionális szabályokkal, oda juthatunk, hogy a rendszer inkább az inkonzisztencia irányába halad. A harmonizációt mindenképpen segítené, ha a rendszer szabályozása rendeleti úton történne, mert a mérlegelést kizáró egyértelmű szabályai révén nem engedne semmilyen rést vagy különbözőséget az egyes tagállamok jogrendszerében.

Előfordul, hogy egyes tagállamok nem az Irányelvnek megfelelően alkotják meg törvényüket, vagyis az Irányelv vagy annak módosításai nem megfelelően kerülnek implementálásra. Az uniós jog lehetővé teszi ilyen esetben kötelezettségszegési eljárás indítását, de igazán hatékony az lenne, ha szorosan végig lehetne kísérni az egyes tagállamok implementálási folyamatát.

Nem hatékony a végrehajtási szabályok elfogadásának folyamata sem. Tanácsi rendeletet csak a tagállamok egyhangú döntése alapján lehet elfogadni. A végrehajtási szabályokat pedig még az Irányelv módosításainak életbe lépése előtt kellene kibocsátani, hogy az érintetteknek elegendő idejük legyen felkészülni a változásra. Ez a rendszer nem működőképes. A Zöld Könyv felveti annak a lehetőségét, hogy a végrehajtási szabályok elfogadásához elegendő legyen a tagállamok többségének egyetértése.

A harmonizáció ellen hat a tagállamoknak biztosított derogációk hosszú sora is. Természetesen ez egy szükséges eszköz minden ország számára, hogy meghozza az adócsalások leküzdésére hivatott szabályokat, azonban megfontolandó annak a lehetősége is, hogy a Bizottság kapjon felhatalmazást gyors és hatékony intézkedések megtételére.

2.7. Az adófizetés módja

A héa rendszere megalkotásától fogva az önadózás elvére épül, az adófizetés biztosítása és az adócsalások elleni hatékonyság növelése azonban új módozatok átgondolását is szükségessé tette. A Zöld Könyv négy modellel kínálja megoldási javaslatot.

Az első modell alapján az adóalany a partnerének szánt fizetésre megbízást ad a bankjának, aki teljesíti a nettó összeg kifizetését a másik adóalany részére, majd teljesíti a meghatározott áfa mértékkel számolt adóösszeget az adóhatóság részére. Ez teljesen megszüntetné például a hiányzó kereskedő típusú csalási formációt, hiszen nem a számlakibocsátót terhelné az adófizetés. Ez természetesen teljesen más szemléletet követel meg az adóhatóságok és a gazdálkodók részéről, valamint nem nyújt megoldást a készpénzes ügyletekre. Az utóbbi években néhány állam kísérletet tett az ún. 'megosztott fizetés' modelljének bevezetésére⁹⁶. Olaszországban csak az ún. B2G (business to government) viszonylatban kötelező, azaz a

⁹⁶ Robert C. PRÄTZLER: Split Payments in VAT Systems – Is This the Future? *International VAT Monitor*, IBFD, 2018. április 66–70. https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/marketing/Journal_Previews/IVM/International-VAT-Monitor-Mar2018.html

törvényben külön meghatározott közhatalmi szervezetek kötelező az adót közvetlenül az adóhatóságnak utalni. Ez a szabályozás 2017-től kiegészítésre került közvetve vagy közvetlenül állami tulajdonban álló társaságok fizetési kötelezettségeire is. Ettől eltérő rendszer lépett hatályba 2017. október 1-től Lengyelországban, ahol az adót is tartalmazó számlát befogadó adóalanyok részére egy lehetőség, azaz a szabályozás első két évében nem volt kötelező ennek alkalmazása. A megosztott fizetés 2019. szeptember 1-től azonban az ügyletek egy meghatározott csoportjában kötelezővé vált akkor, ha annak értéke elérte a törvényi limitet (15000 PLN). Az ellenérték megosztása nettó- és adóösszegre a bank feladata, aki az adót a számlát kibocsátó adóalany nevében utalja át az adóhatóság részére. Amennyiben az adóalany ezt az opciót választja, elkerüli a partnere adókötelezettségének nem teljesítéséből származó mögöttes felelősséget. Emellett számos más előnyt is élvez adózó, például a megosztott fizetéssel érintett ügyletek esetében alacsonyabb az esetleges bírságösszeg, nincs késedelmi pótlék adókülönbözet esetén. Romániában az adóalanyok közötti fizetésre szintén alkalmazandó a megosztott fizetés azzal, hogy a vevő csak a nettó összeget utalja partnerének, az adót pedig egy kijelölt héaszámlára kell megfizetnie. Itt tehát nem a bank végzi a megosztást, hanem az ügyfél. Több tagállamban kezdődött közös gondolkodás egy ilyen fizetési mód bevezetéséről, azonban jelenleg ez a három tagállam alkalmazza ténylegesen a megosztott fizetést. Fontos megemlíteni, hogy az adóbevételekre gyakorolt pozitív hatása mellett rendkívül nagy adminisztrációs terhet jelent az adózóknak. Negatívumként említhető még a termékértékesítés végzőt vagy a szolgáltatásnyújtót érő kedvezőtlen cash flow mérleg, hiszen a levonható adót már nem fogja tudni ellentételezni a megkapott adóösszeggel. Ez azt jelenti, hogy folyamatosan visszaigénylő pozícióban lesz az adózó, mivel a partnerének felszámított adót nem neki fogják megfizetni és nem ő vállalja és fizeti be a törvény által előírt esedékességi időpontban. A megosztott fizetés tehát nem teljes sikertörténet, a legelőrehaladottabb lengyel szabályozás többszöri módosítása is azt jelzi, hogy van még mit tökéletesíteni rajta.⁹⁷

A második modell egy áfa monitoring rendszer felállításával számol. Ez a rendszer minden számlakapcsolatról gyors információt gyűjt be, ami az adókötelezettség megállapításához szükséges. Ez könnyen megoldható lenne, ha az összes B2B kapcsolatban kötelezővé válna az elektronikus számlázás.⁹⁸

Nem fékezne meg az adócsalást, de könnyebbé tenné a csalárd célra létrehozott társaságok felismerését az a javaslat, miszerint minden gazdálkodónak rendelkeznie kellene egy áfa adattárházzal, amihez az adóhatóságnak is joga lenne csatlakozni vagy közvetlenül vagy felhívást követően nagyon rövid időn belül.

A negyedik javaslat – amely felé néhány tagállam el is mozdult – az tulajdonképpen egy belső ellenőrzési rendszer, illetve az adójogi kötelezettség-teljesítés egyfajta adóhatóság által jóváhagyott formában történő teljesítése. Ennek a célja a bizalom erősítése az adózó és az adóhatóság között. A folyamat azonban időigényes és jelentős humán erőforrást köt le.

A Zöld Könyv megoldási javaslatokai közül tehát az első modell gyakorlati alkalmazására láthattunk példát, a megosztott fizetés mindenképpen pozitív hatással van az állami bevételek biztosítására, azonban ezen jogintézmény esetében is hangsúlyozni kívánom, hogy a megvalósítás az egyes tagállamok eljárásjoga által történik, amelyet a harmonizáció nem érint. Ha ugyanazon modellt is választják az államok, az adózók országoként különböző megoldási

⁹⁷ Urszula UCHMANSKA: Split Opinions about the Split-Payment Mechanism? A Discussion of the Polish Example. *International VAT Monitor*, IBFD, 2019. 159-165. https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2019_04_pl_1.pdf

⁹⁸ Magyarországon 2018. július 1-től minden 100.000 forintot elérő vagy azt meghaladó áfatartalmú ügylet esetében kötelező, 2020. július 1-től pedig értéktől függetlenül minden ügyletre

módokkal és eljárási kötelezettséggel találhatják szembe magukat, amely összességében rontja az Unió versenyképességét.

2.8. Az Európai Parlament reakciója a Zöld Könyvre

Az Unió legfőbb szerve sem burkolózott hallgatásba, hiszen véleménye a közös szándék egyértelművé tétele szempontjából vitathatatlan. A Zöld Könyvet követően 2011. október 13-án került elfogadásra határozati formában a hÉa jövőjéről⁹⁹ kiadott aktus, amely összefoglalja és „szentesíti” a Bizottság megállapításait és egyben irányadóként bocsátja azt az európai és a tagállami jogalkotók részére. Az Európai Parlament ezen dokumentumában visszhangzanak a Bizottság szavai, ezek közül a legfontosabb jövőbe mutató megállapításokat emelem ki. Emlékeztet arra, hogy az adónem egyik legfőbb jellemzője a semlegesség, amely alapelv biztosításának része az adóalap szélesítése és a levonási jog biztosítása.

A hÉa működési elvét illetően kijelenti, hogy „ígéretes és további elemzést igénylő vonalnak tűnik a vevő letelepedési helyén alapuló hÉarendszer, amelyet jól működő egyablakos rendszer bevezetésének kell kísérnie”. Az egyablakos rendszer bevezetését 2015. január 1-re tette, amely ebben a formában meg is valósult. Megjegyzem, hogy ez a mechanizmus az elektronikus szolgáltatásokat kibővítve a telekommunikációs és audiovizuális szolgáltatásokra terjedt ki ezen időponttól, ami a korábbi ún. super mini Stop-Shop rendszerhez képest bővülés, de a szolgáltatások egészét illetően még messze nem volt teljes.

Az Európai Parlament határozatában felhívta a tagállamokat, hogy – az Irányelv adta kereteken belül – szűkítsék az általános hÉamértéket 18-25 %-ra. Ennek a sávnak a felső határát jelenleg csak Magyarország haladja meg a 27 %-os általános kulccsal.

Álláspontom szerint nem az adóhatósági gyakorlat és az adócsalások elkerülését, mind inkább az ideális hÉarendszer formálását célozza az az instrukció, hogy a tagállamoknak csökkenteniük kellene a bevallási gyakoriságot és egyszerűsíteni kell a hÉamentes kivitelhez szükséges bizonyítékokat. Ezen gondolatok támogatásra méltóak, azonban a későbbiekben részletezett jogesetek és azok kétes megítélésének tapasztalatai tükrében ezen célok megvalósítása bizonytalanságokat eredményezne az adóbeszedés terén.

Fontos és régóta húzódo tartozása az európai jogalkotásnak a „nyelvileg semleges sablonon alapuló” európai számla megalkotásának igénye. Ez azért is fontos, mert az Irányelv ugyan tartalmazza a számla kötelező alaki kellékeit, a számla megjelenése formailag rendkívül nagy diverzifikációt mutat és a tagállamoknak ezen belül is van mérlegelési joguk, hogy mit kell és mit nem kell feltüntetni a számlán. Elég csak a vevő adószámára, mint kötelező adatra gondolni, aminek egyes eseteit tartalmazza az Irányelv, de például a magyar Áfa törvény általánosságban írja elő belföldi teljesítésű ügyletek esetében¹⁰⁰.

A Parlament állásfoglalása egyértelműbb a Zöld Könyvnél a jogi eljárás tekintetében és felhívja a tagállamokat, hogy irányelvek helyett lehetőség szerint rendeletet alkalmazzanak, „mivel ezek azonnali harmonizációt és jogbiztonságot teremtenek.” A végrehajtási szabályok elfogadása kapcsán pedig megismétli a Zöld Könyv intézőjének a tagállamok többségének döntésével megalkotandó szabályok előtérbe helyezésével.

⁹⁹European Parliament resolution of 13 October 2011 on the future of VAT (2011/2082(INI))
<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P7-TA-2011-0436+0+DOC+PDF+V0//EN>

¹⁰⁰ Áfa törvény 169. § dc) pontja

3. A Zöld Könyv utóélete

3.1. A Bizottság javaslatai

A Bizottság 2011. december 6-án egy közleményt¹⁰¹ adott ki, amiben összefoglalta a Zöld Könyvre beérkezett reakciókat. Említésre méltó, hogy 1700 javaslat, észrevétel érkezett, amely élénk részvételnek számít ilyen típusú társadalmi vitában. A vitában részt vevők megerősítették a Zöld Könyvben megfogalmazott változtatási igényeket, hangsúlyozva a versenyképesség érvényesítését és azt a jelenlegi versenyhátrányt, amit az adózással együtt járó többletköltségek okoznak.

A héa rendszerének megváltoztatása rendkívül kényes kérdés, hiszen a tagállamok érthető módon ragaszkodnak a jelenleg realizálható jelentős költségvetési bevételhez, éppen ezért bármilyen módosítás csak lépésről lépésre, hosszú távon képzelhető el.

Az említett közlemény az egyszerűsítés elve mellett igen érdekes összefüggéseket említ. Nyilvánvalóan egy becslésről van szó, amikor kijelenti, hogy a jelenlegi rendszer az adózók részére rendkívül magas adminisztrációs költséggel jár, ami a beszédett áfa összegének 2-8 %-a közé tehető. A kisvállalkozásoknak pedig nemcsak hogy költség, hanem sokszor áthidalhatatlan akadály is a héakötelezettség teljesítése határon átnyúló ügyletek esetében. A becslések alapján a tagállamok szabályozásában rejlő eltérések 10 %-os csökkentése az Unión belüli kereskedelem 2,6 – 3,7 %-os növekedésével járna, ami 0,2 – 0,4 %-os GDP növekedéssel párosulna.

Szintén fontos összefüggésre mutat rá a jelentés az adókulcsok diverzifikációját illetően. Az egységes piac szempontjából – mint ahogyan arra a Zöld Könyv is céloz – rendkívül kívánatos az adókulcsok harmonizációja. Ennek kimutatható hatása az európai gazdaságra jelentős lenne, becslések alapján az ebben rejlő eltérések 50 %-os csökkentése, vagyis az adókulcsok ilyen arányú közelítése 9,8 %-kal növelné a közösségi kereskedelmet, ami az előrejelzés szerint 1,1 %-os GDP növekedéssel járna.

Még két adatot emelnék ki a jelentésből a kedvezményes adókulcsokat illetően, amelyek használata szintén széleskörű palettán mozog a tagállamok között. Egy 9 tagállamban végzett felmérés szerint meglepően nagy eltérést mutat, hogy a kedvezményes kulcsok mekkora arányt képviselnek az adott tagállam héa bevételeihez képest. A legalacsonyabb ráta 8,2 %, vagyis a kedvezményes kulcsnak köszönhetően ennyivel kevesebb bevétel folyik be ahhoz képest, mintha kizárólag az általános adókulcs használatával számolnánk ki a bevételt, a legnagyobb viszont 53,3 %, vagyis a kedvezmény mértéke az adóból származó költségvetési bevétel fele egy tagállamban. A kedvezményes adókulcsok szűkítése éppen ezért azzal a pozitív hatással járna, hogy ugyanazon államháztartási bevételek biztosítása alacsonyabb standard adókulccsal is elérhető.

Fontos kiemelni a jelentés adócsalások megelőzésére vonatkozó irányelveit. Először is eleget tesz a tagállamok azon igényének, miszerint az adócsalásokra adandó válasz sokszor sokkal gyorsabb reagálást követel meg az Unió részéről, mint amit a döntéshozatali rendszer garantálni

¹⁰¹ COM(2011) 851 6.12.2011 a bizottság közleménye az európai parlamentnek, a tanácsnak és a gazdasági és szociális bizottságnak a héa jövőjéről Úton egy egyszerűbb, stabilabb és hatékonyabb, az egységes piacra szabott héa-rendszer felé

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf

tud. Az adóelkerülési gyakorlatok megállítására ezért napirendre tűzte egy gyorsreagálási mechanizmus létrehozását, amely meg is valósult.

Az adócsalások elkerülésének egy másik tengelye az adóhatóságok hatékonyságának javítása. Ennek egyik sarokköve a többoldalú ellenőrzések (MLC) gyakorítása, mivel hatékonyak bizonyul a határon átnyúló csalások felderítésére. A másik célkitűzés ebben a körben az adóhatóságok teljesítményének összehasonlítása az adóbeszedés hatékonyságát tekintve. Természetesen a mérés nem összehasonlítható körülmények között történik, gondoljunk csak például a holland és a magyar adófizetési morálban rejlő alapvető különbségre.

Elérendő célként fogalmazza meg a dokumentum továbbá az együttműködés szorosabbá tételét harmadik országokkal, hiszen a csalások nem érnek véget az Unió határainál. Ennek eredményessége azonban eltérő, sokszor inkább csak terv marad.

3.2. A hatékonyság kérdései

Az Unió jogrendszere ugyan elméletben egy egységes adónemet teremtett, azonban a sok kötelező elem és szűk mozgástér mellett a tagállamok adminisztrációjának és jogalkotásának hatékonysága és célszerűsége különböző lehet. Itt szükséges megemlíteni az OECD fogyasztási adókat illetően kiadott összefoglalóját¹⁰², amely áttekinti az Unió szervei által is nyomon követett jelenségeket, hangsúlyozza az adónem semlegességét és határon átnyúló hatásainak jelentőségét. Fontos célként tűzte ki ugyanakkor a hatékonyság növelését és az adócsalások elleni harcot. Az adóbeszedés hatékonyságának mérésére létrehoz egy mutatószámot (VRR - VAT Revenue Ratio). A mérés alapja a teljes nemzeti fogyasztás, amely – minthogy a héa a végső fogyasztót terheli – a háztartások, nonprofit szervezetek és a kormányzat kiadásaiban testesül meg. Ez a tört nevezője, a tört számlálója pedig a befolyt héa bevétel. A befolyásoló faktorok természetesen a héa mentességek, a kedvezményes adókulcs és a tört számlálója kapcsán az adóbeszedés hatékonyságából eredő eredménytelenség, mivel a tényleges bevétel kerül a számításba, nem pedig az alkalmazott adóalap.

Az eredmény elemzéséhez annyi útmutatót érdemes adni, hogy minél közelebb van ez az arányszám az 1 értékhez, annál hatékonyabb a héa rendszer az adott országban, minél közelebb van a zéróhoz, annál kevésbé semleges és hatékony az adó. A mérés 1976 és 2009 között mérte az OECD tagállamok adórendszerét. Magyarországon ez a mutató 1992-ben 0,3 volt – bár csak 1996-ban csatlakoztunk a szervezethez –, 2009-ben pedig 0,62, tehát egyértelmű a fejlődés. Ezzel a középmezőnyben helyezkedünk el, az OECD átlag 2009-ben 0,55 volt. Megemlítendő Új-Zéland 0,99-es és Luxemburg 0,92-es mutatója vagy a másik póluson Spanyolország 0,34-es mutatója.

3.3. A megoldás kulcsa: az egyablakos rendszer

Az egyablakos rendszer a héa életében egy folyamatosan bővülő mechanizmus annak megoldására, ha egy vállalkozás más tagállamokban letelepedett nem adóalany személyeknek nyújt szolgáltatást. A teljesítési helyre vonatkozó szabályok szerint – amennyiben a teljesítés helye az igénybevevő tagállama – akkor a szolgáltatást nyújtónak több tagállamban is regisztrálnia kell és az adót ezen tagállamok szabályai szerint kell bevallania és befizetnie. Az eljárási szabályok heterogének, adott esetben más-más adókulcsot is kell alkalmaznia. Erre ad elméleti választ az egyablakos mechanizmus, ami azt jelenti, hogy elegendő egy tagállamban regisztrálni, majd a különböző tagállamokban teljesülő ügyletek utáni adókötelezettségnek a

¹⁰² Consumption Tax Trends 2012 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues OECD

regisztráció tagállamban kell eleget tenni. A következőkben ennek eddigi megvalósulási formáit mutatom be röviden.

3.3.1. Elektronikus szolgáltatások

Az Irányelv preambuluma¹⁰³ kiemelte, hogy külön szabályozást kell megállapítani az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat biztosító olyan gazdasági szereplők pénzügyi kötelezettségei teljesítésének megkönnyítése érdekében, amelyek nem telepedtek le a Közösségben és a héa céljából azonosítóval történő ellátásuk a Közösségen belül nem szükséges. E szabályozás alkalmazásában bármely olyan gazdasági szereplő, amely elektronikus úton nem adóalanyok számára ilyen szolgáltatásokat biztosít a Közösségben, választhatja azt, hogy egyetlen tagállamban igényel azonosító számot, amennyiben őt a Közösségben a héa szempontjából más módon nem tartják nyilván. Ez tehát egy már létező rendszer 2003 óta, azonban szűk körű, ezért is hívják 'super mini OSS' (One Stop Shop) rendszernek. A szűkkörűségét az adta, hogy kizárólag elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra volt alkalmazható és kizárólag nem a Közösségben letelepedett adóalanyok által nyújtott szolgáltatások esetén volt alkalmazható akkor, ha azt a Közösségben letelepedett nem adóalanyoknak nyújtják.

Az egyszerűsítés lényege az, hogy a Közösségben nem letelepedett adóalanyok elegendő egy tagállamban adószámot kérnie, ezt követően a többi tagállamban keletkező adókötelezettségének is ebben a tagállamban fog eleget tenni, azaz nem kell minden olyan tagállamban bejelentkeznie, adószámot kérnie és vállalni az adminisztrációs nehézségeket, amely tagállamban a szolgáltatás igénybevevője letelepedett. Így annak a svájci szoftverfejlesztéssel és értékesítéssel foglalkozó társaságnak, aki – többek között - magánszemélyeknek nyújt számítógépes vírusirtó programfrissítést letölthető módon előfizetéssel Nyugat-Európa országaiban, nem kell külön Németországban, Franciaországban, Belgiumban stb. adószámot kérnie és az ottani szabályoknak megfelelően eleget tenni az eljárási kötelezettségeknek, hanem választása szerint ezt megteheti csupán egyetlen országban.

Természetesen minden nyújtott szolgáltatásról bevallást kell tenni, így a kiválasztott egy tagállamban benyújtott héa bevallás tartalmazza az azonosítószámot, az adó-megállapítási időszakban nyújtott elektronikus szolgáltatások héa nélküli teljes összegét fogyasztási tagállamonként, valamint az adó teljes összegét. A bevallásban szerepelnie kell az alkalmazandó adómértékeknek és a fizetendő adó teljes összegének is.

3.3.2. Mini OSS

Az Irányelv úgy rendelkezik, hogy 2015. január 1-jétől a nem adóalanyok részére nyújtott távközlési-, rádió- és televízió műsor és elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat abban a tagállamban kell adóztatni, ahol a szolgáltatás igénybevevője letelepedett, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található, függetlenül az e szolgáltatásokat nyújtó adóalany letelepedésének helyétől¹⁰⁴. Ez az egyablakos rendszer tekintetében a korábbiakhoz képest két irányban is bővülés, egyrészt a szolgáltatások körében, hiszen kibővül a távközlési-, rádió- és televízióműsor-szolgáltatásokkal, valamint kiterjed a Közösségen belül letelepedett adóalanyokra is, mint szolgáltatást nyújtókra. Ebben a rendszerben is igaz, hogy csak azon ügyletekre lehet alkalmazni, ahol a szolgáltatást igénybevevők a Közösség területén letelepedett nem adóalanyok.

¹⁰³ Irányelv preambuluma 56. bekezdése

¹⁰⁴ Megállapította: a Tanács 2008/8/EK irányelve (2008. február 12.) a 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról 5. cikk

A Bizottság 2013. október 23-i keltezéssel közzétett egy útmutatót¹⁰⁵ ennek az új rendszernek a használatáról. Ez a szisztéma lényegét tekintve két alkalmazási módot különböztetett meg: egyrészt az uniós sémát, ami azt jelenti, hogy a szolgáltatást nyújtó a Közösség területén letelepedett adóalany, aki az egyablakos rendszert csak azon tagállamokra alkalmazhatja, ahol székhellyel, illetve telephellyel nem rendelkezik. Az ő esetükben azonosító kiadására nincs szükség, mert rendelkezik uniós adószámmal. Ha egy adóalany több tagállamban is rendelkezik letelepedéssel (telephellyel), akkor valamely telephelyét kell kiválasztani, amely tagállamban eleget fog tenni az ebből származó kötelezettségeinek. A nem uniós séma alapján, a Közösség területén letelepedéssel nem rendelkező adóalanyok a korábbi super mini OSS rendszerhez hasonlóan szabadon választhatnak, hogy mely tagállamban kérnek azonosítót.

Ez a változás megjelent a hazai Áfa törvényben is 2015. január 1-től¹⁰⁶, a módosítás alapvetően a harmonizációt szolgálja és a legális adóoptimalizáció lehetőségét zárja ki azzal, hogy ne a szolgáltatást nyújtó letelepedése határozza meg az alkalmazandó adó kulcsát¹⁰⁷. Eddig ugyanis a távolról nyújtható szolgáltatás után felszámítandó adó mértékét a szolgáltatást nyújtó letelepedése határozta meg, amelyet aszerint lehetett megválasztani, hogy mely tagállamban adózik a legkisebb adókulccsal.

3.3.3. A jövő lehetőségei

A fentiek alapján látjuk azt, hogy az egyablakos rendszer jelentős könnyebbséget jelent a szolgáltatásait az Unió több tagállamában is nyújtó vállalkozásoknak. Amennyiben ez valódi egyszerűsítés, úgy a jövőt az jelentheti, hogy minden, nem a letelepedés tagállamában teljesült ügylet adókötelezettségét ilyen módon teljesíthetnék a vállalkozások. Ennek megfelelően elegendő lesz egy adóhatósággal kapcsolatban állni, a formákat ott intézni. A Héa Szakértői Csoport 2014. június 12-én megjelent véleményében¹⁰⁸ a változások melletti elkötelezettséget sürgeti a tagállamok és az illetékes szervek részéről. A Szakértői Csoport álláspontja szerint a Bizottságnak tanulmányokkal és hatástanulmányokkal tovább kell vizsgálnia a változások kihatását az üzleti szektorra és a tagállamokra, minden tagállamnak elkötelezettnek és nyitottnak kell lennie az új javaslatok és átalakítási szándékok kapcsán.

A digitalizáció témakörénél részletesebben kitérek a távolról nyújtható szolgáltatások és a távértékesítésre vonatkozó szabályok módosítására – előbbi 2019. január 1-től hatályos, utóbbi 2021. január 1-től lesz hatályos – azonban fontos itt megemlíteni, hogy ezen időpontokkal az egyablakos rendszer jelentősen kibővül és lényegében minden szolgáltatásra alkalmazhatóvá válik, valamint a távértékesítésre is Közösségen kívüli és Közösségen belüli relációban. Ezen eljárási eszköz képzeletbeli koronáját a végleges héarendszer megvalósítása tenné fel, amely teljes körűvé tenné használatát.

A héarendszer végső állapotában tulajdonképpen az eddig taglalt mini és super mini OSS rendszerhez képest teljes OSS rendszert jelentene, hiszen minden nem belföldi felek közötti ügyletre kiterjedhet. Ez az egységes piac akadály- és versenyhátrány-mentes megvalósulását szolgálná. Ez a tagállamok részéről rendkívül szoros együttműködést és az eljárási szabályok területén szinte teljes harmonizáltságot követel meg, nem beszélve egy pontos elszámolási

¹⁰⁵ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_en.pdf

¹⁰⁶ Az Áfa törvény 45/A. § (1) bekezdését módosító 2014. évi XXXIII. törvény 9. §-ával

¹⁰⁷ KOVÁCS-KOZMA Zsuzsanna: Az általános forgalmi adó törvény 2015. évi változásai. *Önadózó* 2015/01.

¹⁰⁸ Opinion of the vat expert group on the definitive vat regime 12 June 2014

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/expert_group/opinion_vat_2014.pdf

rendszer létrehozásáról. Fontos körülmény, hogy az egyablakos rendszerben a nyilvántartásba vevő tagállam nem a befizetés címzettje, mert az adó a fogyasztás szerinti tagállamot illeti meg. Mégis, a nyilvántartásba vevő tagállam adóhatóságának van ráhatása a bevallás benyújtására és az adó megfizetésére. Érdekes kérdés, hogy az adóeljárás és az adóellenőrzés milyen hatékonyan működne akkor, ha az adóhatóságok annak a tudatában folytatnák eljárásukat, hogy eredményesség esetén az adóbevétel más tagállam államháztartását gyarapítaná. Erre vonatkozóan még nincsenek releváns tapasztalatok.

A dolgozatomban többször érintem az anyagi jogi harmonizáció és az eljárásjogi harmonizáció hiánya közötti ellentmondást és az ebből származó anomáliákat. Az egyablakos rendszer eljárási kereteit a tagállamok saját eljárásjogukban rendezik, így a Magyarországon történő nyilvántartásba vételről és annak feltételeiről az Art. rendelkezik¹⁰⁹. Ebben a szférában ugyanakkor már nehézségekhez vezet az eljárásjogi heterogenitás. Két példát említek erre vonatkozóan. Egyrészt mivel az egyablakos rendszer csak a fizetendő adót kezeli, ezért, ha a fogyasztás szerinti tagállamban a le nem telepedett adózónak levonható adója keletkezne, akkor azt csak a külföldi adóalanyokra vonatkozó áfa-visszatérítési szabályok szerint tudja visszaigényelni. Ennek eljárási szabályai viszont tagállamonként eltérőek lehetnek, noha az Irányelv ad némi keretet. Ez az eltérés érintheti az eljárás menetét, a kiutalás és az eljárás határidejét stb., annak ellenére, hogy a 2008/9/EK¹¹⁰ irányelv ennek kereteket szab. Jobb példa erre az egyablakos rendszerben benyújtott bevallás utólagos módosításának szabálya, amely csak három év, de az elévülésre vonatkozóan nincs tagállami harmonizáció¹¹¹, így mondhatni ez a „legkisebb közös többszörös”. A nyilvántartásba vétel szerinti tagállamban az adómegállapítási jog elévülése tehát két határidőhöz van kötve, amely semmiképpen nem tekinthető adminisztratív egyszerűsítésnek.

Bizonyos tehát, hogy az egyablakos rendszer a jövő záloga, egyelőre azonban ez nem jár együtt technikai egyszerűsítéssel. Megoldja az alapvető anyagi jogi problémát, de új, megoldandó eljárási kihívásokat támaszt.

3.4. Egységes adóbevallás szükségessége

A bevallással kapcsolatos gondolkodás elsősorban a versenyképesség előmozdítása miatt releváns. A bevallás az adózó és az állam közötti kapcsolat legalapvetőbb dokumentuma. Az Európai Bizottság 2013. október 23-án javaslatot tett egy egységes európai héabevallásra¹¹². Nyilvánvaló célja ennek a javaslatnak az adminisztratív terhek csökkentése a vállalkozások részére, másrészt a bevallások kezelésének közelítése a tagállamok között. Fontos lépés lenne ennek megalkotása, hiszen a Bizottság sajtóközleménye szerint – mely ugyanezen a napon jelent meg – az adóalanyok évente 150 millió héabevallást nyújtanak be, számítások szerint ezzel az Unióban működő gazdálkodók 15 milliárd eurót is megtakaríthatnak.

Az egyes tagállamokban használt nyomtatványok, űrlapok teljesen heterogének, nem beszélve a nyelvi különbözőségről, ami szintén költséget jelent az adózók számára. Az egyes országok

¹⁰⁹ Adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény XIII. fejezete a távolról nyújtható szolgáltatásokat nyújtó adózókra vonatkozó különös szabályokról

¹¹⁰ A TANÁCS 2008. február 12-i 2008/9/EK irányelve a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adó visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról

¹¹¹ MAGONY Krisztina: *A távolról is nyújtható szolgáltatások áfabeli kezelése* Adóvilág 2019/6. 44.

¹¹² COM(2013) 721 final 2013/0343 (CNS) Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com\(2013\)721_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com(2013)721_en.pdf)

között jelentős különbség van tekintetben, hogy milyen adatokat kell a bevallásban feltüntetni és abban is, hogy milyen gyakorisággal.¹¹³ Azt lehet mondani, hogy az általános bevallási időszak a havi bevallás néhány tagállam kivételével. Fontos a bevallási gyakoriság előírásánál figyelembe venni, hogy a nagyobb gyakoriság nagyobb munkaterhet is jelent a vállalkozásoknak és az adózóknak egyaránt, ugyanakkor megvan az az előnye, hogy az adózó hamarabb jut a visszatérítéséhez. Érdekes kivételként említhető Írország, ahol kéthavi az általános bevallási gyakoriság. Szlovákia, Csehország, Magyarország, Spanyolország és Hollandia a negyedévi gyakoriságot alkalmazza fő szabályként. A tagállamok sok esetben valamilyen feltételhez kötik a gyakoribb bevallási kötelezettséget, így például Dániában 15 millió dán korona forgalom felett havi, az azt meg nem haladó forgalommal bíró vállalkozások esetében negyedévente kell eleget tenni a bevallási kötelezettségnek. Szintén egy egyedi megoldást alkalmaz Luxemburg, ahol bizonyos forgalom felett a havi vagy negyedéves bevalláson túlmenően a vállalkozásoknak éves bevallást is be kell nyújtaniuk, gyakorlatilag duplikált adminisztratív kötelezettségnek kell eleget tenniük. Teljesen logikusan merül fel az adózói oldalról, hogy a nemzetközi ügyletek esetében a versenyképesség megőrzése egyszerűsítést igényel.

A javaslat röviden összefoglalva a következőket tartalmazza: fő szabályként a bevallást havonta kell benyújtani, ez alól a mikrovállalkozások jelentenek kivételt, a bevallásban feltüntetett adót pedig a tárgyhót követő hónap végéig megfizethetik. A bevallási időszak maximum egy év lehet, de lehetőségük lesz a tagállamoknak a benyújtás és megfizetés határidejét a tárgyidőszakot követően még egy hónappal kitolni, ez azt jelenti, hogy a tárgyidőszakot követő második hónap végénél tágabb határidőt nem írhatnak elő a bevallás benyújtására és az adó megfizetésére. Az egyes tagállamokban jelenleg is kötelező éves összesítő bevallás benyújtási kötelezettsége megszűnik, valamint minden országban általános lesz a bevallások elektronikus úton történő benyújtásának lehetősége.

Formailag a bevallás öt adatsoportot tartalmazna és 26 adatmező kitöltésére adna lehetőséget, amelyből a mentességek legfeljebb 5 adatmezőt vehetnének igénybe. Van ugyan lehetőség a 26 adatmezőn kívül más adatot is bekérniük a tagállamoknak, erre azonban csak rendkívül alátámasztott indokok alapján, derogáció útján kerülhet sor. Ez az egységes európai formátum fontos lépés lenne az adminisztrációs terhek csökkentése útján, amit egy rövid összehasonlítással azzal tudok szemléltetni, hogy az ír áfabevallás 8 sort tartalmaz, míg a magyar 108 sossal bír.

Eltérő ütemmel vezetik be a tagállamok a valós idejű adatszolgáltatás kötelezettségét, amely a digitalizáció egyik fontos megjelenése az eljárásokban¹¹⁴. Az egyik ilyen típusú adatszolgáltatás a Standard Audit File for Tax (SAF-T), amely lényegében az adózók által szolgáltatott sztenderdizált adatsomag, és segíti az adóhatóságokat a gazdasági folyamatok jelenidejű nyomon követésében. Ezt elsőként Portugália, Ausztria és Luxemburg vezette be, jelenleg több más tagállam – Magyarország is – vizsgálja az általánossá tétel lehetőségét. Abban is van eltérés, hogy ezt egyes államok kötelezővé tették minden gazdálkodó részére, mások adózói igény alapján teszik lehetővé. Az online számlarendszer bevezetése kapcsán Spanyolország elsősege említhető meg, Magyarország ebben a folyamatban az ezüstérmes.

¹¹³ Quick Reference to European Vat Compliance Deloitte Wolters Kluwer 2018 11-4 - 11-6

¹¹⁴ Aleksandra BAL: VAT Trends in Europe: Digitalization and Real-Time Filing. Tax Notes International, 2019.02.18. 717-723.
[https://library.ibfd.org/client/en_GB/ibfdlibrary/search/detailnonmodal/ent:\\$002f\\$002fSD_ILS\\$002f0\\$002fSD_ILS:117018/ada](https://library.ibfd.org/client/en_GB/ibfdlibrary/search/detailnonmodal/ent:$002f$002fSD_ILS$002f0$002fSD_ILS:117018/ada)

Emellett ki kell emelni Olaszország klíringrendszerét, amely adóhatósági jóváhagyáshoz köti a számla kibocsátását. Ez lényegében a legerőrehaladottabb online ellenőrzési lehetőség.

Összességében az adózoói adatszolgáltatás, köztük az adókötelezettség bevállása is az eljárásjog azon fontos kelléke, amely egységesítésre szorul. Bizonyos az, hogy a jövő meg fogja követelni az azonos formátumot azért, hogy ez egységesen kezelhető, esetleg lekérdezhető és az adatfeldolgozáshoz minden tagállamban többletművelet nélkül használható adatsor legyen, különös tekintettel a kockázatkezelésre.

4. Új lendület a héa szabályozásában

A hozzáadottérték-adó története és európai fejlődése sok évtizedre nyúlik vissza, ennek ellenére a ma működő rendszer nem egy végleges szerkezet. A tagállami heterogenitás és az állami bevételek védelme azonban olyan sarokkövek, amelyek csak hosszan tartó egyeztetésekkel és alapos elemzésekkel mozdíthatóak meg. A 2007 óta érvényben lévő Irányelvet és az annak megfelelő tagállami szabályokat illetően az elmúlt tíz évben csak kisebb módosítások történtek és itt elsősorban az országhatárokat átlépő ügyletek szabályozására kell gondolni. Természetesen ez nem egy tétlen időszak volt, gondoljunk csak az előzőekben ismertetett Zöld Könyvre, és az azt követő társadalmi vitára, valamint az Európai Parlament és a Tanács állásfoglalásaira. Ezt a folyamatot kívánta felgyorsítani a Bizottság által 2016. áprilisában kiadott közlemény¹¹⁵, amelynek a címe is („time to decide”) a közös gondolkodás felgyorsítását sürgeti.

Ez a közlemény az egységes piacot jobban megvalósító áfa rendszert helyez kilátásba, amely alkalmas a 21. század követelményeinek teljesítésére. A héa jelentőségét illetően megjegyzi, hogy ennek az adóbevételnek a részaránya uniós szinten is növekszik, 2014-ben az EU GDP-jének a 7 %-át jelentette¹¹⁶.

A héa szabályozásának irányait a Bizottság a következőkben látja. A határon átnyúló ügylet során fellépő költségek jóval magasabbak mint a belföldi ügyletekkel együtt járó költségek, amelyek visszafogó hatással vannak elsősorban a kis- és középvállalkozásokra. A Bizottság fontos célként kezeli az e-kereskedelem előtt álló adóakadályok felszámolását. Ennek egyik lépése az Unión kívülről érkező kis értékű áruk adómentességének megszüntetése, mivel a kis értéktől függetlenül versenyelőnyt élvez az Eu-n belüli ügyletekkel szemben. Fontos célkitűzés ebben a körben az egyablakos rendszer (One Stop Shop) kiterjesztése, valamint egy egyszerűsítés bevezetése, amely azt jelentené, hogy egy bizonyos összeghatár alatt nem lenne szükséges más tagállamban az adminisztratív bejelentkezés.

Az adókijátszás egyre nagyobb fenyegetést jelent az adóbevételekre. Egy 2015-ös adat szerint az elvárt és a ténylegesen beszedett adó közötti különbség 50 milliárd euró volt uniós szinten. 2016-ban és 2017-ben az adórés megközelítőleg 10 %-os volt a héabevételekhez viszonyítva¹¹⁷. Az adórés csökkentésének egyik módja az adóhatóságok közötti együttműködés elmélyítése.

¹¹⁵ COM(2016) 148 final A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és az európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak egy, a héára vonatkozó cselekvési tervről – Úton egy egységes uniós héaövezet felé – új döntések szükségletnek

¹¹⁶ Ez a 2018-as adatok szerint sem változott gyökeresen (7,1 %). *Taxation in 2018 Tax-to-GDP ratio up to 40.3% in EU A one-to-two ratio across Member States*. Eurostat, 2019. október 30. <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/10190755/2-30102019-AP-EN.pdf/68739572-f06a-51e4-3a5b-86e660a23376>

¹¹⁷ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report. Institute for Advanced Studies, Varsó, 2018. 19. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf

Ez az együttműködés nem új keletű dolog, számos formája létezik, azonban a Bizottság ennél hatékonyabb formát látna jónak. Nem értékeli megfelelőnek az Eurofisc működését sem, ezért a kockázatelemzést uniós szinten látja megvalósítandónak, olyan módon, hogy az uniós szinten dolgozó kockázatelemzőknek hozzáférésük legyen a tagállami releváns információkhoz is.

Az adórés csökkentésére előirányzott terv másik eleme az adóhatóság hatékonyságának növelése. Ez jelentheti a digitális lehetőségek alkalmazását, ami egyúttal az adminisztratív terhek csökkenését is jelenheti. A másik oldala ennek az intézkedésnek egy, az együttműködés formáit konkretizáló eljárási rend az adóhatóságok között, ami mélyítené a bizalmat és nagyobb kapacitást kölcsönözne az együttműködésnek az adócsalások elleni küzdelemben. Ennek részeként előirányoznak egy kölcsönös párbeszédet a 28 tagállam adóhatóságának vezetője között. Szintén az adórés csökkenését célozza a bizalom erősítésének szándéka adózók és adóhatóságok között, bár ennek konkrét megvalósíthatóságát nem részletezi a közlemény.

Az adórés kapcsán meg kell jegyezni, hogy Magyarország – köszönhetően a gazdaság fehérítését célzó intézkedéseknek – jelentős sikert mondhat magáénak az adórés csökkentéséért vívott küzdelemben. A teljesen pontosnak nem mondható számítások szerint hazánk 2016-ra a 2012-es 22 %-ról 13 %-ra csökkentette a héarést. Ez 9 %-os változás úgy, hogy az áfa rendszerben strukturális változás nem történt¹¹⁸. Ennek az egyébként örvendetes tendenciának látszik ellentmondani Friedrich Schneider becslése¹¹⁹ az árnyékgazdaság növekedési ütemével kapcsolatban. Ezen tanulmány szerint ugyanis az uniós tagállamok közül 2015-ről 2016-ra három országban nőtt az árnyékgazdaság mérete, Franciaországban, Luxemburgban és Magyarországon, ezen kívül Franciaország mellett Magyarország mutatja a legnagyobb növekedést is ebbe a kedvezőtlen irányba. Számszerűsítve ez azt jelenti, hogy – hangsúlyozva a számítások becslésre alapozását – a 2015. évi 21,9 %-ról 2016-ban 22,2 %-ra nőtt az árnyékgazdaság kiterjedése.

A jelenlegi héarendszer átmenetisége egyben a gyengesége is. A határokon túlnyúló ügyletek során a héalánc megszakad, hiszen beépül egy adómentes termékértékesítés is, amely az adóelkerülés melegágya. Éppen ezért szükséges a Közösségen belüli ügyleteket is a belföldi ügyletek mintájára adóztatni. A közlemény kitér röviden annak vizsgálatára is, hogy mi lenne egy egységes fordított adós rendszer végkimenetele, amely egyébként szintén az adócsalások kiszűrését célozná. Egy ilyen rendszerben az adóztatás kizárólag a láncolat végén történne, azaz a végső fogyasztást terhelné az adó. A jelenlegi rendszerben egy, az adóbevételek beszedését elősegítő körülmény, hogy a láncolat végén jellemzően nagy, megbízható adózók vannak, akik a végső fogyasztást terhelő adót felszámítják és befizetik a költségvetésbe. Egy, csak az utolsó ügyletet terhelő egyenes adózás új adócsalási formációkat alkotna, mert akkor a fogyasztóknak értékesítő adózók lehetnek az adókikerülést folytató adózók, akik kiskereskedelmi tevékenységükhöz szerzik be elméletileg a terméket vagy szolgáltatást.

Az új struktúra tehát a belföldi ügyletek mintájára építene abból a célból, hogy a 'crossborder' ügyletek ne adjanak lehetőséget az adóelkerülésre, ugyanakkor az adóztatás megmaradna a rendeltetési hely szerinti adózás elvénél. Ez azt jelenti, hogy az értékesítő a cél szerinti tagállam héakulcsával hárítaná át az adót, amely a cél szerinti tagállamot illeti meg. Ennek a rendszernek

¹¹⁸ Grzegors PONIATOWSKI – Mikhail BONCH-OSMOLOVSKIY – José María DURÁN-CABRÉ – Alejandro ESTELLER-MORÉ – Adam SMETANKA: *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final report*. Warsaw.Center for Social and Economic Research, 2018. 43. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf

¹¹⁹ Friedrich SCHNEIDER: *Estimating the Size of the Shadow Economies of Highly Developed Countries: Selected new Results* CESifo Dice Report 4/2016 48–50. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/167285/1/ifo-dice-report-v14-y2016-i4-p44-53.pdf>

a zökkenőmentes és költséghatékony működtetéséhez elengedhetetlen szükség van az OSS-rendszer továbbfejlesztéséhez.

A tervezet nagyobb mozgásteret biztosítana a tagállamok számára a kedvezményes adókulcsok alkalmazása céljából. Ennek oka, hogy a jelenlegi rendszer nem tart lépést a gazdasági és technológiai fejlődéssel. A szubszidiaritás elvéből következik, hogy csak akkor kell uniós eszközöz nyúlni, ha egy adott jelenség kezelése tagállami szinten nem oldható meg. Ennek az új célmeghatározásnak az előzménye az is, hogy a tagállamok inkább vállalták a kötelezettség-szegési eljárás következményeit, de nem vártak a kedvezményes kulcsok alkalmazását esetlegesen jóváhagyó eljárások eredményére.

Fontos célkitűzés emellett, hogy élni kell a digitális technológia adta lehetőségekkel, amelyekkel jelentős adminisztrációs költségcsökkentés érhető el, valamint nagyobb súlyt kell helyezni a bizalomra adózók és adóhatóságok között.

A Tanács egy közleménnyel¹²⁰ reagált az akciótervre, amelyben lényegében megismételte az akciótervben rögzített és részletezett célkitűzéseket. A Tanács a rövidnek ítélt összefoglalóban hangsúlyt helyez a hatóságok közötti együttműködés szorosabbá tételére és az adócsalások elkerülése érdekében az információcsere előmozdítására, a héarendszert illetően a rövid- és középtávú célok között elsőként említi az adminisztrációs terhek csökkentését, amely nyilvánvalóan a versenyképességet igyekszik előmozdítani, valamint ehhez kapcsolódóan a nemzetközi ügyletek adminisztratív költségeinek közelítését a belföldi ügyletekhez.

4.1. Javaslatok a végleges rendszerre

A téma szempontjából kiemelkedően fontos a HÉA Szakértői Csoport 14. üléséről¹²¹ készült összefoglaló ismertetése, ami a bevezetésre szánt végleges héarendszer első lépésének szabályait és eseteit elemzi. Ez az anyag hangsúlyozza a Bizottság célját arra vonatkozóan, hogy a végleges rendszerhez vezető első lépéssel kapcsolatos jogszabály-tervezetet a Bizottság 2017-ben előterjeszti.

Ennek a véglegesnek szánt héarendszernek az egyik sarokpontja a hitelesített adózói¹²² kategória megteremtése. A határon átnyúló kereskedelem eddig ismert fordított adózási mechanizmusa a jövőben csak a minősített adózókra fog korlátozódni, mivel ez a közösségi héarendszer leggyengébb pontja az adócsalásokat illetően. Ez azt jelenti, hogy ha a közösségi ügylet részese egy megbízható, adókötelezettségeit teljesítő adózó, akkor feltételezhetően nem áll fenn vagy legalábbis minimális a kockázat az adómentes értékesítéssel érintett ügyletekkel kapcsolatban. A tervezet szerint a vevői pozícióban lévő hitelesített adózó státusza a saját tagállamában teljesített ügyleteken túlmenően később kiterjedne a harmadik tagállamban teljesített ügyletekre is. Ennek az a jelentősége, hogy egy A és B tagállamban nyilvántartásba vett adózó között C tagállamban teljesült ügylet esetén is alkalmazható lesz a B tagállami vevő részére a fordított adózás, úgy, hogy az általa bevallott adókötelezettség a C tagállamot illeti, míg a minősítést B tagállam végzi el.

A rendszer másik sarokpontja az egyszerűsítés. Ennek megfelelően sem vevői sem eladói oldalon nem szükséges a jövőben héaregisztrációt kérni egyik vagy másik tagállamban. Ennek

¹²⁰ Council conclusions on the VAT action plan and on VAT fraud <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/05/25/conclusions-vat-action-plan/pdf>

¹²¹ Definitive VAT regime for intra-EU trade First step Issues to be examined VAT Expert Group 14th meeting-19 September 2016 VEG N°057 taxud.c.1 (2016)5532134

¹²² Certified Taxable Person (CTP)

szükségességét az OSS rendszer kibővítése fogja feloldani, ami így teljes mértékben alkalmassá válik más tagállamban keletkezett adókötelezettségek bevallására, illetve az ott keletkezett levonható adó érvényesítésére is.

Az új rendszer lényege a közösségi ügyletek során abban áll, hogy az érkezés helyén nem letelepedett eladó és az érkezés helyén letelepedett hitelesített adózó közötti ügylet esetén megmarad a fordított adózás. A hitelesítést a székhely szerinti tagállam végzi el meghatározott paraméterek alapján. A technikai oldalról rendkívül fontos az, hogy a hitelesítés ténye más adózók számára is egyértelmű legyen, ezért a tervezet szerint a hitelesített adózók adószáma mellett szerepelne e tényt jelző előtag, a tagállamok részére pedig rendelkezésre állna egy adatbázis, amelyből az ügyleteket teljesítő adózók informálódhatnak a partnerük esetleges hitelesítésének meglétéről.

A jelenlegi szisztémához képest jelentős változás az összesítő nyilatkozattételi kötelezettség megszűnése, amelyet hatékonyan fog helyettesíteni az OSS rendszer. A felvázolt konstrukció szempontjából kiemelt jelentősége van a transzport dokumentálásának. A tervezet szerint amennyiben az értékesítő nem hitelesített adózó és az árut ő szállítja vagy adja fel, legalább két, egymásnak nem ellenmondó dokumentummal kell rendelkeznie, amely a szállítás tényét alátámasztja. Ez lehet fizetési vagy más kereskedelemben használatos okirat. Hitelesített adózó esetén a tervezet vélelmet állítana fel a szállítás megtörténtére vonatkozóan, ami természetesen megdönthető, de alapesetben nincs szükség egyéb dokumentumra.

Abban az esetben, ha fuvar a vevő szervezi, akkor egy kötelezettség terheli az eladója felé annak a tagállamnak a megnevezését illetően, ahová a fuvar irányul. A saját bizalmas üzleti információinak a megőrzése végett ez a kötelezettség kizárólag a tagállam nevét foglalja magában, pontos címet nem kell megadni. Ennek a kötelezettségnek a vevő szinte bárhogyan – legkézenfekvőbb elektronikusan – eleget tehet. Hitelesített adózó esetén szintén él a vélelem a fuvar megtörténtét illetően, amely vélelem megdönthető.

A tervezet módosítaná a vevő készletre vonatkozó szabályokat is. Röviden összefoglalva ennek lényegét a vevői készletre történő árutovábbítás továbbra is termékértékesítésnek minősülne, azonban az adófizetési kötelezettség nem a határ átlépéséhez kapcsolódna, hanem az áru vevői készletről, ismert adóalany részére történő értékesítéséhez. A jövőben tehát a vevői készletre történő árutovábbítás majd értékesítés a héa rendszerében nem egy Közösségen belüli beszerzést és egy belföldi értékesítést fedne le, hanem a végső vevő részére történő birtokba adáskor történne egy Közösségen belüli beszerzés. Adójogilag tehát nem két, hanem egy ügylet történne, amely lényeges egyszerűsítést jelent. Ez az egyszerűsítés kizárólag minősített adózók részére nyílna meg, azaz a vevői készlet feletti rendelkezési joggal bíró vevő részére. Ez volt tehát a terv, amely a Quick fixes módosító csomaggal részben vaéósult meg, mert nem kizárólag a minősített adózókra alkalmazható ez a módosítás.

Az adóellenőrzés oldaláról némiképpen módosul az eddig megszokott gyakorlat és talán nagyobb együttműködés lesz szükséges az érintett tagállamok között. Az adóellenőrzésre – ahogy eddig is – a letelepedés szerinti tagállam lesz jogosult, azonban a határon átnyúló ügyletek esetén az adóztatás tagállama el fog térni a letelepedés szerinti tagállamtól. Ennek jelentősége az, hogy az ilyen tranzakció – nem minősített adózó részvételével történő végrehajtása – esetén a felszámított adó az érkezés szerinti tagállamot illeti és az érkezés helye szerinti tagállam adómértéke kerül felszámításra. Ebből adódóan az adóztatás tagállama is jogosulttá válhat bizonyos esetekben adóellenőrzés kérésére, illetve bevonásra is kerülhet azokba.

Ezen mechanizmus keretei között az eladó nem hitelesített vevőnek történt teljesítése esetén az OSS rendszert használja adókötelezettsége bevallásához. Ezzel párhuzamosan a vevő természetesen élhet levonási jogával azzal, hogy a levont összeg mellett az eladó adószámát is fel kell tüntetnie adóbevallásában. Ez lehetőséget ad az adóhatóságoknak a keresztellenőrzésre.

Eszerint a modell szerint egy A tagállamban nyilvántartásba vett társaság értékesítése B tagállamban nyilvántartásba vett társaságnak ugyanazon séma szerint fog történni akkor is, ha az értékesítés közvetlen következményeként az áru A tagállamból B tagállamba kerül és akkor is, ha az áru adásvételére B tagállamban kerül sor. A teljesítés helye mindkét esetben B tagállam. A fentebb ismertetett szabályok szerint, amennyiben a vevő hitelesített adózó, úgy az adókötelezettségnek a fordított adózás szabályai szerint ő fog eleget tenni B tagállamban. Ellenkező esetben az egyébként B tagállamot illető adókötelezettséget az eladó A tagállamban fogja bevallani az OSS rendszer használatával, egyébként a számlázásra is az A tagállam szabályai lesznek irányadóak. A vevő levonási jogával természetesen B tagállamban élhet.

Ugyanennél a sémánál maradva, amennyiben az adásvétel teljesítési helye C tagállam, vagyis az áru az adásvétel időpontjában ott található, akkor az ügylet teljesítési helye C tagállam lesz. Egyik társaságnak sem kell bejelentkeznie C tagállamban, erre az OSS rendszer mellett nem is lesz szükség. A fentiekhez hasonlóan hitelesített vevő esetén fordított adózás alkalmazásával ő tesz eleget az adókötelezettségnek a saját B tagállamában az OSS rendszer használatával, ellenkező esetben az adókötelezettséget az eladó vállalja be az A tagállamban szintén az OSS-es keresztül. Az eladó a levonási jogát saját tagállamában érvényesítheti, illetve a C tagállamban keletkezett levonható adót szintén az OSS rendszeren keresztül érvényesítheti akkor, ha egyébként ő az adófizetésre kötelezett.

Az egységes héarendszer további eleme az adómértékek rendezése, amelyre a Bizottság 2018-ban tett javaslatot¹²³. Ez a javaslatcsomag az adómértékek szerteágazó rendjébe némi rendszert vinne. Ugyan az eddigi lehetséges 3 adókulcs mellett megengedné a tagállamoknak egy 0 és 5 % közötti további kedvezményes kulcs használatát, a kedvezményes adókulcsok alkalmazhatóságára azonban szigorúbb követelményeket határoz meg. A tagállamoknak biztosítaniuk kell, hogy a kedvezményes adómértékek a fogyasztók javát szolgálják, illetve azt, hogy azokat közérdekű célból alkalmazzák. Az adóteher egységes szabályozását célzó fontos intézkedés, hogy a tagállamoknak ügyelniük kell arra, hogy a héamérték súlyozott átlaga mindig meghaladja a 12 %-ot. Az ideiglenes eltérések végeláthatatlan listáját pedig azon ügyletek felsorolása váltaná fel, amelyekre nem alkalmazható a kedvezményes adómérték. A versenyképesség szempontjából ugyan nem lesz továbbra sem sétagalopp a kedvezményes kulcsok számán kiigazodni, amely az adóbevételek tagállami hatáskörében bizonyosan megmarad, a kedvezmények meghatározása mégis szigorúbb keretek közé kerül, amely egyértelmű előrelépés a versenyképesség koordináta-rendszerében.

4.2. A Cselekvési Terv nyomon követése

A Bizottság a 2017. október 24-én kiadott közleményében¹²⁴ foglalkozott a megelőző évben kiadott Cselekvési Tervben foglaltak végrehajtásával, melyben részletesen áttekinti a megtett intézkedéseket. Ezen dokumentumában a Bizottság – sokadszorra – leszögezi, hogy a jelenlegi héarendszer egy 25 éves átmenetinek szánt struktúráján alapszik, ami nem tud lépést tartani a

¹²³ COM(2018) 20 Javaslat a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottértékadó-mértékek tekintetében történő módosításáról

¹²⁴ COM(2017) 566 a Bizottság közleménye az európai parlamentnek, a tanácsnak és az európai gazdasági és Szociális Bizottságnak az „Úton egy egységes uniós héaövezet felé – új döntések szükségeltetnek” című, a héára vonatkozó cselekvési terv nyomon követéséről

globalizáció és a digitalizáció kihívásaival. A határon átnyúló és kizárólag belföldi ügyleteket a rendszer még mindig eltérően kezeli, úgy, hogy a nem belföldi ügyletek esetében felmerül egy átlagosan 11 %-os többletköltség és a Közösségen belüli határon átnyúló ügyletek szabályai jó lehetőséget nyújtanak a héa csalásra. A következőkben röviden érintem azokat a területeket, amelyekben a közlemény kiadását megelőzően előrelépés történt az európai héarendszert illetően.

A Bizottság több javaslattal élt a Tanács felé, amelyek az elektronikus kereskedelemre vonatkozó szabályok egyszerűsítését célozták, ezen terveket foglalja össze az Európai digitális egységes piac stratégia¹²⁵. A szabályozás elsősorban az online értékesítést folytató mikrovállalkozások adózását segíti elő, abból a célból, hogy adókötelezettségeiknek egy tagállamban eleget teheszenek. Egyszerűsítést tartalmaz a stratégia a kis- és középvállalkozások részére is.

Hosszú egyeztetés kísérte az elektronikus kiadványokra vonatkozó azon javaslatot, mely szerint az elektronikus kiadványokra alacsonyabb adókulcsot lehessen alkalmazni párhuzamosan a kiadványok fizikai változatával. Több tagállamban az elektronikus tartalmakra az általános adókulcsot alkalmazzák, míg a papíralapú könyvekre, újságokra kedvezményes adókulcs alkalmazható. Ebben a kérdésben a Tanács 2018. októberében meghozta a döntését, melyben elfogadta azt a javaslatot¹²⁶, hogy a tagállamok az elektronikus kiadványokra is alkalmazzák a csökkentett adómértéket akkor, ha egyébként a nem elektronikus kiadványokra már alkalmazni rendelték korábban. Ez tehát egy lehetőség, amelynek hatására 13 tagállam már 2019. január 1-től, 6 tagállam pedig 2020. január 1-től csökkentette adókulcsát ezen termékkörre. Magyarország továbbra is 27 %-os adóval terheli az elektronikus szolgáltatásokat. Ennek hátránya az, hogy a digitalizáció több előnye mellett környezetvédelmi előnyökkel jár, amennyiben azonban jobban megéri valamely tartalmat kinyomtatva értékesíteni, akkor ez a környezetvédelmi előny elvész.

A Bizottság elindította az úgynevezett Transaction Network Analysis (TNA) projektet, amely az adózók héa bevallásaiból, illetve adózó egyéb adataiból dolgozik az Eurofisc keretein belül. Ezen kívül a bünygyi eszköztár jelentős bővüléseként említi a közlemény az Európai Ügyészi Hivatal felállítását, amely azokban az ügyekben illetékes, amely két vagy több tagállamot érint és az okozott kár értéke eléri a 10 millió eurót. A kooperációt elősegítő született meg az EU és Norvégia közötti igazgatási együttműködés, illetve született megállapodás a Bizottság és az Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA) között.

4.3. Az egységes héarendszer felé

A Cselekvési Tervben foglaltak alapján megszületett a Bizottság javaslata a végleges héarendszerről, amely felválthatja a jelenlegi átmeneti rendszert. Ennek a rendszernek az alapja az érkezés állama szerinti teljesítési hely lesz. Az új rendszer bevezetésére két lépcsőben kerül majd sor. Az első ütemben az Unión belüli termékértékesítésekre terjedne ki, majd a második lépésben kerülne bevezetésre minden határon átnyúló ügyletre, így a szolgáltatásnyújtásokra is. Ez azt jelenti, hogy a második fázis megvalósítása után minden határon átnyúló ügyletre ugyanazon szabályok kerülnek alkalmazásra, ezzel lesz teljes az Unió héarendszere.

¹²⁵ COM(2015) 192 végleges Európai digitális egységes piaci stratégia

¹²⁶ Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC, as regards rates of value added tax applied to books, newspapers and periodicals 14823/16 FISC 210 ECOFIN 1114 IA 129 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8076-2017-INIT/en/pdf>

A tervek szerint az első lépés bevezetése három jogalkotási csomaggal történne. Ezek a következők. A vámszabályok által bevezetett engedélyezett gazdálkodó jogintézmény mintájára jönne létre a fentebb már részletezett minősített adózói kategória, amely jelentős egyszerűsítésekben részesülne a héarendszeren belül. A javaslat részletezni fogja azokat a feltételeket, amelyeket a minősített adózói kategóriáért folyamodóknak teljesíteniük kell. A második jogalkotási csomagba a Tanács által javasolt három korrekció kerülne: a vevői készletek egyszerűsítése és harmonizációja, a vevő héa-azonosítójának felismerésére vonatkozó szabálycsomag, valamint a láncügyletek teljesítésére vonatkozó jogi szabályozás egyszerűsítése. Ezek az egyszerűsítések kizárólag a minősített adózókra vonatkoznak majd. A harmadik eleme a csomagnak már a végleges mechanizmus bevezetését tartalmazza, amelynek vezérelve az érkezés tagállamában történő adóztatás. Bevezetné az egyablakos rendszert (OSS), amely lehetővé tenné az érkezés szerinti államban teljesülő ügyletre felszámított adó bevallását a saját letelepedése szerinti tagállamban.

A második lépés eredményeként kerül bevezetésre a teljes végleges uniós héarendszer. A közlemény szerint a Bizottság 2018-ban fogalmazta meg javaslatát a Héa irányelv módosítására vonatkozóan, amely tartalmazza majd a további jogalkotási javaslatokat, valamint azon technikai intézkedéseket, amelyek célja, hogy az új rendszer 2022-re működőképes legyen. A második lépés része továbbá az adminisztratív együttműködés erősítése elsősorban az adócsalások elleni küzdelemre fókuszálva.

5. Quick fixes – a végleges rendszer kontúrjai

A végleges héarendszer felé vezető úton fontos állomást jelentett a 2020. január 1-től életbe léptetett módosító csomag, amely a határon átnyúló kereskedelmet célozta meg és tett egységessé olyan szabályokat, amelyek alkalmazása tagállamonként eltért. Ennek célja, hogy elhárítsa a 'crossborder' ügyletek során keletkezett adminisztrációs többletterheket és megszüntesse az Irányelvből származó jogbizonytalanságokat.¹²⁷ Az Irányelv és a Rendelet erre vonatkozó szabályainak módosítása a végleges rendszer felé vezető út fontos mérföldköve. A 'quick fixes' néven a köztudatban megragadt javaslatcsomagot¹²⁸ már a Cselekvési terv nyomán követése kapcsán kiadott közlemény is előrevetítette, valamint a 2016. november 8-i következtetéseiben a Tanács is megállapította¹²⁹, hogy a végleges rendszer bevezetéséig annak tökéletesítésére van szükség.

A módosítások négy területet érintettek, amelyeket röviden be kívánok mutatni¹³⁰.

¹²⁷ NAGY Viktória – MAGONY Krisztina: Quick fixes – Közösségen belüli ügyleteket érintő változások 2020-tól. *Adó* 2020/4. 34-46.

¹²⁸ COM(2017) 569 végleges Javaslat a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottértékadó-rendszer egyes szabályainak harmonizálása és egyszerűsítése tekintetében történő módosításáról, valamint a tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó végleges rendszer bevezetéséről <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0569:FIN:HU:PDF>

¹²⁹ A Tanács 2016. november 8-i következtetése a határokon átnyúló ügyletekre vonatkozó hatályos uniós héaszabályok tökéletesítéséről (14257/16 FISC 190 ECOFIN 1023 sz. dokumentum, 2016. november 9.) <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14257-2016-INIT/hu/pdf>

¹³⁰ Mathijs HORSTHUIS – Frank NELLEN: A Critical Analysis of the Quick Fixes for the EU Intra-Community B2B VAT System. *International VAT Monitor*, IBFD, 2019. 103-110. https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2019_03_e2_1.pdf

5.1. Vevői készlet

A vevői készlet – ahogyan azt már korábban érintettem – egy egyszerűsítést jelent a más tagállamban előre ismert vevőnek történő kiszállítás kapcsán, ugyanakkor az Irányelv a módosításig csak egy lehetőségként kezelte az egyszerűsítés alkalmazhatóságát. Az egyszerűsítést nem alkalmazó tagállamok jelentős adminisztratív nehézséget görgettek az értékesítő elé, mivel a vevői készlet mozgatása utáni Közösségen belüli beszerzés és a későbbi vevő tagállamában bonyolított belföldi ügylet miatt be kellett jelentkeznie a vevő tagállamában. A javaslatcsomag egységes szabályokat teremtett, az egyszerűsítés alkalmazása az arra vonatkozó feltételek teljesítése esetén kötelező.

5.2. Láncügyletek fuvaros értékesítésére vonatkozó szabály

A legalább háromszereplős láncolatos értékesítések esetén, ahol a közbenső szereplő végzi vagy intézi a fuvarozást, nem volt egységes annak megítélése, hogy mi alapján állapítják meg az egyes tagállamok, hogy a több ügylet közül melyik a Közösségen belüli értékesítésnek minősülő fuvaros értékesítés. Ez az eltérés a kettős adóztatás vagy a nem adóztatás veszélyét rejtette magában. Az Irányelv egységes szabálya szerint főszabályként a közbenső szereplő részére történő ügyletet kell a fuvarozással érintett termékértékesítésnek tekinteni. Ezt a vélelmet kizárólag a közbenső vevő döntheti meg akkor, ha az eladónak megadja a termék feladási helye szerinti tagállamban megállapított adószámát.

5.3. Adómentes Közösségen belüli termékértékesítés

A határon átnyúló ügyletek során alapvető adójogi mozzanat az adómentesség alkalmazásának igazolása. A későbbiekben ismertetésre kerülő esetjog is rávilágít arra, hogy az a formai feltételeket egyre inkább a háttérbe helyezte a tartalmi feltételek javára. A jogalkotás ugyanakkor pontot tett egy régóta húzódó folyamat végére és az adómentes Közösségen belüli értékesítés feltételeként határozta meg a vevő adószámának meglétét, valamint az összesítő nyilatkozat benyújtását az eladó részéről. Ez utóbbi a Közösségen belüli ügyletek ellenőrzését segíti elő. Ezzel tehát az alaki feltételek anyagi jogi feltételekké váltak¹³¹.

5.4. Kiszállítás igazolása másik tagállamba

A módosító csomag negyedik eleme a Rendelet kiegészítését jelentette. Jelentős novum ez a héarendszerben, mivel a kiszállítás igazolására eddig semmilyen közös szabály nem vonatkozott, ráadásul a fentebb említett bírósági joggyakorlat is jelentősen kitágította az adómentesség alkalmazhatóságának formai kritériumrendszerét. A 45a. cikkben megjelölt igazolási formák vélelmet keletkeztetnek a fuvar megtörténtét illetően, amelyet persze az adóhatóság megdönthet, ekkor azonban a bizonyítás az adóhatóságot terheli.

Az ún. 'quick fixes' csomag a végleges rendszer létrejöttének útján hivatott kitaposni és a felmerült hiányosságokat egyidejűleg javítani. A szabályozás folyamatosan alakul és már nagyon messzire jutottunk a hatodik irányelv eredeti szemléletétől.

¹³¹ Alexandra BAL: 2020 EU VAT Changes and the Need to Fix the 'Quick Fixes' *Tax Notes International* 2019. augusztus 12. 611. <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/multijurisdictional-taxation/2020-eu-vat-changes-and-need-fix-quick-fixes/2019/08/12/29s8d>

6. Együttműködés a csalások megelőzése és leküzdése terén

A hatékonyság mellett, vagy azt kiegészítve az európai hozzáadottérték-adót érintő adójogi gondolkodás másik fontos – még ha nem is minden tagállamban hasonló súlyú – területe az adócsalások kiküszöbölése. Közhelynek hangozhat az a kijelentés, hogy az egyes tagállamok adózói más-más adómorállal rendelkeznek, ezért az ilyen irányú jogalkotás igénye országonként más és más, ami megjelenik az európai jogalkotási struktúrában is. Nemcsak az adóelkerülő magatartások által be nem folyt adóbevételek aránya különbözik nagy mértékben, hanem az erre irányuló adózói magatartás is heterogén. Egyes tagállamokban az adóztatás módszere miatt arányaiban nagyobb humán erőforrás koncentrálható erre az inkriminált területre, míg más tagállamok elsősorban jogi eszközöket tudnak hadba indítani. Az azonban közös pont, hogy a héa az egyik adócsalással leginkább fertőzött adónem és a közösségi mechanizmus miatt minden tagállamban jelen lévő csalási formációkat termel. Ráadásul „a magas fogyasztási adók magasabb adócsaláshoz vezetnek”¹³². Az adócsalás és a bizonyítás kérdéseiről később kívánok szót ejteni, most röviden az ezzel kapcsolatos európai intézkedéseket veszem sorra.

Az európai, sőt világviszonylatú együttműködés folyamatosan halad előre a közvetlen adókat illetően is, amely az államok együttműködésén, az adóhatóságok szoros kooperációján, az adatszere automatizmussá tételében nyilvánul meg¹³³. Ez a terület abból a szempontból sokkal komplexebb, hogy a közvetlen adókat illetően nincs közös európai normarendszer, de előrelépés itt is tapasztalható. A héacsalások és az azokkal szembeni fellépés eszközeit remekül mutatta be Sólyom Borbála dolgozata¹³⁴, ilyen típusú kategorizálásra jelen munka keretében nem vállalkozom, a következőkben a tagállamok közös gondolkodását és az együttműködés formáit mutatom be röviden.

A magyar adóhatósági gyakorlatot általánosítva is jellemző tanulmányában¹³⁵ Deák Dániel a magyar adójog lehetőségeit kritikusan mutatja be, hangsúlyozva, hogy az hiányt szenved az adóelkerülés megakadályozására irányuló normákat illetően.¹³⁶ Álláspontja szerint nem lehet egyenlőségjelet tenni a jogok társadalmi rendeltetésüknek megfelelő gyakorlása és a formalizált hatósági eljárásban történő jogérvényesítés között, mivel a pozitív jog sok magatartásformára nem ad választ.

6.1. Engedélyhez kötött eltérések

Egyszerűsítő, valamint az adócsalást és az adókikerülést megelőző intézkedést az Irányelv két ponton tartalmaz. Ezek tulajdonképpen automatizmusok, melyek részben flexibilitást kölcsönöznek a rendszernek, túlzott hatékonyságot azonban nem mutatnak.

¹³² SZILOVICS Csaba: A második Orbán-kormány adópolitikájának jellegzetességei. *Polgári Szemle* 10. évfolyam, 1-2. szám 2014. március <https://polgariszemle.hu/archivum/84-2014-marcius-10-evfolyam-1-2-szam/magyarorszag-jobban-teljesit/574-a-masodik-orban-kormany-adopolitikajanak-jellegzetessegei>

¹³³ SIKLÓSINÉ ANTAL Gyöngyi: A nemzetközi adóelkerülés elleni küzdelem, az adóügyi információcsere. *Adó* 2013/10 35-42.

¹³⁴ SÓLYOM Borbála: *Az általános forgalmi adózás egyes kérdései az Európai Unióban, különös tekintettel az adóelkerülés és az adócsalás elleni harc témaköreire*. Doktori Értekezés, Budapest, 2013. https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/Solyom_Bori_PhD_dolgozat.pdf

¹³⁵ DEÁK Dániel: Az Európai Bíróság ítélete a joggal való visszaélésről adóügyekben. *Jogesetek Magyarázata*, 2016/3.

¹³⁶ uo. 65. oldal: „Ez azért kulcskérdés, mert bár az adóelkerülés során nem állapítható meg közvetlenül a tételes jogi rendelkezések megsértése, az adózói magatartás hatósági kifogásolására éppen azért kerül sor, mert az adózó magatartásával gyöngíti a jogrend egységét.”

Egyrészt megengedő szabályt tartalmaz az Irányelv azon tagállamok vonatkozásában, amelyek 1977. január 1-jén különös intézkedéseket alkalmaztak az adóbeszedés egyszerűsítése, illetve a csalás vagy az adózás kikerülésének megelőzése érdekében, így ők a továbbiakban is fenntarthatták ezen szabályokat abban az esetben, ha ennek tényéről tájékoztatták a Bizottságot.

A másik szabály, hogy a Tanács a Bizottság javaslatára egyhangúlag felhatalmazhat valamely tagállamot arra, hogy különös intézkedéseket vezessen be az adóbeszedés egyszerűsítésére, vagy egyes adócsalások és adókikerülések megelőzésére¹³⁷. Ez tehát egy különleges felhatalmazást adhat a tagállamoknak, nyilvánvalóan az ezen intézkedéseket megalapozó körülmények alapján. Fontos kiemelni annak tényét, hogy a Tanács döntéséhez egyhangúság szükséges. Ez a különleges felhatalmazás azonban még mindig igen lassú eljárás keresztül születhet csak meg. Az eljárást a Bizottság folytatja le, gyűjti be a szükséges információkat és terjeszti a kérelmet a Tanács elé. Az eljárás maximális időtartama a kérelem beérkezésétől számított 8 hónap. Ez azonban nem tesz lehetővé gyors reakciót egyik tagállam részéről sem és az uniós eljárást követően még a belső jogalkotás is időbe telik, mire hatékony válasz születik egy új adóelkerülő jelenségre, gyakorlatra.

6.2. Új javaslatok

A Bizottság – felismerve a jogalkotás terén jelentkező gyorsaság szükségességét – az adóelkerülő magatartások hatékony adóhatósági visszaszorítása érdekében javaslatot¹³⁸ tett egy ideiglenes általános fordított adózási mechanizmus (General Reverse Charge Mechanism, magyar rövidítése: ÁFAM) bevezetésére. Ez lehetőséget teremt az általános szabályoktól való eltérésre minden 10 ezer eurót meghaladó ügylet esetében a javaslat szerint. Ez tehát egy lehetőség a tagállamoknak, hogy a kívánt szektorban kiküszöböljék a körhinta-csalások hátrányos következményeit, amellet, hogy folyamatosan figyelemmel kísérik a belső piacra gyakorolt hatását. A javaslat értelmében erre a tagállamoknak 2022. június 30-ig van lehetőségük.

A szabályt alkalmazni kívánó tagállamnak az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

- a) a héárás az adott tagállamban legalább 5 %-kal meghaladja a közösségi tagállamok átlagos értékét,
- b) ezen belül a körhinta-csalások aránya meghaladja a 25 %-ot,
- c) más intézkedések nem elegendők a kívánt cél eléréséhez.

Ezen felül az alkalmazás lehetősége fennáll azon tagállamok részére is, amelyek a fenti három feltételnek nem felelnek meg, de GRM-alkalmazó tagállammal van közös határa, ami miatt fennáll az esélye, hogy az adócsalások áttevődnek az ő területére és ennek megakadályozása más módon nem lehetséges.

A Tanács 2018-ban fogadta el az Irányelv módosítását¹³⁹, melynek értelmében tagállamok 2022. június 30-ig a határokon nem átnyúló értékesítésekre általános fordított adózási mechanizmust vezethetnek be, előírva, hogy a hea megfizetésére kötelezett személy az az

¹³⁷ Irányelv 395. cikk

¹³⁸ Proposal for Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of a generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold COM(2016) 811 final

¹³⁹ TANÁCS 2018/2057 IRÁNYELVE (2018. december 20.) a közös hozzáadottértékadó-rendszeréről szóló 2006/112/EK irányelvnek az általános fordított adózási mechanizmus egy bizonyos értékhatárt meghaladó termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosításáról

adóalany, akinek a részére történő összes termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás ügyletenként meghaladja a 17 500 EUR értékhatárt.

6.3. Tagállamok együttműködése

A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről jelenleg a Tanács 2010. október 7-i 904/2010/EU rendelete tartalmazza a legalapvetőbb szabályokat. Érdeemes felhívni a figyelmet arra, hogy ez a típusú együttműködés már rendeleti úton került szabályozásra, ami közvetlenül hatályos minden tagállam adminisztrációjára. Ez a rendelet már a preambulumban is érint olyan tárgyköröket, amelyek rendkívül fontosak nem kizárólag a tagállamok egymás közötti viszonyrendszerében, hanem az adóhatóságok és adózók közötti kapcsolatban is. Kezdem ez utóbbival. A preambulumban megállapítja, hogy a piaci szereplők egyre többet alkalmazzák a héa azonosító lekérdezésének lehetőségét, ezért az erre irányuló automatikus adatcsere meg kell valósítani. Ez egyébiránt meg is valósult, a magyar adózóknak is lehetőségük van erre¹⁴⁰. Ez azonban csak a probléma felszíne, hiszen számos bírósági ítélet foglalkozik azzal a kötelezettséggel, hogy gazdasági partnerek közötti viszonylatban milyen kötelezettség telepíthető például a levonási jogát érvényesíteni kívánó, számlát befogadó adóalanyra. Ebben a kontextusban a héa-azonosító lekérdezése csupán az első lépcső.

A rendelet megteremti a jogi keretét a kölcsönös információcserenek, ami azt jelenti, hogy egyrészt beszélhetünk automatikus információcsere-ről, másrészt megkeresés alapján közölt információátadásról és spontán tájékoztatásról. Az ún. VIES (VAT Information Exchange System) rendszerben tulajdonképpen a partnerekkel folytatott héa hatálya alá tartozó termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások nettó értéke kerül rögzítésre, mind befogadói, mind kimenő oldalon. Ezen túlmenően rögzítésre kerülnek a partnerek nevei és azonosítói is. Ez azt jelenti, hogy egy magyar, Közösségen belüli kereskedelmet folytató adózó esetében megállapítható, hogy milyen szállító és milyen vevő partnerek vallottak felé input vagy output oldalon és ezen gazdasági események az adott tárgyidőszakban összesen milyen összegűek voltak.

Az együttműködés másik oldala a megkeresésre történő információcsere. Ez gyakorlatilag az adóhatóságok közötti együttműködést mozdította el egy lassú de eredményes közeledés irányába. Érdekes, ám helyigényes fejezet lenne annak vizsgálata, hogy az ilyen típusú megkeresések (SCAC-Standing Committee on Administrative Co-operation) milyen eredményességgel végződnek egy olyan Közösségen belül, ahol minden tagállam maga szabályozza az ellenőrzési eljárás menetét, az adóhatóság jogi eszközeit, a bizonyítás módját, a felhasználható bizonyítékok körét és a bizonyítékokból levonható adójogi következményeket. Részeredménynek mondható, hogy a megkeresések ismétlődő jellegére és az Unióban uralkodó nyelvi sokféleségre tekintettel egy egységes formanyomtatványt is létre kellett hozni, ami ezen célnak megfelel.

A rendelet szerint a megkeresésre három hónapon belül választ kell adnia a megkeresett tagállamnak, azonban ha az információ vizsgálat nélkül is a rendelkezésre áll, akkor ezt egy hónapon belül a megkereső rendelkezésére kell bocsátani. Amennyiben a határidőn belül válasz nem adható, erről a megkeresőt értesíteni kell, azonban három hónapon belül mindenképpen szükséges reagálni a megkeresésre. A gyakorlat ugyanakkor nem teljesen felel meg ennek az elméleti követelménynek. Ez a lehetőség vitathatatlanul fontos, de a hatékonyság fenntartására nincsenek meg a megfelelő ösztönzők. Sok esetben évekig kell várni egy más tagállambeli

¹⁴⁰ http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies

megkeresés eredményére, amelyek eredménye igen heterogén az eljárási különbségek miatt. A másik ellenható erő az alacsony összehatár, vagyis külön meghatározásra kerülő összehatár alatti ügyletek esetében nincs mód az információcserére. Ez akkor képezi akadályát egy csalás felderítésének, ha adózó több országban is bonyolít ügyleteket, amelyek külön-külön kis összegűek, összességében azonban jelentős bevételkiesést okozhatnak.

Lehetőség van ún. spontán információátadásra is a rendeletben taxatív módon felsorolt esetekben, akkor, ha az adóztatásra a rendeltetési tagállamban kerül sor, és a rendeltetési tagállam ellenőrzési rendszerének hatékony működéséhez szükség van a származási tagállam által szolgáltatott információra. A másik eset az, ha valamely tagállam okkal feltételezi, hogy a másik tagállamban a héára vonatkozó szabályozást megsértették vagy feltehetőleg megsértették. Harmadik opció pedig az, ha a másik tagállamban az adóbevétel-kiesés veszélye áll fenn. Ebből is látszik, hogy a szabálytalanságot észlelő tagállamon múlik, hogy megteszi-e a szükséges jelzést, az adóbevételből származó motiváció hiányában sokszor elmaradhatnak ezek az információátadások.

Az adócsalások leküzdésének egyik eszköze lehet a többoldalú és egyidejű ellenőrzések lehetősége, jóllehet ez is időigényes és költségigényes, de a tapasztalat- és információcsere tekintetében hatékonyabb, mint az adminisztratív megkeresések.

Fontos célkitűzése és rendelkezése a rendeletnek, hogy a banki titoktartásra vonatkozó hatályos nemzeti szabályozások ne hátráltassák az információcserét. A múltban a tagállamok hivatkozhattak és hivatkozniuk is kellett a banki titkok megtartására, ami sok esetben fontos tényektől fosztotta meg a másik tagállam vizsgálatot végző hatóságát. Különösen az adócsalások és a pénzmosás megelőzése érdekében szükséges, hogy a tranzakciók határon átnyúlóan is követhetők legyenek.

Végül nem elhanyagolható eleme az együttműködésnek a tagállamok által létrehozott információs hálózat (Eurofisc), amely mint egy disztribútorként működik közre az egyes adócsalásra utaló indikátorok megfelelő helyre történő eljuttatásában. Az Eurofisc a Bizottság támogatásával az egyes tagállamok kapcsolattartóin keresztül működik, célja a héacsalás elleni küzdelmet szolgáló, többoldalú korai riasztórendszer létrehozása, valamint a célzott információk gyors, többoldalú cseréje.

A közigazgatási együttműködés újabb állomásaként és ebben egy új sebességi fokozatként értékelhető a Bizottság javaslata¹⁴¹ a kooperáció erősítésére vonatkozóan, amelynek címe „Úton egy egységes uniós héaövezet felé – eljött a cselekvés ideje”. Ez a szövegszerű javaslatot is tartalmazó rendeletmódosítási javaslat – mely alapján a 904/2010/EU rendeletet módosításra került – több előremutató intézkedést irányzott elő, amely hatékony válasz lehet a héarendszert érintő, elsősorban az adócsalások által jelentkező kihívásokra. Az első ilyen intézkedés-tervezet a közös ellenőrzések intézményének bevezetése, a multilaterális ellenőrzéseknél sokkal konkrétabb hatósági eszközrendszerrel. Az ellenőrzést az érintett adóhatóságok tisztviselőiből álló ellenőrzési csoport végzi, akik tevélegesen is részt vehetnek a vizsgálatban, jelen lehetnek az eljárási cselekménnyel érintett hivatali helyiségben és az adóalany helyiségében is. A megkereső hatóság tisztviselői az eljárás során a megkeresett hatóság ellenőrzési jogköreit gyakorolhatják. Ez nyilvánvalóan egy sokkal gyorsabb együttműködést követel meg a tagállamok hatóságai részéről, gondolva arra a gyakorlatra, miszerint a jelenleg alkalmazható többoldalú ellenőrzés előkészítése és lebonyolítása is több hónapot, esetleg évet vesz igénybe

¹⁴¹ COM(2017) 706 final, Úton egy egységes uniós övezet felé – eljött a cselekvés ideje 2017.11.30. <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/HU/COM-2017-706-F1-HU-MAIN-PART-1.PDF>

és lényegében csak hatóságok közötti egyeztetésből áll. A közös ellenőrzést értelemszerűen a tagállamban alkalmazandó eljárási határidőkön belül kell végrehajtani, amely határidőn belül a szervezési és koordinációs feladatokat is le kell bonyolítani. Ez a javaslat 2019. január 1-től meg is valósult, a közös uniós ellenőrzés¹⁴² tehát létező és működő jogintézménnyé vált.

A Bizottság javaslata értelmében a korábban létrehozott Eurofiscet egy hatékonyabb pályára állítaná, ahol nagyobb szerepet játszana a kockázatelemzésben, az Europol és az OLAF munkájának koordinálásában, valamint felhatalmazást kapna az egyes tagállamok közigazgatási vizsgálatainak összehangolására is.

A le nem telepedett adóalanyok által visszaigényelt adó kapcsán az adóbeszedés hatékonyságát növelné az a módosító javaslat, amely lehetővé tenné, hogy az így visszaigényelt adót azonnal a letelepedés szerinti államban nyilvántartott adótartozásra vezetnék át. Erre adózó beleegyezésével nyílna lehetőség. Látható, hogy ez a jogintézmény amellett, hogy egy egyszerűsítés a letelepedéssel nem bíró adóalanyok részére az adó visszaigénylésére letelepedés keletkeztetése nélkül, azonban ez felesleges ügyvitelt eredményez akkor, ha a visszaigénylés mellett adózónak a saját tagállamában tartozása is van. Ez nemcsak adózó oldalán jár adminisztratív könnyítéssel, mivel eddig a tagállamok ugyanezt az eredményt csak a másik tagállamhoz intézett behajtás vagy biztosítási intézkedés iránti megkereséssel érhették el, amely mindkét érintett tagállam adóhatóságai részéről jelentős többletmunkát jelent.

A tervezet 2020. január 1-től kezdődően vezetne be egy intézkedést a 42-es és 63-as eljáráskóddal fémjelzett vámeljáráások során már régóta megjelent adócsalás-típus kiküszöbölése céljából. Ebben a csalástípusban az importot követően az adómentességet eredményező közösségi ügylet leple alatt az áru lényegében feketén kerül piacra, ezzel kikerülve az adófizetési kötelezettséget. Az áru tehát nem kerül el a rendeltetés tagállamába, így az adófizetés sem valósul meg. Az intézkedés lényege az lenne, hogy a behozatal szerinti tagállam megosztaná a rendeltetés tagállamával azokat az információkat, amelyeket az adózók a vámáru-nyilatkozattal egyidejűleg benyújtanak. Amennyiben a bevallások, összesítő nyilatkozatok és a rendelkezésre álló adatok összevetéséből valamilyen ellentmondás merül fel, vagy bármilyen visszaélésre utaló bizonyíték kerül feltárássra, a rendeltetés szerinti tagállam vizsgálati javaslattal élhet a behozatal szerinti tagállam felé.

Ugyancsak az Eurofisc keretében működne az elsődlegesen a elektronikus kereskedelem ellenőrzésére létrehozott CESOP (Central electronic system of payment information) adatbázis, amelynek célja adóhatóságok és a pénzforgalmi szolgáltatók együttműködésének fokozása elsősorban az e-kereskedelem valós vertikumának feltárássában. A Bizottság 2018-ban terjesztette elő erre vonatkozó javaslatát¹⁴³. A pénzforgalmi szolgáltatók, mint a fizetést lebonyolító független szervezetek adatokkal rendelkeznek az egyes ügyletekről, amelyekből megállapítható az adókötelezettség. Önmagában a fizetésre vonatkozó adatok még nem jelentenek kész tényeket egy-egy ügyletre vonatkozóan, hiszen nem feltétlenül tudjuk, hogy minek az ellenértéke cserél gazdát. A pénzforgalmi szolgáltatóktól származó információk tehát még további feldolgozást igényelnének, az együttműködés azonban sok előnnyel kecsegtet¹⁴⁴.

¹⁴² A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló 904/2010 EU tanácsi rendelet 7. cikk (4a) bekezdése

¹⁴³ COM(2018) 812 final Javaslat a Tanács 2006/112/EK irányelvnek a pénzforgalmi szolgáltatók számára egyes kötelezettségek bevezetése tekintetében történő módosításáról
<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/HU/COM-2018-812-F1-HU-MAIN-PART-1.PDF>

¹⁴⁴ Madaleine MERKX – Anne JANSSEN: A New Weapon in the Fight against E-Commerce VAT Fraud: Information from Payment Service Providers. *International VAT Monitor*, IBFD, 2019. 231-239.
https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2019_06_e2_3.pdf

6.4. Gyorsreagálású mechanizmus (QRM)

A leginkább fertőzött ágazatokban tapasztalt adócsalási sémák leküzdésének egy hatékony eszközüvé vált az elmúlt években a fordított adózás bevezetése. Fordított adózás alkalmazása esetén az eladó vagy szolgáltatást nyújtó nettó áron értékesít, az adót a vevő vagy a szolgáltatást igénybe vevő fizeti és a jogszabályi feltételek fennállta esetén adólevonási joga is keletkezik. A fordított adózás szabályai három hullámban kerültek szabályozásra. Egyrészt az Irányelv tartalmazza¹⁴⁵ a termékértékesítések és szolgáltatások körét, amelyet a tagállamok opcionálisan átültethetnek saját jogukba. Második körben¹⁴⁶ a termékeknek egy olyan felsorolását adja (pl.: szén-dioxid kvóta kereskedelme, PC alkatrész, különböző gabonafélék kereskedelme), amelyek esetében szintén nem kötelező a fordított adózás alkalmazása, de a tagállamok döntése alapján 2018. december 31-ig legalább két éves időtartamra alkalmazhatták azt. Ezen döntésről a tagállamnak értesítenie kellett a Héabizottságot, a Bizottságnak jelentést kellett benyújtani, de ennek alkalmazása semmilyen uniós szerv jóváhagyásától nem függött. Ezen termékek köre is kibővült a Tanács 2013/43/EU irányelvével, ami a gyorsreagálású mechanizmust bevezető irányelvvel került elfogadásra. A harmadik hullám képezi tulajdonképpen az alcímben is szereplő gyorsreagálású mechanizmust, mely alkalmazása előtt a Tanács 2013/42/EU irányelve nyitotta meg az utat 2013. augusztus 15-től. Ennek a rendszernek létrehozását már a Zöld Könyvet követő reakciók is körvonalazták és a Bizottság tett javaslatot erre vonatkozóan 2012-ben.

Ez a speciális szabály csak és kizárólag rendkívüli sürgősségű esetekben, valamint „az adócsalás hirtelen és súlyos, potenciálisan számottevő és helyreállíthatatlan pénzügyi veszteségekhez vezető esetei elleni fellépés céljából” alkalmazható. A tagállam megfelelő ellenőrző intézkedéseket hoz a különös intézkedést alkalmazó, terméket értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó adóalanyokat illetően, mely különös intézkedési időtartam a kilenc hónapot nem haladhatja meg. Az eljárást a Bizottság folytatja le, azonban sokkal rövidebb idő alatt kell meghozni a pozitív vagy negatív döntést, erre egy hónap áll rendelkezésére.

A fordított adózás módszere a magyar adórendszerben is egy bevett és a szolgáltatások valamint az áruk egyre szélesebb körét érintő adózási mechanizmus. Az Áfa törvény hatályba lépése óta szinte minden évben új elemekkel bővült a törvény erre vonatkozó felsorolása, minden esetben az adócsalás elkerülése és az adott terület kifizetésének szándéka vezette a jogalkotót. A fordított adózással azonban óvatosan kell bánni, hiszen az adózók likviditására negatív hatással van (pl.: gyártók), a jogalkotónak tehát körültekintően kell mérlegelnie a bevezetése során¹⁴⁷.

A digitalizáció és az adókikerülés elkerülésének szándéka megérlet több elméletet is, melyek közül csak röviden említünk Roland Ismer és Magdalena Schwartz elméletét¹⁴⁸, amely közösségi szinten egy egységes adatbázist hozna létre a számlázás ellenőrzésére. A partnerektől kapott adatokat összevetné és amennyiben az ügylet nem vet fel problémákat, akkor nagyon rövid idő alatt visszajelezne, ebben az esetben a fordított adózást rendelné alkalmazni, amely a vétlen vevőt is jobban védi az adócsalások ellen. Ebben a digitalizált számlaelemző rendszerben

¹⁴⁵ Irányelv 199. cikke

¹⁴⁶ Irányelv 199a) cikke – a Tanács 2010/23/EU irányelve alapján, mely 2010. IV.09-től hatályos.

¹⁴⁷ Feketegazdaság elleni fellépés lehetséges adójogi eszközei gazdasági, illetve állami bevételt növelő alkalmazásának eredményességére irányuló hatásvizsgálat Infokommunikációért Felelős Államtitkárság Infokommunikációs Szervezési Főosztály 2013. 19–29. http://magyaryprogram.kormany.hu/download/b/41/70000/ARPO1119_Feketegazdasag_hatasvizsgalat.pdf

¹⁴⁸ Roland ISMER - Magdalena SCHWARTZ: Combating VAT Fraud through Digital Technologies: A Reform Proposal. *International VAT Monitor*, IBFD, 2019. 244-246. https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2019_06_e2_1.pdf

amennyiben ez a mechanizmus nem működtethető, akkor adózó visszatérítési jogát a hagyományos úton érvényesítheti, de ezen keresztül a kockázatot is ő viseli.

6.5. A bűnügyi együttműködés közelítése

„A gazdasági élet jogi kereteinek átalakítása ma is folyamatos, és a gyorsan változó jogi környezet továbbra sem feltétlenül segíti elő a gazdasági büntetőjog-alkalmazás megszilárdulását.”¹⁴⁹ Az adójoghoz hasonlóan a büntetőjog is jellemzően időben megkésve reflektál meghatározott folyamatokra, mindazonáltal fontos kiegészítője a közigazgatási eszköztárnak az adócsalások ellen. „A fantomcégek elleni küzdelemhez a büntetőjog eszközei önállóan esélytelenek, hiszen elsősorban e jogág szankcióinak elkerülésére jöttek létre, a teljes körű bizonyítás követelményének tudatos kihasználásával.”¹⁵⁰

A hatékonyságot azonban az adóigazgatási együttműködéshez hasonlóan inkább az integratív együttműködés segítené a jelenlegi kooperatív együttműködéssel szemben, vagy inkább azt meghaladva¹⁵¹. A bűnügyi intézkedések közelítése és az Unió pénzügyi érdekeinek védelme céljából az Európai Parlament és a Tanács megalkotta a 2017/1371. irányelvet¹⁵². Ez egy jelentős előrelépésnek számít nem csak a harmonizáció elmélyítése miatt, hanem mert szembenéz az Unió és a tagállamok költségvetését már évtizedek óta emésztő csalás fogalmi meghatározásával is¹⁵³. A héarendszert illetően a legsúlyosabb bűncselekményként a körhíntacsalást, a hiányzó kereskedő típusú csalást és a bünszervezetben elkövetett csalást jelöli meg. Az említett irányelv legfontosabb célja olyan büntetőjogi minimumszabályok meghatározása, amellyel a tagállamok egységesen biztosítják a hatékony, arányos és visszatartó erejű szankciórendszert az Unió pénzügyi érdekeit érintő bűncselekményekkel szemben. A minimumszabályokon túl a tagállamok szabadon dönthetnek szigorúbb szabályok megalkotásáról. Az irányelv előírja, hogy természetes személyekkel szemben kiszabható szabadságvesztés felső határa legalább négy év legyen.

¹⁴⁹ MOLNÁR Gábor Miklós: A cégfantomizáláshoz kapcsolódó adócsalás. *Rendészeti Szemle*, 2009/7-8. 69.

¹⁵⁰ BEBES Zoltán: Fantomcég mint az adócsalás eszköze. *Rendészeti Szemle*, 2009/11. 68.

¹⁵¹ MADAI Sándor: Gondolatok az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértéséről. *Rendészeti Szemle*, 2010/2. 87.

¹⁵² Európai Parlament és a Tanács (EU) 2017/1371 irányelve (2017. július 5.) az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalás ellen büntetőjogi eszközökkel folytatott küzdelemről

¹⁵³ Az irányelv 3. cikk (2) bekezdésének c) és d) pontja tartalmazza a héacsalásra vonatkozó definíciókat, amelyek a következők:

„c) a héaalapú saját forrásokból származó – a d) pontban említett – bevételektől eltérő bevételek tekintetében a következőkre vonatkozó bármely cselekmény vagy mulasztás:

i. olyan hamis, helytelen vagy hiányos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználása vagy benyújtása, amelyek következménye az uniós költségvetési források, vagy az Unió kezelésében levő, illetve az Unió nevében kezelt költségvetési források jogellenes csökkenése;

ii. információ elhallgatása és ezzel egy konkrét kötelezettség megszegése, az előbbiekkal megegyező következményekkel; vagy

iii. a jogszerűen szerzett haszon jogellenes felhasználása, az előbbiekkal megegyező következményekkel;

d) a héaalapú saját forrásokból származó bevételek tekintetében a következőkre vonatkozó, határokon átnyúló csalárd rendszerek keretében elkövetett bármely cselekmény vagy mulasztás:

i. olyan hamis, helytelen vagy hiányos, héával kapcsolatos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználása vagy benyújtása, amelyek következménye az uniós költségvetési források csökkenése;

ii. héával kapcsolatos információk elhallgatása és ezzel konkrét kötelezettség megszegése, az előbbiekkal megegyező következményekkel; vagy

iii. héával kapcsolatos helyes nyilatkozatok benyújtása a nemfizetés csalárd elfedésének vagy a héavisszatérítési jog jogtalan keletkeztetésének céljával.”

A Tanács a 2017. október 12-én megalkotott 2017/1939 rendeletével létrehozta az Európai Ügyészséget (EPPO¹⁵⁴), amely új szerv hatásköre az Unió pénzügyi érdekeit sértő bűncselekményekre korlátozódik. A feladata ennek megfelelően ezen bűncselekmények elkövetőivel szembeni nyomozás és vádhatósági eljárás lefolytatása, valamint e személyek bíróság elé állítása. Ehhez a döntéshez 20 ország csatlakozott, Magyarország nincs ezen országok között. Minthogy az Európai Ügyészség tevékenységében hazánk nem vesz részt, így ezen büntetőjogi eszköz generális hatása sajnálatosan nem járul hozzá a gazdaság fehérítéséhez, noha a gazdasági kapcsolatok komplexitása megkövetelné ezen eszközök mind szélesebb körű alkalmazását.

6.6. Blokklánc-technológia az adócsalások ellen

A blokklánc mint új, innovatív technológia térnyerése nem csak a gazdasági életben hozhat változásokat, hanem a gazdasági folyamatok hatósági ellenőrzésében is. Ainsworth és Shact tanulmányukban¹⁵⁵ egy jövőbe mutató megoldást vázolnak fel a hiányzó kereskedős csalások és a körhíntacsalások kiszűrésére, amelynek középpontjában egy ilyen technológia alkalmazása áll. A tagállami adóhatósági adatbázisok jelenleg állami szinten centralizáltak, egy adott adózóra vonatkozó minden információ csak a letelepedése szerinti adóhatóság számára elérhető, azonban a határon átnyúló ügyletek ellenőrzése a jelenleg érvényes és a korábban már ismerttetett tájékoztatások és megkeresések eredményének függvénye. A gazdasági tranzakciót követően az összesítő jelentés benyújtása is időben jelentősen eltolva kerül benyújtásra, hozzáadva ehhez a tagállami megkeresésre adott választ, akár 6-12 hónap is eltelhet a gazdasági esemény és az arról kapott ellenőrzési tájékoztatás között. Szakzsargonnal élve az ún. diszruptív blokklánc technológia a kriptovalutákhoz hasonló hitelesítéssel tenné lehetővé a gazdasági folyamatok rögzítését és nyomon követhetőségét, így a tranzakciók lényegében egy teljesen decentralizált rendszerben, a tagállamok adóhatósági adatbázisától függetlenül rögzülnek azok releváns adataival. Ez valóban lehetővé tenné egy teljesen online, valós idejű kockázatelemzést, amelyet rendkívül rövid időn belül, megfelelő informatikai háttérrel másodpercek alatt el lehet végezni. Azt is ki kell emelni, hogy ezzel az áruk útvonalának nyomon követhetősége lényegében egy kattintással megoldható lenne, vagy ahogy a hivatkozott tanulmányban szerepel, a számlát egy kézi szkennelvel leolvastva azonnal feltárható a kereskedelmi lánc.

Ez a gazdasági események követésének új technikája az adóbeszedést is automatizálná, azaz az adóhatóság által követett módon egy lépésben azonnal megtörténhetne az adó áthárítása, az adó megfizetése és levonása annak visszatérítésével¹⁵⁶. Ez tehát még csak egy vízió, de jól látható, hogy a digitalizáció milyen innovációs lehetőségeket hordoz a teljes héarendszerre vonatkozóan.

7. Elektronikus kereskedelem

Az Európai Unió felismerte, hogy az infokommunikációs technológiák fejlődése nem egy különálló része a gazdaságnak, hanem lényegében új teret ad a gazdaság szinte minden folyamatának. Az Európai digitális egységes piaci stratégia célja, hogy a gazdasági fejlődés fenntartása érdekében az áruk, a szolgáltatások, a tőke és a személyek szabad mozgását az új digitális térben is biztosítsa. Ennek a stratégiának a részét képezi a hozzáadottérték-adóval kapcsolatos terhek csökkentése a külföldre történő értékesítés esetében. A Bizottság célja, hogy

¹⁵⁴ European Public Prosecutor's Office

¹⁵⁵ Richard T. AINSWORTH – Andrew B. SHACT: Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud. *Tax Notes International*, 2016. szeptember 26. <https://www.law.upenn.edu/live/files/5954-83-tni-1165-september-26-2016pdf>

¹⁵⁶ Fabrizio BORSELLI: VAT Fraud, Cryptocurrencies and a Future for the VAT System. *International VAT Monitor*, IBFD, 2019. 179-186. https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2019_05_e2_2.pdf

„minimalizálja a héarendszerek különbözősége miatt a tagállamközi elektronikus kereskedelemre háruló terheket, egyenlő versenyfeltételeket teremtsen az uniós vállalkozások számára, és biztosítsa, hogy a héabevétel a fogyasztó szerinti tagállamhoz jusson.” Az Unión belüli közös gondolkodásnak több állomása is volt az elmúlt években, a téma fontosságát jelzi, hogy a Bizottság 2013-ban felállított egy szakértői csoportot is a digitális gazdaság adózása kapcsán¹⁵⁷. Az OECD által 2015-ben elfogadott BEPS Akcióterv első fejezete¹⁵⁸ a digitális gazdaság kihívásaival foglalkozik. Ezen belül kiemeli a digitális tartalmak határon átívelő nem adóalanyok által történő igénybevétele esetén keletkező esetleges anomáliákat. Az Akcióterv ezen első fejezete nagyrészt a szintén az OECD keretében elfogadott Irányelvekre¹⁵⁹ hivatkozik, illetve az abban rögzítetteket tekinti követendő mintának. Mindkét dokumentum főbb témái a héa kapcsán a B2C viszonylatban nyújtott digitális szolgáltatások és a kis értékű ingóságok importja adómentességének problémaköre. A közösségi gazdaságra vonatkozó európai menetrendről szóló bizottsági közlemény¹⁶⁰ az adózás kapcsán említi azt a tényt, hogy egyes tagállamok a közösségi gazdaságnak digitális teret biztosító platformokkal megállapodást kötnek az adó beszedéséről. Az ügyletek platformok általi rögzítését a tranzakciók nyomon követhetősége miatt előnyként emelte ki a közlemény. A tagállamok felé pedig azt az elvárás kommunikálta, hogy a platformokkal való együttműködést erősítsék, de a platformoknak is hozzá kell járulniuk az adózási követelményekkel kapcsolatos információk megosztására vonatkozó keretek kidolgozásához.

Megemlítendő még a témában a Bizottság által kiadott közlemény¹⁶¹ a digitalizáció okozta kihívások összefoglalásáról és teljesen jól leírja a már jelenleg is zajló folyamatot azzal hogy a „digitalizálás megváltoztatja az árucseréjé jellegét azáltal, hogy elmosza az áruk és a szolgáltatások közötti határvonalat, a termékeket átalakítja önmaguk digitális megfelelőjévé”.

Az e-kereskedelem kapcsán a fentebb említett dokumentumok által kitűzött célok mentén a jogalkotás elsősorban a határokon átnyúló elektronikus kereskedelem akadályainak felszámolására törekszik. A legutóbb elfogadott szabályok – amelyek a Bizottság 2016-ban megfogalmazott szabályozási csomagjának a részei – arra irányulnak, hogy korszerűbbé tegyék a jelenlegi héaszabályozást és azt a digitalizáció új jelenségeire is alkalmazhatóvá tegye. Ez nem egy végleges szabályozás, valószínűleg csak egy állomás a sok közül.

Az elektronikus kereskedelem árucikkek és szolgáltatások elektronikus úton való eladását, vásárlását, esetleg cseréjét jelenti. A lebonyolítás az internet segítségével történik, amelyen keresztül a felek megkötik az ügyletet és lehetőséget kínálnak az ellenérték akár bankon keresztül történő megfizetésére. A webshopokon keresztül történő értékesítés egyre inkább teret hódít, mivel kényelmes, gyors és biztonságos. Ezzel az új kereskedelmi típussal az Unió jogalkotása is foglalkozik, melyet röviden érintek¹⁶². A Bizottság az elektronikus kiskereskedelmi értékesítéssel kapcsolatosan felmerült kérdésekkel és szabályozási igénnyel a 2016-os javaslatcsomag részeként foglalkozott¹⁶³ és javaslatot fogalmazott meg az Irányelv

¹⁵⁷ Commission Decision of 22.10.2013 setting up the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, C(2013) 7082 final

¹⁵⁸ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report DOI:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

¹⁵⁹ International VAT/GST Guidelines DOI:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

¹⁶⁰ COM(2016) 356 final A közösségi gazdaságra vonatkozó európai menetrend A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak, az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak és a Régiók Bizottságának

¹⁶¹ COM(2017) 547 final A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak Méltányos és hatékony adórendszer kialakítása az Unióban a digitális egységes piac megvalósítása érdekében

¹⁶² Stephen DALE, Venice VINCENT: The European Union's approach to VAT and e-commerce. *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 6:1. 55–61, DOI: 10.1080/20488432.2017.1317945

¹⁶³ COM(2016) 757 final A határokon átnyúló elektronikus kiskereskedelmet érintő szabályok korszerűsítése Javaslat a 2006/112/EK irányelvnek és a 2009/132/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtásra és a termékek

módosítására. A Bizottság hangsúlyozta, hogy a határon átnyúló elektronikus kiskereskedelem terén a héaszabályok teljesítése a vállalkozásoknak átlagosan 8000 euró adminisztratív terhet jelent a tagállamok eltérő szabályozásának való megfelelés miatt. Ez a szabad kereskedelmet mindenképpen korlátozó tényező, mert rontja a kis- és középvállalkozások, de főként a mikrovállalkozások piaci lehetőségeit. A másik rendkívül fontos szabályozási igénnyel járó anomália, hogy az uniós vállalkozások jelenleg versenyhátrányban vannak a nem uniós vállalkozásokhoz képest, mivel utóbbiak a kis összegű árucikkeket adómentesen tudják forgalomba hozni. A módosítás több ponton szabja át a jelenlegi rendszert 2021-től.

A távértékesítés folyamatában, történjen az akár másik tagállamból vagy harmadik országból, a lebonyolítás kulcsszereplője az online piactér, nevezhetjük webshopnak, platformnak vagy viselhet más elnevezést is. A jogalkotó álláspontja szerint – amely megjelenik a 2017/2455. irányelv preambulumban – az adóbeszedés hatékonysága érdekében azokat az adóalanyokat, akik a távértékesítést elektronikus platformon keresztül teszik lehetővé, be kell vonni az adóztatásba. Egyes tagállamok saját adójogukban többletkötelezettséget is telepíthetnek az online piacterekre. Erre példa a 2019. január 1-től hatályos német szabályozás, amely az online piacterekre kötelezettséget ró a harmadik országban letelepedett eladóval kapcsolatos adatok gyűjtésére¹⁶⁴. Ez egy arányeltolódás a Közösségen belüli adóalanyokkal szemben, mivel a belföldi adóalanyokra vonatkozóan nincs ilyen kötelezettség, azonban ha a piacteret üzemeltető szolgáltató ennek a kötelezettségnek nem tesz eleget, akkor mögöttes felelősként felel a be nem fizetett adóért. Az Egyesült Királyság bevezetett egy ennél szigorúbb szabályt, amely gyakorlatilag korlátlan és egyetemleges felelősséget telepít a piactér üzemeltetőjére. Az Irányelv 2019. január 1-től módosított 14a. cikke szerint az online piactér, platform, portál vagy egyéb elektronikus felület használatával távértékesítést bonyolító adóalanyt kell értékesítőnek tekinteni. Ez tehát egy megdönthetetlen vélelem, amely segítséget nyújt abban, hogy az adófizető személye elérhető és azonosítható legyen, különösen a harmadik országból bonyolított távértékesítést illetően. A távértékesítésre vonatkozó eddigi szabályok szerint a vállalkozások egy bizonyos értékhatárig a letelepedésük szerint adóztak, vagyis csak az e fölötti értékesítések esetén kellett a fogyasztás szerinti tagállamban bejelentkezni. Ez a szabály megszűnik, pontosabban a vállalkozásoknak egy szűk körére vonatkozóan marad csak egy 10.000 eurós küszöbérték, ez azonban kizárólag azon kisvállalkozásokra lesz irányadó, amelyeknek más országban nincs letelepedésük és az ilyen típusú értékesítéseik sem az aktuális, sem a megelőző naptári évben nem érik el az értékhatárt. Az egyablakos rendszer alkalmazható lesz mind a Közösségen belüli viszonylatban, mind a Közösségen kívüli értékesítők Közösségen belüli értékesítései során is. Emellett megszűnik a kis értékű küldeményekre vonatkozó adómentesség, amely jelenleg a 22 eurónál alacsonyabb összegű termékekre alkalmazható¹⁶⁵, ezzel párhuzamosan a távértékesítés értékhatára, amelyen belül az egyablakos rendszer alkalmazható lesz, az a termékenkénti 150 euró. A távértékesítés 150 eurós értékhatárát meghaladó, harmadik országból közvetlenül a Közösségen belüli beszerző részére feladott termékek értékesítésére kell korlátozódnia. Azon termékek esetében, amelyek ezen értékhatárt meghaladják, teljes értékű vámáru-nyilatkozatot kell benyújtani.

távértékesítésére vonatkozó bizonyos hozzáadottértékadó-kötelezettségek tekintetében történő módosításáról <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/HU/COM-2016-757-F1-HU-MAIN-PART-1.PDF>

¹⁶⁴ Stephanie SOONG JOHNSTON: OECD Finalizing Work to Enlist Digital Platforms to Collect VAT. *Tax Notes International* 2018. szeptember 10. 1169–1170. <https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/value-added-tax/oecd-finalizing-work-enlist-digital-platforms-collect-vat/2018/09/07/28dj3>

¹⁶⁵ A Tanács 2009/132/EK irányelvének jelenleg hatályos 23. cikke szerint a 10 euró összértéket nem haladó elhanyagolható értékűnek minősülő áru adómentesen behozható, a 10 és 22 euró közötti értékű termékekre a tagállamok mentességet adhatnak. Az említett irányelv 23. és 24. cikke 2021. január 1-től hatályon kívül helyezésre kerül a Tanács 2017/2455 irányelvének 3. cikke alapján.

A közösségi héarendszerben 2015. január 1. óta az elektronikus szolgáltatásokra a desztináció elvét kell alkalmazni B2B és B2C relációban is, azaz mindenképpen az igénybevevő letelepedése fogja meghatározni a teljesítés helyét. Az új szabályozás a meglévő szűkített egyablakos rendszer alkalmazhatóságát kiterjeszti az elektronikus szolgáltatásoktól eltérő szolgáltatások Közösségen belüli teljesítésére is a fentebb említett egyablakos rendszer kiterjesztésével.

A szabályozás második hulláma a távolból nyújtott szolgáltatások rendeleti szintű módosítására vonatkozik. Már hosszú ideje felvetődtek problémák bizonyos nem adóalany részére nyújtott szolgáltatások esetén a teljesítés helyének meghatározása során, hiszen – például élve – egy étteremben vagy szálloda területén biztosított wifi-n keresztül nyújtott szolgáltatás esetén az igénybe vevő magánszemély kiléte nem meghatározható. A jogalkotó ennek orvoslására a teljesítés helyét kijelölő vélelmeket épített be a végrehajtási rendeletbe¹⁶⁶. Telefonszolgáltatás esetén a SIM-kártya mobil országkódja alapján kell vélelmezni a letelepedés helyét, vezetékes telefon esetén a telepítés helye lesz irányadó, nem nevesített esetekben pedig azt a helyet kell a fogyasztó letelepedéseként meghatározni, amelyet a szolgáltatásnyújtó két, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték alapján ilyenként meghatároz. A jogalkotó – a Bizottság javaslata¹⁶⁷ alapján – egy új szabályt épített be a végrehajtási rendeletbe, mely szerint abban az esetben, ha a szolgáltató székhelyéről vagy telephelyéről nyújtott szolgáltatások összértéke nem haladja meg a 100.000 eurót, elegendő egy bizonyíték is a teljesítési hely meghatározásához. E szabály 2019. január 1-től alkalmazandó. A teljesítés helyének meghatározása azonban továbbra sem teremt rés nélküli szabályozást. Az említett vélelmek gyakorlatban történő alkalmazása inkonzisztens lehet például egy külföldi utazáskor, ha a szállodai interneten keresztül igénybe vett elektronikus szolgáltatások az adott tagállamban lesznek adóztatva, de ugyanezen utazó által a SIM kártyán keresztül igénybe vett esetlegesen hasonló szolgáltatások viszont a SIM-kártya kibocsátásának országában lesznek teljesítve. Tovább árnyalhatja a helyzetet az, ha a tagállamok élnek az irányelv 59a. cikkében foglalt lehetőséggel és a kettős adóztatás vagy nem adóztatás elkerülése céljából alkalmazzák a tényleges használat szerinti adózás elvét. Megállapítható tehát, hogy a teljesítési hely megállapítása során a szolgáltató nagyrészt a fogyasztó által nyújtott információkra támaszkodhat kizárólag, amely rosszhiszemű magatartás esetén helytelen adómegállapításhoz vezethet.

Mindezen túl a szolgáltatások és a távértékesítés szabályaival párhuzamosan át kellett gondolni az ellenőrzés és az adóhatóságok közötti együttműködés kérdését is, amely a már hivatkozott reformcsomag fontos eleme lett¹⁶⁸. Lényeges szempont az elektronikus kereskedelemben részt vevő és több tagállamban értékesítő vállalkozások számára, hogy ne minden érintett tagállam adóhatósági ellenőrzésében kelljen részt venni, hiszen az jelentős többletterhet jelentene, másik oldalról az együttműködés hiánya viszont rontaná az adóbeszedés hatékonyságát. Ezen célok előmozdítása érdekében a javaslat alapján sor került a 904/2010/EU rendelet módosítására¹⁶⁹, amely az anyagi szabályok módosulásával párhuzamosan 2021. január 1-től lesz alkalmazandó. A szabályozás értelmében az ellenőrzés során a fogyasztás szerinti tagállam megkereséssel

¹⁶⁶ Megállapította a Tanács 1042/2013/EU végrehajtási rendelete 1. cikk 2. d) i) pontja, módosította a Tanács 2017/2459 végrehajtási rendelete 1. cikke, hatályos 2018. I. 18-tól, 2019. január 1-től alkalmazandó

¹⁶⁷ COM(2016) 756 final A határokon átnyúló elektronikus kereskedelmet érintő héaszabályozás korszerűsítése Javaslat a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szemben 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló 282/2011/EU végrehajtási rendelet módosításáról <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/HU/COM-2016-756-F1-HU-MAIN-PART-1.PDF>

¹⁶⁸ COM(2016) 755 final A határokon átnyúló elektronikus kereskedelmet érintő héaszabályozás korszerűsítése, Javaslat a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló 904/2010/EU rendelet módosításáról <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/HU/COM-2016-755-F1-HU-MAIN.PDF>

¹⁶⁹ Módosította a Tanács 2017/2454. rendelete 1. cikk 7. b) pontja

élhet az azonosítót kiadó tagállam felé, amely a megkeresést haladéktalanul teljesíti és megkéri adózótól a szükséges nyilvántartásokat. Ez valóban egy gyors eljárás, mert amennyiben 30 napon belül a megkereső információ iránti igénye nem teljesül, abban az esetben megteheti a szükséges intézkedéseket a saját eljárása szerint. Az azonosítót kiadó tagállamnak ettől függetlenül kötelezettsége a fogyasztás szerinti tagállamokat értesíteni az ellenőrzésről. Szintén új szabály, miszerint ha két fogyasztás szerinti tagállam szükségesnek ítéli a vizsgálat lefolytatását, az azonosítót kiadó tagállamnak azt kötelező lefolytatnia.

A digitalizáció felgyorsulása – mint látható – más megközelítést követel meg a jogalkotástól annak érdekében, hogy a bevételeket biztosítani lehessen. Az Unió ezt az együttműködés erősítésével oldja meg, de ahogy szokták mondani ahány ház, annyi szokás. Dél-Amerikában viszonylag gyakori módszer az adócsalás elleni harcban az adóvisszatartás intézményének alkalmazása. 2018 júniusától Argentína például bevezette a végső fogyasztók adókötelezettségét olyan digitális szolgáltatások esetén, amelynek nyújtója nem letelepedett adóalany¹⁷⁰. Az adóvisszatartást a pénzügyi műveletet lebonyolító pénzintézet foganatosítja azon ismert szolgáltatásnyújtókkal folytatott ügyletek esetében, amelyek ismertek az adóhatóság előtt és amelyek nyilvántartását folyamatosan frissítik. Ez egy drasztikus megoldás és a pénzügyi felelősséget nem az adóelkerülőre helyezi.

8. Összefoglalás

A dolgozatom második hipotézise szerint a jelenlegi héa szabályozása átmeneti. Vázlatosan igyekeztem kitérni a hozzáadottérték-adó minden olyan részterületére, amelyet a tagállamok közös gondolkodása a végleges megoldás irányába terel. Az uniós jogalkotás előkészítő tevékenységét négy prioritás határozza meg:

- a héarendszer megfeleltetése a modernizáció kihívásainak,
- a végleges rendszer anyagi és eljárási szabályainak megteremtése,
- adócsalások elleni küzdelem,
- a versenyképesség előmozdítása.

A jogterületre ható tényezők száma jelentős, ami folyamatosan mozgásban tartja mind az európai, mind a tagállami jogalkotást. Egy dolog azonban elkerülhetetlennek látszik: az adónemre vonatkozó szabályok lassú, de folyamatos egységesítése. Ez a közös szabályok kialakítására irányuló jogi gondolkodás és szándék – mint láthatjuk – nem kizárólag a héa adónemre vonatkozik, hanem az adóeljárást és az adóigazgatást illetően is számos ponton jelentkezik. Egy közös gazdasági térségben ez teljesen természetes, az előrehaladás rendkívül lassú, de folyamatos. Emellett azt is látni kell, hogy a szabályozás előrehaladása kizárólag a héa anyagi jogi szabályozása tekintetében mutat kielégítő egységességet, eljárási – és az adócsalások vonatkozásában a büntetőjogi – vonatkozásban nehezen leküzdhető heterogenitást mutat. Az eljárásjog meghatározása során Lövétei István definíciójából indulok ki, mely szerint „a közigazgatási hatósági eljárásjog (...) a közigazgatási jogszolgáltató döntések kidolgozására, formába öntésére, a közigazgatáson, a közigazgatási felügyeleti rendszeren belüli felülvizsgálatára, több kevesebb részletességgel törvényben meghatározott eljárásjog.”¹⁷¹ Ezen definíció sem titkolja azon tény, hogy az eljárásjog szabályozása a döntések meghozatalának szerves része, amely részleteit illetően bizonyosan heterogén képet mutat országonként az adónemi harmonizáció ellenére is. Az anyagi jogot érdemben befolyásoló eljárásjogi

¹⁷⁰ Fabiola ANNACONDA: Cross-Border B2C Digital Services: A New Way to Collect VAT? *International VAT Monitor*, IBFD, 2018. 177–178.

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2018_05_int_2.html

¹⁷¹ LŐRINCZ Lajos (szerk): *Közigazgatási eljárásjog*. Budapest, HVG-ORAC, 2005. 38.

szabályrendszerek eltérése – gondoljunk az eljárási határidőkre, a megosztott fizetési modellekre, az adóbevallások különbözőségére stb. – egyrészt jelentős versenyhátrányt jelent majd, másrészt jogalkalmazási és jogértelmezési disszonanciák alapja is lehet. Egy adónem teljes körű harmonizációjának tehát feltétele kellene, hogy legyen az alkalmazását lehetővé tevő eljárásjogok közelítése is.

Az adócsalások kapcsán ezen anomáliát illetően egy példát mutatok be arra, hogy az adóhatóságoknak mennyire különböző lehetőségeik vannak a tényállás-feltáráshoz csak a határidők tekintetében. A csalások feltáráshoz szükséges eszközrendszer vonatkozásában utalnék a magyar jogszabályi keretekre, amelyek szerint a jogkövetési vizsgálat befejezésének határideje 30 nap, az adóellenőrzésé 90 nap és befejezésének objektív határideje – némi kivételtől eltekintve és a lehetséges hosszabbításokat is belekalkulálva – körülbelül 1 év. Ez fél évre csökken akkor, ha adózó megbízható minősítéssel bír vagy magánszemély. Ez azt jelenti, hogy amennyiben megbízható adózó követ el szándékos adócsalást, akkor az adóhatóságnak az elévülési időn belül csak fél éve van vizsgálattal ezt bizonyítani. Ha kizárólag a szándékos adóelkerülő alakzatokat vizsgáljuk, akkor egyértelműen az adózók felé billen a mérleg nyelve a jogszabályi eszközök tekintetében. Az adóhatóság és adózó közötti viszony – ebből a szempontból – sokkal inkább kiegyensúlyozott Németországban, ahol az AO¹⁷² alapján az adóhatósági adó-megállapításnak kizárólag az elévülés szab korlátot. Nincsenek tehát a magyar ellenőrzési határidőkhöz hasonló, a hatóság lehetőségeit a rendelkezésre álló eljárási eszközök időszükséglete tükrében rendkívül beszűkítő korlátok. Az elévülési határidő általánosan 4 naptári év, de ez a határidő szándékos adócsalás esetén 10 év, gondatlan alakzat esetén 5 év. A hivatalbóli adómegállapítási jog határa Belgiumban is az elévülés, amely normál esetben az adómegállapítási időszakot követő 3 év, vélelmezett adócsalás esetén 7 év.¹⁷³ Az ilyen eljárásban az általános szabály, hogy a bizonyítási teher az adózót terheli, két esetben száll ez át az adóhatóságra: ha adózó indokoltan nem tud részt venni az eljárásban, valamint ismételt ellenőrzés esetén. A határidők tekintetében kevésbé szigorú a belga eljárási törvény, mivel az első jogorvoslati lehetőségre 6 hónapot hagy nyitva¹⁷⁴ az adózó részéről. Jogorvoslat esetén a regionális igazgatónak szintén 6 hónapja (a jogorvoslat benyújtásától számítva) van meghozni a döntését, mindeközben adózó új bizonyítékokkal egészítheti ki eredeti jogorvoslati kérelmét. Ez tehát egy elhúzódó jogvitának teremthet alapot. Még inkább kiterjeszti a lehetőségek határát az Egyesült Királyság eljárási joga, amely általánosságban 4 éves elévülési határidőt állapít meg, amelyen belül – további határidőbeli kötöttségek nélkül – van lehetőség az ellenőrzés lefolytatására, a német adójoghoz hasonlóan gondatlan alakzat esetén ez a határidő 6 évre, szándékos adócsalás esetén 20 évre nő.

Ezzel érzékeltetni kívántam azt, hogy kizárólag egyetlen eljárási jogintézmény milyen sokféleséget mutat, érdemes lenne tehát átgondolni azt, hogy az adóeljárási szabályok nagyobb részét kellene bevonni a harmonizáció körébe. Ezt a munkát részben a Bíróság elvégzi azon döntéseivel – például a visszaigényléssel kapcsolatos ügyeket érintően –, amelyekben lényegében az anyagi jogot érintő eljárási szabályokról alkot véleményt. Ez azonban inkább kényszermegoldásnak tűnik a harmonizáció hiányában.

¹⁷² Abgabenordnung (AO) (Németország) Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866; 2003 I 6, zuletzt geändert durch Art. 1 G v. 21.12.2019 I 2875 155. §

¹⁷³ Income Tax Code (Belgium) - Code des impôts sur les revenus 1992, version exercice d'imposition 2014, mise à jour au 05/11/2014, annexé à l'arrêté royal du 26 février 1964 portant coordination des dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus, publié au Moniteur belge du 10 avril 1964. 333. § és 354. §

¹⁷⁴ Income Tax Code 371. §

IV. Az Európai Bíróság jogfejlesztő szerepe

A héa jogalkotói és jogalkalmazói szempontból is egy bonyolult, komplex rendszer. A tagállamok sok anyagi és eljárási kérdésben önálló hatáskörrel rendelkeznek, részint az Irányelvől származó felhatalmazás, részint az át nem ruházott szuverenitásuk okán. Ennek eredménye az, hogy rendkívül erős igény merül fel az uniós jogba ütköző jogalkalmazói és jogértelmezési irányok megfelelő kezelésére. Ennek letéteményese elsősorban az Unió Bírósága. Az Európai Unió Bírósága különleges szerepet játszik az Unió jogi működésében, így kvázi jogkitöltő funkciója jelentős hatással van a héa rendszerére, különösen az adónem által indukált ügyek számosságára tekintettel. E fejezetben az a célom, hogy az ezt követő fejezetekben tárgyalt egyes irányelvi jogfogalmak réseit kitöltő Bíróság milyen alapelvek mentén tölti be jogalkotói szerepét. Az alapelvek képezik ugyanis azt a 'szemüveget', amelyeken keresztül a Bíróság megítéli az egyes konkrét eljárásokban felvetett kérdéseket. Rá kívánok mutatni arra, hogy a jogalkotás által generált alapelvek tartalmi változása az egyes ügyeken keresztül látható, így a jogalkalmazáson és elsősorban a bírósági ítéletekben nyomon követhető az irányelvi alapfogalmak tartalmi változása is.

1. Az Európai Unió Bíróságának szerepe az Unió jogrendszerében

Az Európai Bíróság kvázi egy szövetségi állam alkotmánybíróságaként¹⁷⁵ működik, mivel az EK-Szerződés olyan hatáskörrel ruházta fel¹⁷⁶, mellyel mind az Unió mind a tagállamok jogi aktusainak jogszerűségét vizsgálja felül¹⁷⁷. Ez a normakontroll hasonlóságot mutat a magyar Alkotmánybíróság eljárásával, amely során az Alkotmánybíróság felülvizsgálja a jogszabályoknak az Alaptörvénnyel való összhangját. A Bíróság eljárásai közül a téma szempontjából az előzetes döntéshozatali eljárás kiemelt fontosságú, mivel a héa alkalmazásával kapcsolatos előremutató jogértelmezést és indokolást tartalmazó döntések ezen eljárásban születnek. Előljáróban megjegyzem, hogy a tagállamoknak lehetőségük van az előzetes döntéshozatali eljárásban való részvételre, így a relevánsnak tartott ügy tárgyalásakor álláspontjukat kinyilváníthatják. Abban az esetben, ha valamely tagállam bíróságának az előtte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez szükséges az uniós jog értelmezése, akkor az Európai Unió Bíróságához fordulhat. Ha az adott nemzeti jog szerint az eljáró bíróság döntése ellen már nincs jogorvoslati lehetőség, akkor a nemzeti bíróság köteles az Unió Bíróságához fordulni. A kérdést előterjesztő nemzeti bíróságnak is megfelelően elvonatkoztatva, az ügyet absztrahálva kell megfogalmaznia a kérdését, mivel a Bíróság nem alkalmazhatja az uniós jogot egyedi esetre vonatkozóan, hanem kizárólag értelmezési útmutatót ad. Ez azt jelenti, hogy a Bíróság ténylegesen nem dönti el az adott ügyet, vagyis nem hoz a felekre és a nemzeti bíróságra is kötelező döntést, hanem az ügy fényében értelmezi az uniós jogot. Ez az értelmezés kötelező és a tagállami bíróság köteles ezt az útmutatót figyelembe venni és döntését ez alapján meghozni. Az így megszületett jogértelmezés elvileg minden azonos jogesetre nézve kötelezővé válik, bár sok esetben kétséges, hogy valóban minden tekintetben azonos tényállással szembesül-e a Bíróság.

Érdekes ennél a pontnál érinteni a kötőerő kérdését, azaz azt megvizsgálni, hogy az előzetes döntéshozatali eljárásban hozott döntés mennyiben kötelező a felekre vagy harmadik személyre. Dezső Márta és Vincze Attila munkájukban¹⁷⁸ kizárják az erga omnes hatályt, mivel

¹⁷⁵ DEZSŐ Márta – VINCZE Attila: *Magyar alkotmányosság az európai integrációban*. HVG ORAC, 2012. 372.

¹⁷⁶ Az Európai Unióról szóló szerződés (EUSZ) és az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 263. cikk

¹⁷⁷ C-402/05 és C-415/05. sz. Yassin Abdullah Kadi és Al Barakaat International Foundation kontra Tanács és Bizottság egyesített ügyekben 2008. szeptember 3-án hozott ítélet [EU:C:2008:461]

¹⁷⁸ Lásd DEZSŐ – VINCZE (2012) 392.

ebben az esetben az Európai Bíróság lényegében jogalkotói tevékenységgel lenne felruházva, amely a Szerződésből nem következik. Nem beszélhetünk *inter partes* hatályról sem, hiszen a Bíróság nem dönti el kötelező módon a felek közötti jogvitát, hanem a kérdést előterjesztő bíróságnak ad kötelező érvényű, általános formában megfogalmazott instrukciót. Ezen eljárás eredményeként döntéseknek egy olyan rendszere jön létre és alakul folyamatosan, amelyet joggal nevezhetünk precedensrendszernek¹⁷⁹. Hangsúlyozandó ugyanakkor, hogy a common law jogcsaláddal ellentétben ez a precedensjog nem a *stare decisis* elve alapján épül fel, ami egyrészt azért is lehetséges, mert az ítéletek nem egy adott esetet bírálják el a szó szoros értelmében véve, másrészt a tagállami bíróságoknak is van mozgásterük az ítélet meghozatala során. Ez utóbbi lehetőségre most nem térek ki, mert a hía tárgykörében meghozott ítéletek körében erre nem említhető példa. Hanák András az Egyesült Államokban működő precedensrendszerrel írt tanulmányában¹⁸⁰ érinti azon fogalmakat, amelyek a kevésbé nagy múltú európai rendszerre is jellemzőek. Az Európai Unió Bíróságának döntései között ugyanúgy előfordul a 'well settled precedent' típusú ügy, amely a töretlen bírói gyakorlat meghatározással feleltethető meg és értelmezhetőek a 'distinguishing' és 'overruling' fogalmak is. Az utóbbi két folyamat az ügyek alapját képező releváns tények eltérő volta esetén jöhet szóba, amelyek a bíróságot az általános iránytól való eltérésre vagy teljes irányváltásra készítik. Ehhez az ügyek bizonyos tipizálható csoportjait kell alapul venni és analízisnek alávetni. Azon túlmenően, hogy az egyes döntések kötelező jogalkalmazást jelentenek a tagállamok számára, fontos kiemelni, hogy az ítéletek indokolásában rögzített alapelveknek és a hía témában kialakult európai értelemben vett precedensjog logikai rendszerének legalább ugyanolyan jelentősége van.

A Bíróság héarendszert érintő és alakító döntéseit természetesen nem az adott esetet önmagában szemlélve hozza meg, hanem azok beleilleszkednek egy történeti-logikai folyamatba, így elméleti szinten a jogesetek egy koherens rendszert alkotnak. Ez a Bíróság által alkalmazott ún. rendszertani módszer¹⁸¹. A másik releváns jogértelmezési módszer a teleologikus módszer, amely során a döntés alapjául szolgáló tényállásokat a Bíróság alapelvi tesztnek veti alá és ennek tükrében alakítja ki korábbi döntéseihez logikailag szorosan kapcsolódó álláspontját. Természetesen az ítéleteknek keretet adó alapelvi taxáció nem létezik, az alapelvek a hía rendszer és ezen keresztül az ítéletek logikai rendszerének tartópillérei, amelyek következetesen érvényesítik a jogalkotói akaratot. Englisch szerint az egyenlő bánásmód alapvető vezérelv az adózásban, amennyiben ez a jogalkotót is köti és bírósági felülvizsgálat során is zsinórmértékül szolgál.¹⁸² Más álláspont szerint a héarendszer három alapelve az adósemlegesség, a közösségi joggal való visszaélés tilalma ('*fraus legis*'), valamint az adócsalás tilalma¹⁸³. A Bíróság által következetesen alkalmazott és folyamatosan értelmezett alapelvek a teljes héarendszert alkotó szabályokból kikristályosodott irányjelzői a jogalkalmazásnak, amelyek összegyűjtésére és rövid bemutatására teszek kísérletet a következőkben. Az alapelvek határait általánosságban nyilvánvalóan nem lehet kijelölni, azok

¹⁷⁹ JUHÁSZ Endre: Magyarország és az Európai Unió Bírósága. *Közgazdasági szemle*, 2014. április 375. <http://real.mtak.hu/17279/>

¹⁸⁰ HANÁK András: A precedenstan az Amerikai Egyesült Államokban. *Jogesetek Magyarázata*, 2012/2.

¹⁸¹ ERDŐS-FÖLDES-ÖRY (2013) 63.

¹⁸² Joachim ENGLISH: VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes In: Michael Lang, Peter Melz, Eleonor Kristofferson (szerk.): *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*. IBFD, 2009. 5. „Finally, the guiding principles of a tax may become relevant if there is a principle of equal treatment in the respective legal system which is binding also upon the legislator and subject to some form of judicial review. The fundamental principles of taxation and their more specific subordinate principles will then become the relevant yardstick or tertium comparationis for assessing the equality of taxation, since they must be implemented in a coherent and consistent manner.”

¹⁸³ DOESUM–KESTEREN–NORDEN (2016) 35–43.

csak az egyes ügyeket illetően tárhatóak fel. Szabó Miklós tanulmányában¹⁸⁴ kijelenti, hogy a „jogtudomány nem egzakt tudomány, mert a bizonyosság a jogon belül nem független a meggyőződéstől”, a bírósági döntések indokolásait olvasva egyetértek az általa is hivatkozott MacCormickkal, aki szerint a „jog argumentatív diszciplína”¹⁸⁵. Szabó Miklós álláspontja szerint ez a jog meghatározatlanságához vezet, ami pedig gyengíti a jogbiztonságot.

2. A héa rendszer alapelvei

A következőkben a Bíróság által alkalmazott alapelveket néhány példaként kiemelt ügyön keresztül mutatom be, röviden rámutatva a döntést alakító logikai vonalvezetésre. Céлом ezen keresztül annak bemutatása, hogy az alapelvek tartalmának kitöltése egy folyamat, amely változás az egyes ügyekben hozott döntésekben materializálódik, így több éves távlatban bizonyosan eltérő nézőpontot eredményez akár a tagállami adóhatóságok akár adózók eljárásában.

A héa területén érvényesülő legfontosabb és minden ítéletet átszövő vezérelv az adósemlegesség elve. Az adósemlegesség elve lényegében az egyenlő bánásmód adójogi leképeződése, ami azt követeli meg a tagállamoktól és a jogalkalmazóktól, hogy az adózókkal szemben ne alkalmazzanak eltérő bánásmódot az egymással versenyző termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások megítélése kapcsán. Rendkívül fontos ezen elv érvényesítése nem csak a jogi értelemben, hanem azért is, mert az ügyletek eltérő kezelése jelentős versenytorzító hatással is jár. Az adó semlegességét a jogalkotásnak biztosítani kell, mivel a piac önszabályozása azt nem képes megteremteni és fenntartani¹⁸⁶. Az adólevonási jog területén – amely ügyekben talán a legtöbbet hivatkozik a Bíróság az adósemlegességre – ez azt jelenti, hogy a közös héarendszer valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően semleges, azaz az adóalanyokat teljes egészében mentesíti minden gazdasági tevékenysége során felszámított és megfizetett adó terhe alól. Megfigyelhető, hogy a Bíróság tevékenysége során a semlegesség elvének határait folyamatosan bővíti, ezen elv érvényesítésének térnyerése jelentős aszimmetriához vezet, vezethet az adójogviszonyt illetően.

A témában említtem a magyar vonatkozású PARAT-ügyet¹⁸⁷, amelyben – és azt megelőzően meghozott több ítéletben¹⁸⁸ is – a bíróság kinyilvánította, hogy minden olyan nemzeti szabályozást, amely az adólevonási jog közösségi előírásaitól való eltérést szabályoz, szigorúan kell értelmezni, hogy az egyértelműen prioritizált adósemlegességet biztosítani lehessen. Ezen elv más viszonylatban a kivételek megszorító értelmezését követeli meg. A PFC Clinic ügyben¹⁸⁹ a Bíróság hangsúlyozta az orvosi gyógykezelés és egészségügyi ellátás fogalmának tisztázásához, hogy „az adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által

¹⁸⁴ SZABÓ Miklós: A jog argumentatív természete. *Jogesetek Magyarázata*, 2010/2. 81-87. <https://jema.hu/article.php?c=53>

¹⁸⁵ Neil MACCORMICK: *Rhetoric and the Rule of Law. A Theory of Legal Reasoning*. Oxford, New York, Oxford University Press, 2005. 14.

¹⁸⁶ KOLOZS Borbála: Neutrality in VAT In: Michael Lang, Peter Melz, Eleonor Kristofferson (szerk.): *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*. IBFD, 2009. 203.

¹⁸⁷ C-74/08. sz. PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft. és az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály között folyamatban lévő ügyben 2009. április 23-án meghozott ítélet [EU:C:2009:261] 23. pontja

¹⁸⁸ így a C-414/07. sz. Magoora-ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [EU:C:2008:766] 28. pontja, valamint C-409/99. sz. Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet [EU:C:2002:2] 59. pontja

¹⁸⁹ C-91/12. sz. Skatteverket és a PFC Clinic AB közötti eljárásban 2013. március 21-én meghozott ítélet [EU:C:2013:198] 23. pontja

ellenszolgáltatás fejében teljesített minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni.”

Kiállta az adósemlegesség próbáját a Vámos Dávid ügy¹⁹⁰ alaptényállása, amelyben a magyar adóhatóság megállapította, hogy adózó online platformon keresztül úgy végzett folyamatos gazdasági tevékenységet, hogy azt az adóhatósághoz nem jelentette be. Az értékesítéseivel azonban nem érte el az alanyi mentesség értékhatárát, ezért az adóhatósági megállapítást követően élni kívánt volna vele, azaz utólag, azt követően, hogy fény derült az adóelkerülő magatartására. A magyar adóhatóság ezt a kérést elutasította azzal az indokolással, hogy a magyar szabályozás erre csak az adóköteles tevékenység bejelentésével egyidejűleg ad lehetőséget¹⁹¹. A magyar adóhatóság döntését az Európai Bíróság mind az adósemlegesség mind a jogbiztonság elvével összeegyeztethetőnek találta. Ez utóbbi megállapítását – többek között – azzal is alátámasztotta indokolásában, hogy az adóalany adójogi helyzete ne lehessen meghatározhatatlan ideig vitatható, amit a magyar szabályozás egyértelművé is tett.

A bírósági gyakorlat által kialakított és az adósemlegességhez kapcsolódó fontos jogelv az adósemlegesség tényleges érvényesülésének elve. Ez az Unió Bíróságának ítéleteiből levezethető követelmény a tagállami jogalkalmazás felé, aminek a célja az, hogy a héarendszer alapelvét, az adósemlegesség elvét minden esetben érvényre juttassák és különösen a nemzeti bíróságok az előttük folyamatban lévő ügyek elbírálása során biztosítsák az uniós jog teljes érvényesülését. Ez azt az elvárást jelenti, hogy a megfelelően pontos tagállami szabályozás, vagyis a meglévő pozitív jog ellenére vagy azt felülírva is az uniós jogot érvényesítsék. Ennek egyik megnyilvánulása olvasható a bolgár Rusedespred-ügyben¹⁹². Ebben az ügyben a bolgár adóhatóság megtagadta adózó által partnere részére felszámított adó helyesbítését annak okán, hogy az adóhatóság a partner által befogadott számla héa összegének levonását elutasította a gazdasági esemény adómentessége miatt. A nemzeti jog alapján – az adóhatóság döntése miatt – már nem volt a mód a helyesbítésre. A Bíróság ezt az adósemlegesség elvébe ütközőnek találta és hangsúlyozta, hogy az adózó hivatkozhat az adósemlegesség elvére az azt megsértő nemzeti joggal vagy joggyakorlattal szemben. Ez biztosítaná, hogy az adósemlegesség a nemzeti jogon felül álló alapelveként érvényesülhessen. A PORR ügyben¹⁹³ hozott ítélet középpontjában a fordított adózás alkalmazása állt, adózó egyenes adózás alapján kiállított számlán szereplő adót helyezett levonásba annak ellenére, hogy a szolgáltatásra a fordított adózás lett volna alkalmazandó. Ilyen esetben a költségvetésnek megfizetett adó a számlakibocsátónak, az ellenérték részeként megfizetett adó a számla befogadójának jár vissza. A számla korrekciója és az ennek megfelelő 'visszatérítési láncolat' azonban akadályba ütközhet, ha a számlakibocsátó megszűnt, fizetéseképtelen vagy ellenőrzéssel lefedett időszakokkal érintett, így módosításra már nincs lehetőség. „A tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása megköveteli a tagállamok részéről olyan eszközök és eljárási szabályok bevezetését, amelyek lehetővé teszik, hogy a szolgáltatás említett igénybe vevője visszaigényelhesse a jogalap nélkül felszámított adót”¹⁹⁴. A magyar Áfa törvény ilyen distinkciót nem ismer, az ítélet intézkedése leginkább az adóhatósági gyakorlat útján valósul meg¹⁹⁵.

¹⁹⁰ C-566/16. sz. Vámos Dávid ügyben 2018. május 17-én hozott ítélet [EU:C:2018:321]

¹⁹¹ Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban régi Art.) 22. § (1) bekezdésének c) pontja

¹⁹² C-138/12. sz. Rusedespred OOD és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravljenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agantsia za prihodite között 2013. április 11-én meghozott döntés [EU:C:2013:233]

¹⁹³ C-691/17. sz. Porr Építési Kft. kontra NAV Fellebbviteli Igazgatósága közötti ügyben 2019. április 11-én hozott ítélet [EU:C:2019:327]

¹⁹⁴ C-691/17. ügy (lásd 151. l.) 42. pont

¹⁹⁵ KOTÁNCZI Zsófia: Az adóhatóság gyakorlata jogosulatlanul áthárított áfa esetén. *SZAKMa* 2019.6. szám 26.

A pénzügyi következményekkel járó adójogi döntésekben fokozottan kell érvényesülnie a jogbiztonság elvének.¹⁹⁶ A jogbiztonság elvének alkalmazása és a Bíróság által a jogszerűség fokmérőjekénti figyelembe vétele már a héarendszer létrejötte óta kíséri a bírósági döntéseket. Az európai héarendszerben azt jelenti, hogy a tagállami jogszabályokat egyértelműen kell megfogalmazni annak érdekében, hogy lehetővé tegyék az érintett személyek számára, hogy jogaikat és kötelezettségeiket világosan és pontosan ismerjék, valamint a nemzeti hatóságok biztosítani tudják a tiszteletben tartásukat.¹⁹⁷ A jogbiztonság alapelve számos egyéb, a héa szabályozásban és jogalkalmazásban megnyilvánuló származtatott elv forrása és kiinduló pontja. Elsőként az adózó jogi helyzetének vitathatóságának időbeli korlátozására vonatkozó lényeges elvet említem. Ez azt jelenti, hogy a nemzeti adóhatóságok számára nem áll rendelkezésre meghatározhatatlan idő az adózó adójogi helyzetének megkérdőjelezésére.¹⁹⁸ Adózó számára a jogbiztonság azt is jelenti, hogy nincs kitéve az egyes ügyletek minősítése vagy átminősítése örökös kockázatának. A Bíróság más ítéletben¹⁹⁹ is megerősítette, hogy ez a határ az elévülési idő, vagyis adózó terhére meghozott vagy módosított döntés az elévülési időn belül kiadható és nem ütközik a jogbiztonság elvébe. A Bíróság a jogbiztonság elvét érvényesítette a Magyar Állammal szemben a Humán Operátor ügyben²⁰⁰, amelynek lényege az volt, hogy Magyarország az Irányelv 193. cikke alapján eltérő szabályt vezetett be és fordított adózást rendelt alkalmazni 2015. január 1-től bizonyos humán erőforrás kölcsönzésére irányuló szolgáltatásokra²⁰¹. Az általános szabálytól való eltérést engedélyező végrehajtási határozatról azonban csak 2015. december 11-én értesítették a magyar kormányt, ezért a szabály január 1-től történő alkalmazása ellentétes az Irányelvvvel. Vagyis adózó a befogadott számlákban felszámított adó levonására jogosult az általános szabályok szerint, amelyet az adóhatóság elvitatott. A Bíróság a jogbiztonság érvényesülését abban látta, hogy a jogi rendelkezéseknek egyértelműeknek és pontosaknak, hatásaiknak pedig előreláthatóaknak kell lenniük²⁰², amely ebben az ügyben nem érvényesült.

A jogbiztonsággal határos és a jogalkalmazásba beépült, de nem ugyanazon töről fakadó alapelv a bizalomvédelem elve, amely elsősorban az adózókat megillető védelem a nemzeti adóhatóság valamely aktusára alapuló adójogi eljárását illetően. Ez nem elsősorban valamely jogforrásra épülő biztosíték adózó részéről, hanem egyfajta várományt keletkeztet adózó részére a hatóság valamely aktusa, eljárása alapján. A Bíróság egy nem adóügyben meghozott döntésében²⁰³ úgy fogalmazott, hogy a bizalomvédelemre, mint „jogra történő hivatkozás joga minden olyan jogalanyt megillet, akiben valamely közigazgatási hatóság megalapozott várakozásokat keltett a részére tett pontos ígéretek folytán.” A bizalomvédelem akkor válik

¹⁹⁶ Ahogy a Bíróság a C-181/04-C-183/04. sz. Elmeka NE és Ypourgos Oikonomikon közötti egyesített ügyekben 2006. szeptember 14-én hozott ítéletben [EU:C:2006:563] kifejti, „a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét az Európai Unió intézményeinek, de az uniós irányelvek által rájuk bízott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak is tiszteletben kell tartaniuk.”

¹⁹⁷ C-257/86 sz. Bizottság kontra Olaszország közötti eljárásban 1988. június 21-én hozott ítélet 12. pontja [EU:C:1988:324]

¹⁹⁸ C424/12. sz. SC Fatorie Srl és a Directia Generala a Finantelor Publice Bihor közötti ügyben 2014. február 6-án meghozott ítélet [EU:C:2014:50] 46. pontja Az ítéletben a Bíróság ugyanakkor elismerte, hogy a jogvesztő határidőben az adóhatóság által jóváhagyott levonási jogot elismerő döntés módosítása és a jog elvitatása nem ütközik a jogbiztonság elvébe.

¹⁹⁹ C-183/14. sz. Radu Florin Salomie és Nicolae Vasile Oltean kontra Directia Generala a Finantelor Publice Cluj ügyben 2015. július 9-én hozott döntés [EU:C:2015:480] 42-43. pontja.

²⁰⁰ C-434/17. sz. Humán Operátor Zrt. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága között folyamatban lévő ügyben 2019. február 13-án hozott ítélet [EU:C:2019:112]

²⁰¹ Áfa törvény 142. § (1) bekezdés c) pontjával

²⁰² C-434/17. ügy 34. pont

²⁰³ C-585/13. sz. az Európaïsch-Iranische Handelsbank AG és az Európai Unió Tanácsa között folyamatban lévő eljárásban 2015. március 5-én meghozott ítélet [EU:C:2015:145] 95. pontja

alkalmazandó elvvé, ha a közigazgatási aktus „ésszerű bizalmat” kelt az egyébként kellő körültekintéssel eljáró adózó tudatában. Az ésszerű bizalom egy objektív megnyilvánulás bizonyos adójogi következmények levonására és alkalmazására, ami egy egyértelműen értelmezhető hatósági iránymutatást vagy döntést jelent. A korábban említett Salomie ügyben²⁰⁴ a Bíróság nem fogadta el adózó azon érvelését, hogy az adóhatóság addigi gyakorlata az ő álláspontját támasztja alá, azaz az adóhatósági gyakorlat nem minősül ilyen ésszerű bizalmat megalapozó hatósági magatartásnak.

Szintén alapvető jogelv az arányosság alkalmazása a tagállamok jogalkotása során. Az arányosság azt jelenti, hogy a korábban vázolt, az adósemlegességre épülő héarendszerben a tagállamok rendelkeznek bizonyos mozgástérrel a költségvetési bevételek biztosítását és az adócsalások megelőzését célzó intézkedések megválasztásában, azonban ezt a diszkrécionális jogkörüket a fentiek mellett az arányosság szem előtt tartásával kell gyakorolniuk. Ezen intézkedések azonban nem haladhatják meg azt szükséges mértéket, amelyek azok céljának eléréséhez elegendők. A Bíróság egy döntésében²⁰⁵ úgy fogalmaz, hogy a tagállamok intézkedései irányulhatnak ugyan az államkincstár érdekeinek leghatékonyabb védelmére, azonban ezen intézkedések nem terjedhetnek túl az e célhoz szükséges mértéken. Az arányosság mércéjét a Bíróság általában a szankciók megítélésekor, illetve szankcióként alkalmazott intézkedések esetében alkalmazza. Az arányosság elvének alkalmazása nem kizárólag az anyagi jogi szabályok európai harmonizációjának fokmérőjeként kerül alkalmazásra az ítélkezési gyakorlatban, hanem a tagállami adóhatóságok eljárásának vizsgálatakor is. A szintén magyar érdekeltségű WebMindLicences²⁰⁶ ügyben vetődött fel az arányosság elvének alkalmazása a Chartában elismert jogok és szabadságok gyakorlásának korlátozása vizsgálata során, amely csak jogszabály által történhet és az arányosság elvének szem előtt tartásával. A konkrét ügyben a büntetőeljárás részeként készült telefonlehallgatások és lefoglalt elektronikus levelezés felhasználása vetette fel azt a kérdést, hogy szükségesek-e a tényállás feltárásához, azaz arányos intézkedésnek minősülnek-e annak okán, hogy azok a magán- és családi élet tiszteletben tartásához jogba való beavatkozásnak minősülnek. A Bíróság az Európai Unió Alapjogi Chartájának követelményeivel szembeállítva csak indokolt körülmények fennállása mellett és szigorú garanciális szabályok²⁰⁷ betartása mellett látja jogszerűnek az egyébként még be sem fejeződött büntetőeljárásban felvett bizonyítékok felhasználhatóságát. Ezen feltételek meglétét és azok szükségességét pedig a nemzeti bíróságnak kell vizsgálnia.²⁰⁸

Az anyagi és eljárási szabályozás a közösségi héarendszerben nem ugyanazon kézben van. Míg az anyagi szabályozás az Irányelven és más szabályzókon keresztül főként az uniós szervek hatáskörében van, addig a eljárásjog jelentős részében autonómiát élveznek. Logikus követelmény egy ilyen rendszerben az, hogy az eljárásjognak segítenie kell az anyagi jog

²⁰⁴ C-183/14. sz. Salomie ügy 47. pont

²⁰⁵ C-384/04. sz. Commissioners of Customs and Excise és a Federation of Technological Industries és társai közötti eljárásban 2006. május 11-én hozott ítélet [EU:C:2006:309] 30. pont

²⁰⁶ C-419/14. sz. WebMindLicences Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhatóság Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság közötti perben 2015. december 17-én meghozott döntés [EU:C:2015:832] 61–91. pontjai

²⁰⁷ A hivatkozott ítélet alapján ilyen garanciális szabály ezen bizonyítási eszközök adózó általi megismerhetősége, illetve a határozat meghozatala előtti meghallgatása, illetve ezen bizonyítékok megszerzésének jogszerűségének vizsgálata a közigazgatási döntést felülvizsgáló bíróság részéről. Amennyiben ezen feltételek nem teljesülnek, akkor az adóhatóságnak ezen bizonyítékokat ki kell zárnia.

²⁰⁸ A Kúria 2017. szeptember 28-án meghozott Kfv.I.35.594/2016/24. számú ítéletében megállapította, hogy a titkos információgyűjtés jogszerűségéről a közigazgatási bíróság nem jogosult dönten, ezért azok addig nem használhatóak fel, amíg a büntető bíróság arról nem dönt. Ez azt jelenti, hogy az adóhatóság csak a már döntéssel lezárt büntetőügyben feltárt bizonyítékokat használhatja fel, ami az eljárási határidők eltérése jelentős aszinkronitást mutat.

érvényesülését függetlenül attól, hogy annak megalkotására uniós szinten vagy tagállami szinten került sor. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kiolvasható követelmény a fentiekén túlmenően az egyenértékűség elve, amely azt követeli meg a tagállamoktól, hogy ne legyen eljárásjogi különbség az uniós és hazai anyagi jogi szabályok tényleges érvényesíthetősége között.

V. A gazdasági tevékenység fogalma

Jelen fejezetben annak elemzését kezdem meg, hogy a különböző, fentebb már részletezett kihívások a héarendszer irányelvi alapfogalmait hogyan befolyásolják, illetve ez az egyes döntések láncolatában milyen módon érhető tetten. Dolgozatom következő fejezeteiben elsősorban a joggyakorlat és az ítélkezés oldaláról mutatom be a héa egyes – Irányelv által szabályozott – jogintézményeit érintő, a jogalkalmazásból származó dilemmákat. A fogalmi szinten tapasztalt változások kiváltó tényezője nem kizárólag az üzleti trendek vagy fogyasztói szokások változása, hanem a héarendszer alapelveinek érvényesítésére irányuló szándék által vezérelt szemléletváltozás is. A dolgozatom ezen fejezeteiben – amely a kutatásaim gyakorlati oldalát öleli fel – azt kívánom bemutatni, hogy a héa rendszerében melyek azok a területek, amelyek a gazdasági-társadalmi viszonyok folyamatosan változó szabályozása és annak innoválódó jogértelmezése miatt folyamatosan alakulnak. Fontos hangsúlyozni, hogy ezek a részterületek azon túlmenően, hogy az európai héa alapfogalmait alkotják, elsősorban az adóalanyok pénzügyi és vagyoni helyzetét leginkább érintő jogintézményeket fogják át, ez magyarázza azt, hogy a hatósági és a tagállami bírósági jogalkalmazásban egy-egy változás ügyek sorozatának sorsát döntheti el a korábbi gyakorlattal ellenkező módon. Azt is láthatjuk majd, hogy ezek a jogfogalmak egymástól nem választhatóak el hermetikusan úgy, hogy csak a saját attribútumaikat vizsgáljuk meg laboratóriumi körülmények között, éppen ezért a fejezetek között is jelentős összefüggés van. Ennek ellenére mégis arra vállalkozom, hogy az Irányelv általam relevánsnak vélt fogalmi elemeit vegyem elemzés alá.

A vizsgált jogfogalmak, amelyek a héarendszer alapjait képezik az adóalanyiság és gazdasági tevékenység, az ellenérték, a letelepedés és a rendeltetésszerű joggyakorlás mint a héarendszert átszövő alapvető jogelv. Ezeken keresztül kívánom bemutatni és levezetni az adónem folyamatos változást mutató milyenségét.

A héarendszer irányelvi alapintézményei körében elsőként a gazdasági tevékenység fogalmával kívánok foglalkozni. A gazdasági tevékenység képezi a határt az adóztatandó és nem adóztatandó ügyletek között, éppen ezért rendkívül fontos éles határt húzni a kettő közé. Emellett minden jogalkalmazó számára egyértelműnek kell lennie, hogy hol húzódnak ezen határok. A következőkben – ahogyan arra korábban már utaltam –, egyrészt az innováció, másrészt az alapelvek által indukált új szempontok hatását kívánom szemléltetni az egyes jogeseteken keresztül.

1. A gazdasági tevékenység és az ellenérték, mint fogalmi kellék összefüggései

1.1. Ellenérték mint feltétel

Az adókötelezettség megállapításához szükséges és elengedhetetlen feltétel, hogy az adóztatandó gazdasági esemény a héa hatálya alá tartozzon az Irányelv 2. cikkének első bekezdése alapján, valamint az ügyletet adóalany teljesítse. Az adóalanyiság legfontosabb attribútuma pedig, hogy a szóban forgó tevékenység gazdasági tevékenységnek minősüljön, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. Az adóalanyiság tehát lényegében a gazdasági tevékenység végzésének következménye. Egy tevékenység akkor minősül gazdasági tevékenységnek, ha az tartós bevétel elérése érdekében történik²⁰⁹. Ha egy gazdasági entitás működésében nem állapítható meg a gazdasági tevékenység jelenléte, akkor az általa végzett bármilyen szolgáltatás vagy értékesítés héa hatályán kívüli ügyletnek minősül. A gazdasági

²⁰⁹ Az Irányelv 9. cikk első bekezdésének harmadik mondata ugyan a materiális és immateriális javak hasznosítására vonatkozóan fogalmazza meg a tartós bevétel elérésének követelményét, azonban a következőket bírósági értelmezés kiterjesztően kezeli azt.

tevékenység fogalmának vizsgálata ezért igen releváns a Bíróság döntéseinek tükrében. Jellemzően az ellenérték piaci ártól való eltérése – annál jóval alacsonyabb volta – veti fel a kiinduló kérdést. Az elemzés alapjául vett jogesetek néhány esetben egybeesnek a közhatalmi tevékenységek körében analizált ügyekkel, azonban jelen fejezetben kizárólag a gazdasági tevékenység szempontjából kívánom azokat összevetni.

A magyar érdekeltségű Lajvér ügyben²¹⁰ a tényállás főszereplői nonprofit társaságok, amelyek a tagjaik tulajdonában álló területen vízi műtárgyakat hoztak létre. A társaságok a tulajdonosoktól üzemeltetési díjat kívántak szedni. Fontos körülmény, hogy a kivitelezést egy harmadik társaság (Recontír BPM) végezte, aki a munkákról adó felszámításával bocsátott ki számlát, amelyet a nonprofit társaságok levonásba helyeztek. Ezt a levonási jogot az adóhatóság elvitatta azon okból, hogy a nonprofit társaságok által tervezett tevékenység nem minősül gazdasági tevékenységnek. Ez tehát az ügy alaptényállása. A Bíróság döntése szerint a rendszeresen – 8 éven keresztül – fizetett üzemeltetési díj a csekély összege ellenére ellenértéknek minősül ebben az ügyben, amennyiben egyértelműen bizonyítható a kifizetett díj és az ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat. A gazdasági tevékenység szempontjából a Bíróság a Lajvér ügyben a 8 évet elegendőnek minősítette ahhoz, hogy fogalmilag megfeleljen a 'tartós bevétel elérése' céljából végzett tevékenységnek.

A Gemeente Borsele ügyben²¹¹ szintén az ellenérték csekély összege jelenti a jogértelmezés fókuszát. Az ügy tényállása szerint Borsele település diákok szállítását biztosítja közlekedési vállalkozások igénybevételével, befogadta és levonta a vállalkozások által részére kibocsátott számlák adótartalmát. Az ellenérték oldaláról nézve az ügyet megállapítható, hogy az önkormányzat rendelete alapján a szülők – jövedelmi helyzetük alapján – körülbelül egyharmada fizetett csak hozzájárulást, amely a szolgáltatás bekerülési értékének mindössze 3 %-át adta. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy a helyi önkormányzat nem végez gazdasági tevékenységet. Az ítélet szerint a nyújtott szolgáltatás és a megfizetett összegek közötti aszimmetria arra utal, hogy a kettő közötti tényleges kapcsolat hiányzik. Az önkormányzat egyébként nincs jelen a személyszállítási piacon, így az igénybe vett szolgáltatások kapcsán inkább végső felhasználónak kell tekinteni.

A gazdasági tevékenység fogalmának tisztázásához még egy jogeset ismertetése szükséges és előrevivő. A Cesky rozhlas²¹² ügyben az ügy nevét is adó vállalkozás rádiós műsorszolgáltatással foglalkozik. Az érintett időszakban a vállalkozás módosította az arányosítással kiszámolt levont adó összegét úgy, hogy a számítás alapját képező tört nevezőjéből kiemelte a rádiódíjak összegét, amelyet adólevonásra nem jogosító mentes szolgáltatásként vallott be eredetileg. Ezen rádiódíjakat a hea alá nem tartozónak minősítette. A kérdés tehát az volt, hogy a közszolgálati rádiószolgáltatás a hea alá tartozó, de adómentes szolgáltatásnak minősül-e²¹³ és a rádiódíjak tekinthetőek-e ennek ellenértékének. A Bíróság válasza nemleges volt, indokolása pedig az, hogy a rádiószolgáltató és a rádiódíjak fizetésére kötelezett személyek között nem áll fenn jogviszony, a szolgáltatás nem a felek szabad megállapodása alapján jött létre. A rádiódíj nem egy ilyen jogviszonyból származó ellenérték, hanem egy olyan kötelezettség, amely kizárólag a rádiókészülék birtoklásához kapcsolódik. A díj megfizetése akkor is kötelező egyébiránt, ha a szolgáltatást igénybevevő nem az általa

²¹⁰ C-263/15. sz. Lajvér Meliorációs Kft., valamint Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft. kontra Nemzeti-Adó és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális adó Főigazgatósága ügyben 2016. június 2-án hozott ítélet [EU:C:2016:392]

²¹¹ C-520/14. sz. Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financien közötti eljárásban 2016. május 12-én meghozott döntés [EU:C:2016:334]

²¹² C-11/15. sz. Cesky rozhlas ügyben 2016. június 22-én hozott ítélet [EU:C:2016:470]

²¹³ Irányelv 132 cikk (1) bekezdés q) pontja alapján

készített rádióadást hallgatja. A Bíróság ítélete egyértelmű, ez a szolgáltatás nem tartozik a héa hatálya alá, ezért értelemszerűen az arányosítás számításakor sem kell figyelembe venni. Ez a döntés ugyanakkor felvethet egy kérdést akkor, ha figyelembe vesszük a műsorszolgáltatás során kapott reklámbevételeket²¹⁴, amelyek adóköteles szolgáltatások, így a bevétel szerzési cél már alátámasztott lehet, amely a szolgáltató teljes tevékenységét más nézőpontba helyezheti.

A Bíróság már korábban is foglalkozott azon ügyletek megítélésével, amelyek ellenérték fejében végzett ügyleteknek minősülnek, de az önköltségi árnál alacsonyabb összegben. A Scandic ügyben²¹⁵ a korábbi ügyekhez hasonlóan van ellenérték és az alacsonyabb a bekerülési költségnél. Az ügy tényállása szerint a vállalkozás (hotel) alkalmazottai részére biztosít étkezést az önköltségi árnál alacsonyabb áron. Az előzetes döntéshozatalra feltett kérdés arra vonatkozik, hogy minősíthető-e ez az ügylet a vállalkozás köréből történő termékkivonásnak vagy ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül. Amint azt a főtanácsnok indítványában²¹⁶ jogosan hangsúlyozza, az a tény, hogy az adott értékesítést az önköltségi árnál alacsonyabb vagy magasabb áron teljesítik, nem releváns annak megállapítása során, hogy ezen értékesítés visszerhes-e. Vagyis a Bíróság ítélete szerint ellenkezik a hatodik irányelv rendelkezésével az, ha ezt valamely tagállam vállalkozásból való kivonásnak minősíti.

A Bíróság esetjogában a héarendszer egy rendkívül fontos alapkövetelménye az adókötelezettség megállapítása szempontjából, hogy fennálljon a közvetlen kapcsolat a teljesített szolgáltatás és az ellenérték között. Amennyiben ez a kapcsolat fennáll, a fentiek alapján nincs relevanciája annak, hogy az ellenérték magasabb vagy alacsonyabb a bekerülési költségeknél, azaz csak az adóalap meghatározása szempontjából válik fontossá és nem az adókötelezettség megállapíthatósága szempontjából.

Mantovani²¹⁷ rámutat a Bíróság esetjogában fellelhető ellentmondásokra az ellenérték és a bevétel fogalmi körében. Először is rámutat a Finnország kontra Bizottság ügyben²¹⁸ meghozott döntésre, amelynek háttere az, hogy az állami jogi tanácsadó irodák az ott foglalkoztatott jogi tanácsadók által nyújtottak szolgáltatást részbeni térítés ellenében. Ez az ügy tehát a Gemeente Borsele ügyhöz hasonló tényállást tartalmaz és a közvetlen kapocs ebben az esetben is hiányzott a jogi segítségnyújtás, mint szolgáltatás és a jövedelem függvényében fizetett, inkább díjként kezelhető ellenérték között. Ennek az érvelésnek a Gemeente Borsele ügyön kívül a Lajvér ügyet is meg lehetne feleltetni, ez utóbbi esetében mégis más döntésre jutott a Bíróság. Az érem másik oldala – mint viszonyítási pont – a Hotel Scandic ügy, amely szemszögéből mind a Borsele önkormányzat mind a Lajvér ügy nonprofit társaságai tevékenysége gazdasági tevékenységként minősíthetők, hiszen a Bíróság a Hotel Scandic ügyben kimondta, hogy az ellenérték összege nem számít, ha megvan a közvetlen kapcsolat.

²¹⁴ Roland ISMER: Case C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334 – *Gemeente Borsele*; C-263/15, ECLI:EU:C:2016:392 – *Lajvér*; C-11/15, ECLI:EU:C:2016:470 – *Český rozhlas* on the concept of consideration for the supply of services and on the concept of economic activity by public bodies and entities receiving public funding. *World Journal of VAT/GST Law*, 2016 5:2. 111-120. DOI: 10.1080/20488432.2016.1236532 119.

²¹⁵ C-412/03 számon a Hotel Scandic Gåsabäck AB és a Riksskatteverket között folyamatban lévő eljárásban 2005. január 20-án meghozott ítélet [EU:C:2005:47]

²¹⁶ Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer Főtanácsnok indítványa a C-412/03. számú ügyben [EU:C:2004:746] 35. pont

²¹⁷ Matteo MANTOVANI: When does the carrying out of transactions for consideration give rise to an economic activity relevant for VAT purposes? An insight into the relationship between the notions of consideration and income according to the Court of Justice of the EU. *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 6:1, 1-20, DOI: 10.1080/20488432.2017.1348863 10–17.

²¹⁸ C-246/08. sz. Bizottság kontra Finnország ügyben 2009. október 29-én hozott döntés [EU:C:2009:671]

Rövid elemzésemmel arra kívántam rámutatni, hogy egy-egy ügy tényállásából kizárólag az ellenértéket kiemelve nem juthatunk minden esetben egyértelmű következtetésre. Önmagában az ellenérték tehát nem biztos pont a gazdasági tevékenység megállapíthatóságához. Nézzük az Irányelvben is szereplő bevétel fogalmát. Az ellenérték fogalmi elem mellett egy ügylet adóztathatóságának feltétele a tartós bevétel elérése, máskülönben nem beszélhetünk gazdasági tevékenységről.

1.2. Bevéterszerzési cél mint alapfeltétel

A bevétel alatt nem feltétlenül nyereséget vagy profitot kell érteni, vagyis a gazdasági tevékenység fogalmi eleme az Irányelv nyelvtani értelmezése alapján a tartós bevétel. A Freistadt Rohrbach Urfahr ügyben²¹⁹ ezt a fogalmi tisztázást végzi el a Bíróság. Az ügy alaptényállása szerint T. Fuchs magánszemély a házára egy elektromos áram termelésére szolgáló berendezést szerelt fel, amely a saját igényeinek kielégítésén túl lehetővé tette elektromos áram visszatermelését az elektromos hálózatba. T. Fuchs a beszerzés adóját levonásba helyezte. A visszatáplálás után a szerződése értelmében héaköteles díjazás járt. T. Fuchs a visszatöltéssel lényegében nem tett szert plusz nyereségre, célja a havi költségeinek csökkentése volt. Ez azonban irreleváns a gazdasági tevékenység megállapíthatóságának tükrében, a Bíróság tehát amellet foglalt állást, hogy T. Fuchs tevékenysége adóköteles. A bevétel pedig egyértelműen kimutatható volt, hiszen az lényegében a költségeinek minimalizálásában öltött testet.

Kérdésként merül fel, hogy mi az összefüggés az ellenérték fejében bonyolított egyes gazdasági események és a bevéterszerzési céllal folytatott gazdasági tevékenység között. A kérdés leginkább arra vonatkozik, hogy pontosan mit kell vizsgálni egy adózó kapcsán annak érdekében, hogy pontos választ tudjunk adni egy tranzakció adókötelezettségére vonatkozóan. A fenti jogesetkből arra lehet következtetni, hogy a bekerülési költségeknél alacsonyabb összegért történt teljesítésnek önmagában nincs ügyszöntő jelentősége az ügylet megítélése szempontjából. Nyilvánvaló az is, hogy a gazdasági tevékenység egy, a gazdasági eseménynél tágabb fogalom, sőt az gazdasági események összességéként definiálható. Azonban az ügyletek összességének, mint az adóalany tevékenységének – ettől eltérően – kimutathatóan bevéterszerzőnek kell lennie. A gazdasági tevékenységnek tehát az ügyleti ellenérték szükséges, de nem elégséges feltétele.

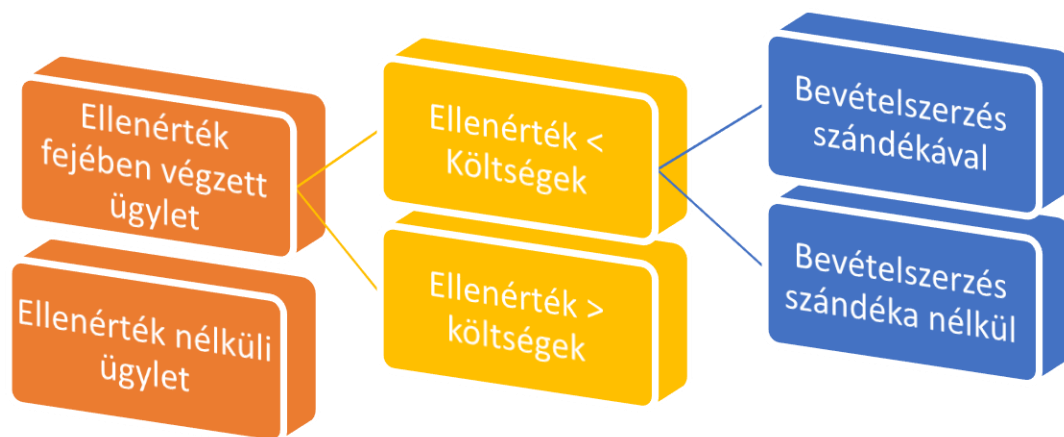
Ez felveti a következő – álláspontom szerint a héarendszerre kifejezetten jellemző – kérdést, miszerint a „tartós bevétel elérése érdekében” történő működés tényleges bevételt jelent, a bevéterszerzés képességét vagy csak az arra való törekvést. Könnyen előfordulhat, hogy az ellenérték fejében teljesített tranzakciók összessége nem eredményez bevételt, noha adózó egyértelműen ennek a célnak rendelte alá tevékenységét. Azt, hogy ez a tevékenysége gazdaságos volt, vagy legalábbis bevételt eredményezett, csak utólag lehetne eldönteni, ami jelentős jogbizonytalanságot okozna. Itt elérkezünk a héarendszer ultima ratiójához, azaz adózó szándéka lesz az ügyszöntő, vagyis a tényállás teljessége alapján ítélandó meg, hogy alátámasztott-e adózó bevéterszerzési képessége és szándéka. Az egyes ügyletek helyes megítéléséhez tehát túl kell látni azon és adózó teljes tevékenységét kell értékelni a megfelelő adójogi döntés meghozatalához²²⁰. Újból visszautalva az Irányelv 9. cikkének (1) bekezdésének harmadik mondatára, az adóalanyisághoz szükséges bevéterszerzési szándék vizsgálata annak

²¹⁹ C-219/12. sz. Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ügyben 2013. június 20-án hozott ítélet [EU:C:2013:413]

²²⁰ C-268/83. sz. DA Rompelman és EA Rompelman-Van Deelen kontra Minister van Financien közötti ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EU:C:1985:74] 23. pontja értelmében a gazdasági tevékenység az első beruházási költségek felmerülésével kezdődik, nem kizárólag a hozam realizálásának időszakát öleli fel.

mérlegelését jelenti, hogy a tevékenység alkalmas-e bevételszerzésre, függetlenül attól, hogy a bevétel realizálására ténylegesen sor kerül-e²²¹.

Az alábbi ábra egy egyszerűsített sémában mutatja be a fenti gondolatmenet alapján a lehetséges variációkat.



2. ábra

Ellenérték nélkül teljesített ügyletek esetében a bevételszerzés lehetősége nélkül a gazdasági tevékenység fennállása nem merülhet fel, az ilyen ügyletek a héa hatályán kívül esnek. Ellenérték fejében teljesített tranzakciók esetében az adóalanyiság kérdése csak a bekerülési értéket el nem érő ellenérték (*below-cost transaction*) esetében vetődik fel, ellenkező esetben a gazdasági tevékenység megléte vitán felüli. Az előbbi esetekben pedig a szándék vizsgálata fogja eldönteni, hogy valamely jogalany tevékenysége révén adóalannyá válik. Amennyiben a szándék bizonyított, abban az esetben a bevétel tényleges materializálódása már nem válik ügydöntő kérdéssé. Amennyiben ezen ügyletet bonyolító vállalkozás gazdasági tevékenységéhez nem fér kétség, úgy természetesen az adólevonási jogának gyakorlása révén nagy valószínűséggel negatív elszámolandó adóval fog rendelkezni.

Természetesen a gazdasági életben előforduló jogesetek tényállásai nem feltétlenül sorolhatóak be egyik vagy másik koncepció mögé, azok tüzetes vizsgálatára és komplex értelmezésére van szükség a jogalkalmazás során. Sok tekintetben vegyes képet mutat a Gemeente Woerden ügy²²² tényállása is, amelyet érdemes a fenti elemzésnek alávetni. Woerden önkormányzata két többcélú épületet építtetett, amelynek adóját levonta. Az önkormányzat az épületeket az önköltségi ár 10 %-ért eladta egy alapítványnak, amelynek kuratóriumában egyébként az önkormányzat képviselője is dolgozott. Az alapítvány az épületek egy részét alapfokú oktatási tevékenységet végző szervezeteknek adta át, más részét pedig bérbe adta adómentesen a sportlétesítmények kivételével. Az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az önkormányzat csak a bevétel arányában vonhatja le a beszerzés utáni adót, azaz csak az input héa 10 %-ának levonására jogosult. A Bíróság logikusan elvetette ezen eljárás jogszerűségét, de a legfontosabb

²²¹ lásd MANTOVANI (2017) 15.

²²² C-267/15. sz. Gemeente Woerden és a Staatsecretaris van Financiën közötti eljárásban 2016. június 22-én hozott ítélet [EU:C:2016:466]

ebben az ügyben is azon körülményre adott magyarázata, hogy a beszerzési költséget el nem érő értékesítést hogyan kell értelmezni.

Az érvelés kiinduló pontja a levonási jog érvényesülésének mindenek felettségének hangsúlyozása, amelyet az Irányelv nem tesz függővé a felhasználástól. A Bíróság hangsúlyozza, hogy ha a szolgáltatások vagy termékek felhasználásának módja lényeges körülmény lenne az adólevonási jog szempontjából, akkor az lényegében a vásárló cselekvésétől függene. A Bíróság az önkormányzatot – annak tevékenységének elemzése nélkül – adóalanynak tekintette, aki az épületeket adóköteles ügylet keretében adta az alapítvány tulajdonába, ezért jogosult a teljes előzetesen felszámított adó levonására. Az értékesítési árat illető anomáliára azt a választ adta – hivatkozva a Hotel Scandic Gasabäck ügyre –, hogy a gazdasági ügylet eredménye nem releváns a levonáshoz való jog tekintetében²²³. Ha a Bíróság ítéletét zárójelbe téve elvégezzük a bevételszerzési szándék vizsgálatát, részben eltérő eredményre juthatunk. A szándék vizsgálata rendkívül szubjektív, annak pontos feltérképezése pedig szinte lehetetlen kizárólag az ügy tényállásának tükrében. Nem derül ki a Bíróság ítéletéből ugyanis, hogy mi volt az épületek eredeti célja. Amennyiben az önkormányzat eredetileg is 'nonprofit' célra szánta azokat, azaz nem remélt bevételt annak hasznosításából, akkor a gazdasági tevékenység fennállása, így a levonási jog gyakorlása is vitatható. Kristofferson²²⁴ a héarendszer jogi biztosítékát az Irányelv 80. cikkében foglalt lehetőségben látja, amely lehetőséget biztosít a tagállamoknak arra, hogy nem független felek közötti ügyletben a szokásos piaci árat tekintsék adóalapnak akkor, ha az értékesítési ár a szokásos piaci árnál alacsonyabb és a szolgáltatást igénybevevő vagy a termékértékesítés vevője nem teljes mértékben jogosult az adólevonásra. Ezen álláspont ugyanakkor nem nyújt megoldást egymástól független felek közötti ügyletek során fennálló anomáliákra, továbbá eltekint az ügylet céljának vizsgálatától.

Röviden összefoglalva nem teljesen egyértelmű a fentiekhez hasonló ügyek megítélése azért sem, mert a Bíróság nem ad pontos iránytűt a jogalkalmazók kezébe. A másik oldalról pedig a Bíróságra nehezedő teher a jogesetek koherenciájának fenntartása, a jogesetek egyre bővülő állományában a Bíróságnak fenn kell tartani a következetességet és kompatibilitást. Ez egy egyre növekvő, egymásra illeszkedő elemekből összeálló építmény, amelyben vannak ugyan részek, de megfelelő alappal kell bírjon, hogy a jövő ítéleteinek érvrendszerét is elbírija.

2. Közhatalmi tevékenységek

2.1. A közhatalmi tevékenységek és a gazdasági tevékenység határai

A közhatalmi tevékenység szabályozása fontos szerepet játszik az adósemlegesség érvényesítésében, hiszen az adó hatálya alá nem tartozó hatósági tevékenységeknek a piac védelmében határt kell szabni. Különösen fontos ez egy olyan gazdasági rendszerben, ahol az állam, az állami szervek és az önkormányzatok is a piac szereplői és bár közérdeket testesítenek meg, a magánjogi ügyletek során mégis önálló jogalanyként járnak el. Éppen ezért fontos a gazdasági tevékenység határait megvilágítani a közhatalmi tevékenységek oldaláról is. A versenykorlátozás tilalma ebben a témában kiemelten fontos szempont. A közösségi szabályok tehát abba az irányba hatnak, hogy az adó hatálya alá nem tartozó tevékenységeket a lehető legszűkebbre szabják, így a hatóságok által kifejtett tevékenységek mentesítése kizárólag a hatóságként ellátott feladataikra vonatkozzanak. A későbbiekben ismertetett példák és esetek

²²³ C-267/15. sz. Gemeente Woerden ítélet 40. pontja

²²⁴ Eleonor KRISTOFFERSSON: Full deduction of input VAT where goods are sold for a price lower than the cost price. *World Journal of VAT/GST Law*, 2016, 5:2. 121-125. DOI: 10.1080/20488432.2016.1215882 124.

azt mutatják ugyanakkor, hogy a gazdasági események komplexitása sok kérdést vet fel, melyet időről időre tisztázni kell, legfőképpen a Bíróság határoz meg egyértelmű értelmezési irányokat ebben a tárgykörben.

Az Irányelv értelmében az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek és egyéb közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, ha e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben adókat, díjakat, illetékeket, járulékokat vagy egyéb közterheket szednek be²²⁵. A magyar Áfa törvénybe ez úgy került beépítésre, hogy nem eredményez adóalanyságot a közhatalom gyakorlására jogosított személy, szervezet által gyakorolt közhatalmi tevékenység. A fogalmak többé kevésbé átfedést mutatnak, így a kivétel teljesítéséhez két feltételnek kell egyidejűleg teljesülnie: közhatalmi szervnek kell lennie, amely közhatalmi tevékenységet lát el²²⁶. Bár egyértelműnek tűnhet, a két feltétel külön-külön is teljesülhet.

Fontos, a versenysemlegességet érvényesítő szabályozás az Irányelvben, miszerint a közjog által szabályozott szervek hatósági tevékenysége mégiscsak adóköteles tevékenységnek minősül akkor, ha a nem hatóságként való kezelésük a versenyt jelentősen torzítaná. Ennek eldöntése minden tagállam saját hatásköre, értelemszerűen a versenytorzító hatás megítélése nem került egzakt módon szabályozásra, így egyértelmű definíció sem található erre vonatkozóan. Az Irányelv és annak alapján lényegileg azonos módon a törvény is meghatározza a tevékenységek igen széles körét taxatív módon, amelyek bizonyosan adóköteles tevékenységnek minősülnek, azaz függetlenül az eljáró szerv közhatalmi jellegétől, az adóköteles szolgáltatást vagy értékesítést bonyolít le. Ezen a pontok felfedezhetünk egy különbözőséget az uniós és hazai szabályozásban, ugyanis az irányelv egy kapcsolódó feltételként említi azt, hogy a felsorolt tevékenységek terjedelme adózó tevékenységének egészében nem elhanyagolható, a magyar Áfa törvény ezt a kritériumot nem tartalmazza.

2.2. A közhatalmi tevékenység határesetei

Rövid gondolatsort kívánok szentelni azon példák bemutatásának, amelyek megvilágítják a közhatalmi és nem közhatalmi tevékenységek közötti értelmezési különbségeket.²²⁷ Az első ilyen példa, amelyre a törvény indokolása is utal, a közjegyzői tevékenység. A közjegyzők szigorúan véve nem a jogszabály által létrehozott hatósági szervek, hanem ügykörükben önállóan eljáró személyek, akik azonban egyes tevékenységeik során az állam nevében járnak el. A 3/2004. PJE határozat a közjegyzői tevékenységet a magyar igazságszolgáltatás részeként nevezi meg, melynek tevékenysége közhatalmi tevékenység. Ez az egyértelmű meghatározás azon alapul, hogy a közjegyzők valamennyi tevékenysége jogszabály által meghatározott. Ettől eltérő példa a hatósági állatorvos tevékenysége, amely nem minősül közhatalmi tevékenységnek. Elsősorban azért nem, mert nem ő a feladat címzettje, hanem ő csak közreműködik egy törvényi feladat ellátásában. A feladat címzettje az arra jogosult hatóság, az állatorvos a hatósággal kötött szerződés alapján, a jogosult szerv engedélyével végzi tevékenységét és szedi be az egyébként nem őt, hanem a hatóságot illető díjakat. A hatósági állatorvos tehát egyik feltételnek sem felel meg, nem címzettje hatósági feladatoknak jogszabály által és tevékenysége sem meríti ki a hatósági tevékenység fogalmát. A gépjármű vizsgáztatásával is foglalkozó állomások tevékenysége ugyan hasonlóságot mutat az

²²⁵ Irányelv 13. cikk

²²⁶ Ezen két feltétel egyidejű fennállásának szükségességét a Bíróság már a C-107/84. sz. Bizottság kontra Németország ügyében 1985. július 11-én hozott ítéletében [EU:C:1985:332] is kimondta

²²⁷ CSÁTALJAY Zsuzsanna: A közhatalmi tevékenység minősítése az áfában. *Adó*, 2015/15. 25-28.

állatorvosokéval, az áfa szempontjából mégis teljesen különböző annak elhelyezése. Ezek az állomáshelyek közvetlenül vannak jogszabály²²⁸ által felruházva hatósági feladatokkal, amelyeket a rendeleti felhatalmazás okán saját nevükben járnak el. Ők tehát adójogi értelemben is közhatalmi tevékenységet ellátó szervezetnek minősülnek, tevékenységük után számlakibocsátási kötelezettség nem terheli őket, a beszedett díj ellenében azonban kell bizonylatot kibocsátaniuk, amely így természetesen áfa körön kívüli tételnek fog minősülni.

Szintén ebbe a körbe tartozik a gazdasági kamarák tevékenysége. A gazdasági kamarák tevékenységének minősítése egy jellemző példa a közfeladat és a közhatalmi szervként végzett tevékenység elhatárolására. Egyértelmű, hogy a közfeladatok köre tágabb a közhatalmi szervként végzett tevékenységeknél. A gazdasági kamarák feladata a tagjaik nyilvántartásba vétele, nyilvántartásuk vezetése az ezért fizetett hozzájárulás ellenében. Ez a feladat ugyanakkor nem minősül közhatalmi tevékenységnek akkor sem, ha maga a kamara közhatalmi szervnek minősül. A kamara tehát a nyilvántartásokkal kapcsolatos tevékenysége révén egy közfeladatot lát el, tevékenysége ugyanakkor nem közhatalmi. Ami miatt a nekik fizetett hozzájárulás nem adóköteles, az az a tény, hogy a hozzájárulás nem a tevékenységének az ellenértéke, mint egy adóköteles szolgáltatásnyújtásnál. Számlát tehát nem kell kibocsátania a kamarának, a hozzájárulás megfizetését számviteli bizonylattal dokumentálja.

Közhatalmi feladatot lát el a közterület-felügyelő akkor, amikor kényszerintézkedést alkalmaz kerékbilincs formájában, mivel ezen eljárásával hatósági szankciót alkalmaz. Ugyancsak közhatalmi tevékenység az anyakönyvezető tevékenysége, ebbe nem értve a házasságkötéshez kapcsolódó egyéb szolgáltatásokat, (mint például az italok szervírozása, zeneszolgáltatás), nem tartozik ide ugyanakkor az igazságügyi szakértők tevékenysége, mivel eljárásuk során nem hatóságként járnak el, így tevékenységük adóköteles gazdasági tevékenység.

A közhatalmi minőség felismerése költségvetési szerveknél egyértelmű lehet, a legtöbb kérdés azon szervezetek vonatkozásában merül fel, amelyek a közintézmények és a magánszféra határán helyezkednek el és a tevékenységük megítélése is több tényező alapos elemzését igényli.

2.3. Közhatalmi tevékenységek határai a Bíróság esetjogának tükrében

Jelen alfejezetben elsősorban az Unió Bíróságának esetjogát kívánom néhány releváns jogesettel megvilágítani, amiből kirajzolódik az a cél, hogy az Unión belüli adósemlegesség és szabad verseny a lehető legteljesebb mértékben megvalósulhasson, és a közhatalmi szervezetek tevékenysége csak a valóban indokolt szférában jelentsen ez alól kivételt. A közhatalmi tevékenységek megítélésének barométere a verseny tisztasága, amelyet – mint látni fogjuk – kizárólag az adott tevékenység adott körülmények közötti alapos elemzésével lehet pontosan megítélni. Jó példa erre a Franz Götz ügyben²²⁹ hozott ítélet, amelynek középpontjában a Landesanstalt für Landwirtschaft, mint regionális közigazgatási szerv tevékenysége állt. Ez a szerv gyakorlatilag a régióban működő tejtermelők és felvásárlók igényeit hangolja össze, illetve az adásvételi árak meghatározása mellett lehetővé teszi az uniós korlátok miatt bevezetett kvóták adásvételét is. A hivatal szerepe tehát nem a tej mint áru adásvételének lebonyolítása, hanem a kvóták vagy más néven referenciamennyiségek adásvételét koordinálja. Az ügy nevét is viselő termelő azért indított keresetet a hivatal ellen, mert adó felszámítása nélkül bocsátott részére bizonylatot. Ugyan első fokon Franz Götz megnyerte a jogvitát a Finanzgericht

²²⁸ 91/2004. (VI. 29.) GKM rendelet a közúti járművek forgalomba helyezésével és forgalomban tartásával, környezetvédelmi felülvizsgálatával és ellenőrzésével, továbbá a gépjárműfenntartó tevékenységgel kapcsolatos egyes közlekedési hatósági eljárások díjáról

²²⁹ C-408/06. sz. Frantz Götz ügyben 2007. december 13-án hozott ítélet [EU:C:2007:789]

München előtt, azonban a Bundesfinanzhof a kérdést eldöntendő az előkérdéseivel az Unió Bíróságához fordult. A Bíróság döntésének indokolásából két fontos konklúzió olvasható ki: egyrészt önmagában a díjfizetés ténye, mivelhogy a hivatal díj ellenében végezte tevékenységét, „önmagában nem minősít gazdasági jellegűvé egy adott tevékenységet.” A másik következtetés a versenytorzulásra vonatkozik és megállapítja, hogy jelen ügyben ez nem áll fenn. Rögzíti, hogy ezt a tevékenységet más magánjogi jogalanyok nem végzik, a tejkvóta-árúsítók pedig nincsenek versenyhelyzetben. Tevékenységük adójogi megítélését tehát a versenykorlátozó hatás nem befolyásolta.

Az egységes piac és az adósemlegesség elvének érvényesítését lehet kiolvasni a Feuerbestattungsverein Halle kontra Lutherstadt Eisleben ²³⁰ ügyben hozott ítéletből is, melyben a Bíróság kimondta, hogy az adóhatósággal folytatott jogvitában joggal lehet hivatkozni az Irányelv közhatalmi tevékenységgel összefüggő versenytorzulást tiltó szabályára. A hivatkozott ügyben egy településen krematóriumot üzemeltető adózó az adóhatósággal szemben azt az álláspontot képviselte, hogy az önkormányzat ugyanezen tevékenységét adó felszámítása nélkül gyakorolja, ami sérti a verseny semlegességét, hiszen így ugyanazt a szolgáltatást olcsóbban tudja nyújtani.

Egy korábbi ítélet²³¹ határt szabott az adóalanykénti státuszváltozásának, amely kimondta, hogy az a közintézmény, amely hatóságként tárgyi eszközt szerez be és ezt követően az eszközt adóalanyként értékesíti, az eszköz vásárlása során megfizetett adó levonásának érvényesítése céljából nem jogosult utólagos módosításra.

A bírósági döntésekből jól nyomon követhető a jogalkotói szándék értelmezése és az irányelvi szabályok határainak kijelölése. Álláspontom szerint egy igen lényeges döntés született az Isle of Wight Council²³² ügyben is. Az ügy alaptényállása szerint az Egyesült Királyságban 127 helyhatóság kérelmet nyújtott be a parkolási szolgáltatásra korábban felszámított adó visszatérítése iránt. Korábban tehát adóalanyként adót fizettek tevékenységük után, majd ezt a közhatalmi státuszukra tekintettel visszakérték. Az adóhatóság ezt nem teljesítette, így jogorvoslati fórum elé került az ügyük. A High Court of Justice (England & Wales) által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett első kérdés az volt, hogy a „verseny torzulása” kifejezést minden egyes közintézmény esetében, jelen esetben helyhatóságokként külön-külön kell-e értékelni oly módon, hogy csak az érintett szolgáltatást lefedő területet kell-e alapul venni vagy a tagállam egész területét. A kérdés tehát arra vonatkozik, hogy a piactorzító hatást csak a helyhatóság adott területességét érintően kell-e vizsgálni vagy általában a piacra jutás lehetőségét az egész tagállamot illetően. A helyhatóságok az előbbi álláspontot foglalták el, akik úgy vélték, hogy „a verseny torzulása kifejezést minden egyes közintézmény esetében külön kell értékelni oly módon, hogy azt a jelen ügy körülményei között azon terület vagy területek vonatkozásában kell értelmezni, amelyen az adott közintézmény parkolóhelyeket ad bérbe, nem pedig egy adott tagállam területének egészét magában foglaló feltételezett piac vonatkozásában.”²³³ Ez az érvelés első hangzásra teljesen logikusnak és követhetőnek tűnhet, azonban a Bíróság a döntésének indokolásában rávilágított ennek ellenkezőjére: „az érintett helyhatóságok által képviselt nézőpont azt eredményezi, hogy – attól függően, hogy a

²³⁰ C-430/04 sz. Feuerbestattungsverein Halle kontra Lutherstadt Eisleben ügyben 2006. június 8-án hozott ítélet [EU:C:2006:374]

²³¹ C-378/02. sz. Waterschap Zeeuws Vlaanderen kontra Staatssecretaris van Financien ügyben 2005. június 2-án hozott ítélet [EU:C:2005:335]

²³² C-288/07. sz. Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs kontra Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, Soutch Tyneside Metropolitan Borough Council, valamint West Berkshire District Council ügyben 2008. szeptember 16-án hozott ítélet [EU:C:2008:505]

²³³ lásd C-288/07 ítélet 13. pontját

versenytorzulás előfordul-e egyes olyan helyi piacokon, amelyeken a helyhatóságok működnek – csak néhány helyhatóságot kezelnének héa alanyként, míg a többit nem, jöllehet a szóban forgó szolgáltatásnyújtás, vagyis a parkolási szolgáltatás, alapvetően ugyanaz.”²³⁴ Ennek egyenes következménye az, hogy egyes magánjogi szereplőket eltérően kezelnek, tehát nem ugyanazon feltételek mellett tudnak piachoz jutni a különböző helyhatóságok érintett területein, ez tehát teljes mértékben eltérő bánásmódot jelent jogalanyok között. Ráadásul az a probléma is felmerül, hogy ugyanazon helyhatóság területén is lehet több piac, amihez eltérően kezelt parkolási szolgáltatás kapcsolódhat. A Bíróság határozott álláspontja szerint ez a megközelítés veszélyezteti az adósemlegesség és a jogbiztonság elvét. A felmerült kérdésre tehát az a válasz született, hogy a verseny jelentős torzulását a konkrét tevékenység vonatkozásában kell értékelni, anélkül, hogy ez valamely konkrét helyi piacra vonatkozna.

A Salix ügyben²³⁵ a versenykorlátozás tilalmának érvényesítésében a Bíróság az előzőeken túlmegy és rámutat arra, hogy a közintézményeket az általuk hatóságként folytatott tevékenységek és ügyletek tekintetében nemcsak akkor kell adóalanyként kezelni, ha nem adóalanyként történő kezelésük jelentős versenytorzulást jelentene magánjogi versenytársaik kárára, hanem akkor is, ha az a saját rovásukra eredményezne versenytorzulást.

Az Európai Unió Bíróságának ítélete a Nagyszénás ügyben²³⁶ egyértelműen eldönti a kérdést az ún. kiszervezett feladatokat ellátó társaságok minősítése kapcsán. Az ügyben felmerülő jogvita alapja az, hogy a Nagyszénás Önkormányzat 100 %-os tulajdonában álló NTN nonprofit társaság által ellátott törvény szerint kötelező önkormányzati feladatok miatt (pl. közutak kezelése, parkkarbantartás, piacfenntartás, stb.) közhatalmi feladatot ellátó szervnek minősül-e. Az adóhatóság álláspontja szerint az NTN adóalanynak minősül, így szolgáltatása áfa köteles. A Kúria annak eldöntését kérte az Unió Bíróságától, hogy az önkormányzat 100 %-os tulajdoni hányada miatt az NTN beletartozik-e közjog által szabályozott szerv fogalmába, tekinthető-e úgy, hogy feladatait hatóságként látja el, illetve az Önkormányzat által a feladatellátásért fizetett összeg tekinthető-e ellenértéknek. A Bíróság döntése alapján a felek között adóköteles szolgáltatásnyújtás történt. Az NTN az Önkormányzattal kötött feladat ellátási szerződés értelmében az nem közhatalmi, hanem gazdasági tevékenység. Ezt megerősítette az a tény is, hogy az NTN más, külső megrendeléseknek is eleget tett. A nonprofit társaság tehát a tulajdonos személye és a feladat jellege miatt nem vált önmaga is költségvetési szervvé és nem ő lett a feladatok címzettje sem, hanem az az Önkormányzat maradt. A Bíróság megerősítette az elvégzett szolgáltatás és az ezért fizetett támogatás, mint ellenérték közötti közvetlen kapcsolatot is, független attól, hogy azt évente, átalány jelleggel határozták meg.

A már említett magyar vonatkozású Lajvér ügyben²³⁷ a Bíróság még tovább szűkítette a közhatalmi tevékenység határait. A bíróság által megfogalmazott legfontosabb következtetések a következőkben foglalhatóak össze. Nem releváns tény a közhatalmi tevékenység megítélésében, hogy az nyereségcélra irányul vagy sem²³⁸. A gazdasági tevékenység megítélését nem befolyásolja a finanszírozás módja, továbbá független az érintett tevékenység céljától és eredményétől. A Bíróság álláspontja szerint az ellátott feladat közhasznúsága sem érinti azt a kérdést, hogy az érintett társaságok ellenérték fejében végzett szolgáltatást

²³⁴ lásd C-288/07 ítélet 45. pontját

²³⁵ C-102/08. sz. Finanzamt Düsseldorf-Süd és a SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH b& Co. Objekt Offenbach KG közötti eljárásban 2009. június 4-én hozott ítélet [EU:C:2009:345]

²³⁶ C-182/17. sz. Nagyszénás településszolgáltatási Nonprofit Kft. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága ügyben 2018. február 22-én hozott ítélet [EU:C:2018:91]

²³⁷ Lásd C-263/15. sz. ügy ítélete

²³⁸ A Bíróság itt utal a C-219/12. sz. Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ügyben 2013. június 20-án hozott ítéletre [EU:C:2013:413]

nyújtanak. Irreleváns továbbá az ellenérték mértéke is, azaz nem lényeges az, hogy a beszedett díj az önköltségi árnál alacsonyabb vagy éppen magasabb. Ez a következtetés tehát igen leszűkíti a figyelembe vehető körülmények körét és leginkább azt a tendenciát erősíti, hogy nem lehet egy ügyletet hea szempontból mechanikusan megítélni, azt csak a konkrét körülmények részletes elemzésével lehet megtenni.

Időrendben korábbi döntés a Saudacor-ítélet²³⁹, ugyanakkor a tényállás a fentiekhez képest némileg árnyaltabb. A Saudacor kizárólagos állami tulajdonban lévő részvénytársaság, amelynek a feladata regionális szintű közhasznú feladatként elsősorban az egészségügyet érintő szolgáltatások ellátása az Azori-szigeteken. A programszerződések értelmében a feladatok ellátásáért támogatásban részesült. A Nagyszénás ügryhöz hasonlóan a szolgáltatásnyújtás és annak ellenértéke közötti közvetlen kapcsolat meglétét a Bíróság megállapította. Álláspontja szerint „ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltató igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét.”²⁴⁰ A tényállás és a jogszabályi környezet alapos elemzésével a Bíróság megállapította, hogy a Saudacort létrehozó törvényerejű rendelet a régióval azonos hatósági jogkörrel ruházta fel, így azt gyakorlatilag közjog által szabályozott szervnek kell tekinteni, így az a tevékenységét hatóságként látja el, ezért tevékenysége nem minősül adóköteles gazdasági tevékenységnek. Ebben az ügyben a Saudacorra ruházott jogosultságok tartalma volt a döntő, nem az ellenérték vagy a tevékenység tartalma.

2.4. Következtetések

A gazdasági tevékenység meghatározását jelen fejezetben az ellenérték, a bevételszerzési cél, valamint a közhatalmi tevékenységektől való elhatárolás mentén vizsgáltam. Igyekeztem egyértelműen rámutatni arra, hogy bár a tényállások nem azonosak, ami mindig alapja lehet ellenkező érvelésnek, a döntések logikája sok esetben nem egyirányba mutat. Nem egyértelmű, hogy az ellenérték megléte önmagában elég-e a gazdasági tevékenység megállapíthatóságához vagy alapul kell-e venni adózó tevékenységének egészét. A közhatalmi tevékenységek esetében ez az elhatárolási kérdés a verseny tisztasága mentén merül fel. Sok esetben nem lehet leszűkíteni a verseny tisztaságának vizsgálatát egy-egy adózóra vagy ügyletre, ráadásul a gazdasági folyamatok komplexitása is megnehezíti általános szabály kimondását. Következtetésként csak a már többször említett gondolat mint *ceterum censeo* említhető: nincs pontos definíció, a fogalmi határok mozgásban vannak és az élő ügyek sajátosságai döntik el, hogy azok a héakörben értelmezhetőek vagy sem.

²³⁹ C-174/14. sz. Saudacor és Fazenda Pública közötti eljárásban 2015. október 29-én hozott ítélet [EU:C:2015:733]

²⁴⁰ uo. 32. pont

VI. Az adóalanyiság és a digitalizáció

A digitalizáció fejlődése jelentős hatást gyakorol a gazdasági életre, annak szinte minden szegmensét érinti vagy érintheti. Nem kizárólag a finanszírozási kérdések egyszerűsödhetnek, hanem folyamatosan jelennek meg olyan szolgáltatások, amelyek internetes portálon keresztül válnak elérhetővé és akár maga az ellenszolgáltatás is hasonló módon ölt testet. A legtöbb esetben a hagyományos értelemben vett eladó-vevő szerepkör is kibővül egy közvetítővel, amely az internet segítségével biztosít virtuális teret az ügyletek megkötéséhez. A hía rendszerének ismeretében azt lehet mondani, hogy az ügyletek adójogi megítélése komplexebbé vált, a hagyományos jogviszonyok határai elmosódnak, a jogok és kötelezettségek újjászőtt hálójában a jogalkalmazás nem egyértelmű. Természetesen ez az új jelenség nem csak a közvetett adózást érinti, az ún. digitalizmus pedig teret ad az adóelkerülés új módjainak is a közvetlen adók terén is²⁴¹ és a tagállamok közötti adóversenyt is kiélezheti²⁴². Az új gazdasági jelenségek minősítése ezért a meglévő szabályok újraértelmezésével, egyes esetekben új szabályok alkotásával és a Bíróság jogfejlesztő tevékenysége révén történik meg.

Cristina Trenta megállapítása²⁴³ szerint a klasszikus élethelyzetekre megalkotott héaszabályok kizárólag a B2B és B2C jogviszonyokra vonatkoznak, de nem foglalkoznak a szakirodalomban is csak újonnan megjelenő C2C ügyletekkel, amellyel főként a *sharing economy* jelenségére utal. A hagyományos tipizálásból kiindulva azt lehet mondani, hogy a B2B ügyletekre vonatkozóan a szabályozás egyértelmű, azaz az igénybevevő letelepedése határozza meg a teljesítés helyét, és az adókötelezettséget is az igénybe vevő adóalany vállalja be és fizeti meg azzal, hogy az ügylet típusa függvényében megilleti az adólevonási jog. A következőkben a C2C vonatkozásban az internet által felkínált új lehetőségek határait vonom rövid elemzés alá abból a szempontból, hogy hol húzódik a gazdasági tevékenység és a privátszféra egyre homályosabb határa, amely az adóalanyiság meghatározása szempontjából döntő jelentőségű. Ezen fejezetben is a gazdasági tevékenység fogalmi kihívásai kerülnek előtérben, azonban az adóalanyiság keletkezése főként a nem adóalanyok részéről merül fel, nem kizárólag valamely gazdasági szereplő egy-egy meghatározott ügylete vagy résztevékenysége kapcsán.

1. Közösségi finanszírozás (*crowdfunding*)

A közösségi finanszírozás egy új keletű jelenség, amely elsősorban az Egyesült Államokban népszerű, Magyarországon még idegennek mondható. A közösségi finanszírozás keretében a vállalkozó valamilyen mértékű hozzájárulást fogad el a támogatótól vagy támogatóktól egy projekt megvalósítása érdekében. Ez jellemzően egy kampány keretében zajlik és a hozzájárulás mértéke relatíve csekély. A projekt célja is széles skálán mozoghat, irányulhat valamilyen közérdekű célra, de szolgálhat vállalkozási célokat is. A célok mellett az ellenszolgáltatás jellege is eltérő lehet, attól függően, hogy a támogató csak gesztusértékű viszonzást kap vagy a támogatás tényleges megtérülésének a várományosa. Az Európai Unió Héa Bizottsága már 2015-ben foglalkozott ezzel a jelenséggel²⁴⁴, megjegyezve előljáróban, hogy ez a szektor jelenleg kialakulóban van. A téma fontosságát jelzi az is, hogy korábban az EBA (European Banking Authority) által a fogyasztói szokások felméréséről készített

²⁴¹ ERDŐS Éva: A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái. Miskolci Jogi Szemle 14. évfolyam, 2019. 235-245. https://www.mjsz.uni-miskolc.hu/files/6555/25_erdoseva_tordelt.pdf

²⁴² ERDŐS Éva: The tendencies of direct tax harmonization – tackling the digital tax avoidance. Curentul Juridic 2019, Vol. 76, No. 1. 108-114. http://revcurentjur.ro/old/arhiva/attachments_201901/recjurid191_8F.pdf

²⁴³ Cristina TRENTA: European VAT and the digital economy: recent developments. *eJournal of Tax Research*, 2018. 289. <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/ime-Trenta-Re-thinking-EU-VAT-paper.pdf>

²⁴⁴ taxud.c.1(2015)576037 value added tax committee working paper no 836

anyagában²⁴⁵ már kiemelt helyen foglalkozott a közösségi finanszírozással. Az Európai Bizottság a témában konzultációt is hirdetett, amelynek az elsődleges célja az volt, hogy ezt az új gazdasági jelenséget elhelyezze a héa jogi keretrendszerében.

A crowdfunding általánosságban olyan lehetőséget rejt magában, amelynek folytán a vállalkozó változó mértékű hozzájárulást gyűjt egy meghatározott részben vagy teljesen közérdekű cél megvalósítása érdekében azzal, hogy vagy egyáltalán nem jár megtérüléssel vagy változó mértékű ellenszolgáltatást kap a támogató a befektetéséért cserébe. Ennek a modellnek a része a közvetítő platform is, amely a világháló segítségével köti össze a támogatót a támogatandóval.

A Héa Bizottság négy modellt vizsgált, amelyek jellemzően a megtérülés formáiban különböznek, ezek a következők:

- Adományjellegű finanszírozás (*donation-based crowdfunding*), amelynek lényege, hogy a támogató mindenfajta ellenszolgáltatás nélkül szolgáltatja a támogatást.
- Megtérüléssel járó finanszírozás (*reward-based crowdfunding*), ennek keretében a támogató valamilyen formában ellenszolgáltatást kap. Ez nem egyenes arányos és nem pénzbeli megtérülést jelent elsősorban, hanem megnyilvánulhat egy szimbolikus gesztusban, lehetőségben, tiszteletpéldány juttatásában stb., de akár arányos ellenszolgáltatás is járhat a támogatás összegének nagysága alapján.
- Közösségi beruházás (*crowd-investing*), amelynek a lényege, hogy a pénzügyi befektetésért cserébe a támogatók pénzügyi természetű ellenszolgáltatást kapnak. Ez az ellenszolgáltatás nem feltétlenül pénzbeli megtérülést jelent, hanem megvalósulhat egy jövőbeli projektben történő részvételi lehetőség megnyíltában, vagy részvények, kötvények juttatásában.
- Közösségi kölcsön (*crowd-lending*), mely egy klasszikus kölcsönügyletet jelent, amelyben a kölcsönt nyújtó a futamidő lejártával a befektetett pénzének visszafizetését és kamat fizetését követelheti.

Ez az új pénzügyi természetű jelenség héa szempontból azt az elemzést igényli, hogy a vizsgált tevékenység megvalósít-e adókötelezettség alá eső tényállást, azaz gazdasági tevékenységnek minősül-e. Az adományjellegű finanszírozás héa szempontú elemzése a legegyszerűbb, mivel ellenérték hiányában az ügylet nem tartozik az adó hatálya alá. Más a helyzet a megtérüléssel járó finanszírozási típussal, amely esetében több szempontot is meg kell vizsgálni. A megtérülés lehet ugyanis szimbolikus is, amikor ugyan beszélhetünk ellenértékről, de az a hozzájárulással nincs arányban. A Bíróság esetjoga alapján a szolgáltatásnyújtás vagy termékértékesítés, illetve az ellenérték között közvetlen kapcsolatnak kell lennie²⁴⁶. Ez azt jelenti, hogy ha valaki nem ellenszolgáltatásért végzi a tevékenységét, akkor az nem jár adókötelezettséggel. Az adókötelezettség megállapításához tehát fontos, hogy a szolgáltatás nyújtója és igénybe vevője közötti jogviszonyban kölcsönös teljesítésre kerüljön sor²⁴⁷. Ezen túlmenően az adókötelezettség megállapításához szükséges az is, hogy a kölcsönös ellenszolgáltatások arányos teljesítést feltételezzenek²⁴⁸. Korábbi ítéletek megerősítik, hogy az sem meríti ki az arányos ellenérték fogalmát, ha az arra jogosult a pontos mértékét a teljesítéskor még nem látja előre.

²⁴⁵ *Consumer Trends Report 2014*. European Banking Authority (EBA), 2014. 32. <https://eba.europa.eu/sites/default/documents/files/documents/10180/534414/b406f652-28eb-4000-a640-eb8cbafeaa5b/EBA%20Consumer%20Trends%20Report%202014.pdf?retry=1>

²⁴⁶ C-89/81. sz. Hong-Kong Trade Development ügyben 1982. április 1-én hozott döntés [EU:C:1982:73] 10. pontja

²⁴⁷ C-210/04. sz. FCE Bank ügyben 2006. március 23-án hozott döntés [EU:C:2006:196] 34. pontja

²⁴⁸ C-16/93. sz. Tolsma ügyben 1994. március 3-án hozott döntés [EU:C:1994:80] 14. pontja

Látható tehát, hogy az adókötelezettség fennállásának megállapíthatóságához ezen második ügylettípusnál azt kell meghatározni, hogy mikor beszélhetünk ellenérték fejében teljesített ügyletről. Említettem már a szimbolikus jellegű ellenszolgáltatást, amely nem tekinthető az ügylet tényleges viszonzásának, azaz nem adóköteles, de ezt nem lehet általánosságban kijelenteni a nem értékarányos ügyletekre. A Bíróság esetjoga megállapította azt is, hogy az ellenérték meghatározásakor nem lehet megkövetelni, hogy az mindig egyezzen meg a szokásos piaci értékkel²⁴⁹. Szintén érdemes említeni az Európai Közösségek Bizottsága kontra Finn Köztársaság ügyet²⁵⁰, amely tényállása szerint az állami jogi tanácsadás után az ügyfeleknek a jövedelmi viszonyaiknak megfelelő díjazást kellett fizetniük. A Bíróság kimondta, hogy a térítés csak részben függ a szolgáltatások valós értékétől, így megállapítható, hogy az állami irodák által nyújtott jogi tanácsadás és a kedvezményezettek által fizetendő ellenérték között nincs közvetlen kapcsolat, így ez a tevékenység nem tekinthető gazdasági tevékenységnek. A Bíróság jellemzően azokban az esetekben tért ki az ellenérték piaci árral való összevetésére, amelyben a felek csalárd magatartása is megállapítható volt.

A Bíróság esetjogi következtetéseit alapul véve párhuzam állítható a csekély, elhanyagolható értékű ellenszolgáltatással járó ügyletek és az adományjellegű finanszírozás között, ide értve azt az esetet is, amikor a támogatás és az ellenszolgáltatás egymástól teljesen független mértékű. Ez természetesen nem éles szabály, az egyes eseteket alapos vizsgálat után lehet pontosan minősíteni az adófizetési kötelezettség fennálltának megállapítása céljából. A szimbolikus értékű ellenszolgáltatás és az ellenszolgáltatás aránytalansága más előjellel is elképzelhető, tehát nem feltétlenül képeznek közös halmazt ezen esetek. Beszélhetünk nagyon alacsony árról például egy nagy leértékelés esetén, mégis adóköteles ügyletet takar, ugyanakkor elképzelhető, hogy valaki a piaci árnál jóval magasabb összeget fizet, például egy ritka, gyűjtőknek különösen nagy értéket jelentő termékért. A Héa Bizottság foglalkozott azzal a javaslattal is, hogy az adományjellegű változat akkor legyen alkalmazható, ha „nyilvánvaló” aránytalanság állapítható meg a támogatás és az ellenszolgáltatás között. Más javaslat a támogató eredeti szándékát vizsgálná, azaz azt a tényezőt, hogy a támogató a hozzájárulás teljesítésekor várt-e viszonzást. Itt egy gondolatra megállok és megjegyzem, hogy a héarendszer komplex változása a joggyakorlatban egyre inkább a felek szándéka feltárásának irányába hat, ami a legalapvetőbb kiindulópont az ügyleti minősítés során, azonban látni kell azt is, hogy az alapvetően adóigazgatási hatáskörbe tartozó ügyek feltárása hatósági eszközökkel viszonylag nehéz, véletlenszerű.

A közösségi beruházás és a közösségi kölcsön esetében a Bíróság korábbi döntéseit is figyelembe véve viszonylag egyszerűbb az adójogi minősítés. Az összefoglaló néven közösségi beruházásként megnevezett különböző ügyleteket felölelő esettípus az Irányelv 135. cikk (1) bekezdésének f) pontja alapján adómentes ügyletnek minősül. A közösségi kölcsönzés szintén adómentes szolgáltatásnak minősül az irányelv ugyanezen cikkének d) pontja alapján.

A 135. cikk d) pontja kapcsán érdemes megemlíteni a Bíróság egy korábbi ítéletét²⁵¹, amely szerint a még a hatodik irányelv által szabályozott pénzügyi tevékenységeket megszorítóan kell értelmezni, mivel a mentességek kivételt képeznek a héa rendszerében, a rendelkezés alkalmazásának kiszélesítése pedig ellentétes lenne annak céljával. Ugyanezen döntésében a Bíróság hivatkozik egy korábbi döntésére is, amelyben megállapította, hogy bizonyos közérdekű tevékenységek esetében a mentesség csak a hatósági engedéllyel rendelkező adóalanyokra alkalmazható²⁵². Ez a megszorító értelmezés azért is tűnik célszerűnek, mert a

²⁴⁹ C-40/09. sz. Astra Zeneca ügyben 2010. július 29-én hozott döntés [EU:C:2010:450] 28. pontja

²⁵⁰ lásd C-246/08. ítélet 51. pontja

²⁵¹ C-348/87. sz. Stichting Uitvoering Financiele ügyben 1989. június 15-én hozott döntés [EU:C:1989:246]

²⁵² C-107/84. sz. Európai Közösségek Bizottsága kontra Németországi Szövetségi Köztársaság ügyben 1985. július 11-én hozott ítélet [EU:C:1985:332] 13. pontja

pénzügyi szolgáltatások jelentős része csak engedély birtokában az Unió egész területén²⁵³. Ezen korábbi ítéletek tükrében ezen új gazdasági jelenségek nehezen helyezhetőek el az egyéb tevékenységekre nyújtott adómentességek között.

2. *Közösségi gazdaság (sharing economy)*

A digitalizáció fejlődésének egyik hatása, hogy az információáramlás gyors, folyamatos és mindenhatóvá él. A hagyományos fogyasztói igények sokkal gyorsabban kapcsolhatóak össze a kínálattal, a digitális platformok ezt a közvetítést ingyen vagy rendkívül alacsony költséggel végzik, időbeli és térbeli korlátok nélkül. A digitális sokféleség ily módon utat nyitott új fogyasztói szokások kielégítése előtt, amelyek abban nyilvánulnak meg, hogy az eszköztulajdonosok a nem vagy csak részben használt tulajdonságaikat vagy szolgáltatásaikat megosztják másokkal. Nagy Zoltán²⁵⁴ szerint ebben a folyamatban a költségcsökkentésen és a többletjövedelem szempontján túl szerepet játszik a környezettudatosság és a közösségi élmény is. Mivel a héaszabályok alapján ez a szegmens nem kizárólag a magánszféra ügyleteinek, hanem rendszeres, bevételszerzésre irányuló tevékenységnek is teret adhat, ezért fontossá vált pontosan meghatározni, hogy mely tevékenység jár adókötelezettséggel és melyik esik kívül a héa hatályán. Ez egy új, gyorsan növekvő piaci szegmens, az ING tanulmánya²⁵⁵ szerint 2015-ben Európában a fogyasztók 5 %-a már részt vett a közösségi megosztás valamely formájában, ez az arány az Egyesült Államokban 9 % volt. Egy 2017-ben publikált tanulmány²⁵⁶ már nagyobb arányú (27,8 %) felhasználásról számolt be a fogyasztók részéről. A HÉA Bizottság 2015-ös munkaanyagában²⁵⁷ 2020-ra 14 milliárd euróra, 2025-re 300 milliárd euróra becsüli a legnagyobb szolgáltatói szektorok forgalmát, melyből jól érzékelhető az ugrás nagyságrendje. Cannas²⁵⁸ szerint a rövid idő alatt rendkívül kis befektetéssel vállalkozóvá váló magánszemélyek adóztatásának elmaradása piactorzító hatású lehet, hiszen az ugyanezen vagy hasonló szegmensben tevékenykedő, de adót fizető vállalkozásokkal szemben az áralakítás miatt előnyt élveznének, ami pedig az adósemlegesség sérelmét jelentené. A megnevezés nem egységes a szakirodalomban, a tanulmányokban egyaránt találkozhatunk a 'megosztott gazdaság' és a 'közösségi gazdaság' megnevezéssel, lényegében azonos jelentéstartalommal. A továbbiakban a magyar szakzsargonban is elterjedt angol megnevezést fogom használni

A sharing economy több formában jelent meg az utóbbi években, gondoljunk csak az Uberre, az Airbnb-re vagy a Magyarországon használatos Oscar-ra, de külföldön teret hódított a Blablacar, a LoveHomeSwap és a Couchsurfing is. Ezen szolgáltatások mindegyike valamilyen módon a megosztáson alapszik, de alapvető céljuk és működésük eltérő. Az Irányelv 9. cikke határozza meg a gazdasági tevékenység fogalmát, amely szerint az a termelők, a kereskedők,

²⁵³ Az Európai Parlament és a Tanács 2015/2366 Irányelve (2015. november 25.) a belső piaci pénzforgalmi szolgáltatásokról és a 2002/65/EK, a 2009/110/EK és a 2013/36/EU irányelv és a 1093/2010/EU rendelet módosításáról, valamint a 2007/64/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről

²⁵⁴ NAGY Zoltán: A közösségi gazdaság (sharing economy) és pénzügyi szabályozása. MultiScience – XXX. microCAD International Multidisciplinary Scientific Conference University of Miskolc, Hungary, 21-22 April 2016. https://www.uni-miskolc.hu/~microcad/publikaciok/2016/E_feliratozva/E_7_Nagy_Zoltan.pdf

²⁵⁵ Ipsos on behalf of ING, 'What's mine is yours – for a price. Rapid growth tipped for the sharing economy' (2015)

<https://www.economics.com/ing_international_surveys/sharing_economy_2015/> 4.

²⁵⁶ Alberta ANDREOTTI, Guido ANSEMI, Thomas EICHHORN, Christian Pieter HOFFMANN, Sebastian JÜRSS and Marina MICHELI: European Perspectives on Participation in the Sharing Economy Report from the EU H2020 Research Project Ps2Share: Participation, Privacy, and Power in the Sharing Economy (2017) <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3046550>

²⁵⁷ taxud.c.1(2015)4370160 Working Paper no. 878 *Question concerning the application of EU VAT provisions Value Added Tax Committee*

²⁵⁸ Francesco CANNAS: Sharing economy: Everyone can be an entrepreneur for two day but what about a VAT taxable person? *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 6:2. 87.

DOI: 10.1080/20488432.2018.1455026

illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Ugyanezen rendelkezés alapján gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása. Az adókötelezettség szempontjából rendkívül fontos annak meghatározása, hogy ez a tevékenység független formában, rendszeresen, ellenérték fejében történik-e. A közösségi gazdaság körébe tartozó ügyletek egyes elemeinek elemzését a Bíróság korábbi ítéleteinek tükrében érdemes elvégezni, amelyek fontos támpontot adnak, de megállapítható, hogy általános, minden ilyen típusú ügyletre egyaránt alkalmazható szabályt nem lehet alkotni. Az egyes ügylettípusokat egyenként kell górcső alá venni és megállapítani az ügylet célját, rendszerességét és az ellenérték meglétét.

A Bíróság korábban már megállapította, hogy ha a termék kizárólag gazdasági célú hasznosításra alkalmas, elegendő annak megállapításához, hogy azt a tulajdonos gazdasági tevékenysége keretében használja²⁵⁹. Ezen döntésében a Bíróság azt is leszögezte, hogy ha egy termék mind gazdasági mind magánjellegű hasznosításra is alkalmas, akkor a hasznosítás valamennyi körülményét vizsgálni kell annak megállapítása érdekében, hogy az gazdasági tevékenységnek minősül-e vagy sem. Ami a rendszerességet illeti, a Bíróság egyértelművé tette több ítéletében, hogy valamely tevékenységi területen működő adóalany, aki eseti jelleggel más, a fő tevékenységén kívüli tevékenységet végez, adóköteles e tevékenység tekintetében is²⁶⁰. Ide vonatkozó analógia a Slaby és társai ügyében hozott döntés²⁶¹ indokolása is, amely az egyébként átsorolás miatt az ingatlanaiat feldarabolva értékesítő magánszemélyek esetében tekintette választóvonalnak a 'komoly előkészületet'. Ennek kapcsán a Bíróság azt az álláspontját érvényesítette, hogy nem az ingatlanértékesítések száma és terjedelme a meghatározó, azonban, ha az egyébként nem héaalany magánszemély bevált ingatlanpiaci előkészületeket tesz, mint amelyet a kereskedők vagy szolgáltatók ennek során alkalmazni szoktak, akkor az a gazdasági tevékenységre utaló tényállás-elem. Ezen értelmezés tükrében a Héa Bizottság is azt állapította meg említett munkaanyagában, hogy a gazdasági tevékenység – az egyéb kritériumok fennállása esetén – megállapítható akkor, ha a magánszemély a szolgáltatását valamely platformszolgáltató keretén belül nyújtja, független attól, hogy ez alkalmoszerű vagy rendszeres.

A gazdasági tevékenység megállapíthatóságának egyik fontos kritériuma az ellenérték. Az előző fejezetben érintettem néhány ítélet kapcsán a Bíróság néhány irányadó döntését, amelyek a jelen téma szempontjából is relevánsak. Az egyes modellek eltérőek lehetnek az ellenértékre vonatkozó ügyleti cél vonatkozásában is. A leginkább egyértelmű a helyzet a Couchsurfing szolgáltatás esetében. A Couchsurfing egy szívességi alapon történő szállásbiztosítás, amely nem ellenérték fejében történik. A szolgáltatáson keresztül utazók juthatnak ezen keresztül szálláshoz szerte a világon. Ettől némileg eltér a LoveHomeSwap szolgáltatás – Magyarországon ez a szolgáltatás nem terjedt el –, amely lényegében két ügylettípust takar. Amennyiben az otthonok egyszerű cseréje történik, akkor az nagy valószínűség szerint nem gazdasági tevékenység, különösen, ha ez kizárólag a család éves nyaralását oldja meg. Más a helyzet akkor, ha valaki az otthona rendszeres bérbeadásáért cserébe pontokat gyűjt, amelyet később beválthat más, esetleg szebb és jobb ingatlan használatára. Ez a tevékenység összességében már átlépi a képzeletbeli határt a privátszféra és a gazdasági tevékenység között, tekintettel annak rendszeres jellegére és az ebből származó haszonra, mint ellenértékre. Szintén kérdéseket vet fel az ellenérték szempontjából a Magyarországon még nem használt

²⁵⁹ C-219/12. sz. Finanzamt Freistadt Rorhbach Urfahr ügyben 2013. június 20-án hozott döntés [EU:C:2013:413] 20. pontja

²⁶⁰ C-62/12. sz. Galin Kostov ügyben 2013. július 13-án hozott döntés [EU:C:2013:391] 28. pontja

²⁶¹ C-180/10. és C-181/10. sz. Jaroslaw Slaby kontra Minister Finansów és Emilian Kuc kontra Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie egyesített ügyekben 2011. szeptember 15-én hozott döntés [EU:C:2011:589] 39-49. pontja

Streetbank²⁶² nevű szolgáltatás, amely szomszédok között biztosít cserelehetőséget kisebb-nagyobb használt holmik vagy szolgáltatások vonatkozásában. Ennek lényege, hogy a kölcsönadandó vagy felajánlott dolgot, szolgáltatást egy közös kosárba helyezik, a belépés feltétele is legalább egy ilyen felajánlás, ennek fejében pedig élhetnek mások felajánlásával. Az ellenérték arányossága ebben a modellben bizonyosan nem működik, hiszen előfordulhat az, hogy egy adott héten kölcsönadunk egy sövényvágót egy szomszédnak, mástól viszont kapunk egy görkorcsolyát és egy zárjavítást. Ezen ügyletek nem egymásnak ellenértékei, hiszen a sövényvágó kölcsönbe adása nem volt feltétele a zárjavításnak és értékben sem egyeznek meg. Meg kell jegyezni továbbá azt is, hogy ezen ügylettípus során a platformszolgáltató nem szed ügyletenkénti díjat, a honlapon található tájékoztatás alapján a tagok adományából finanszírozza a működés költségeit, célja nem nyereség elérése, így az nem esik a héa hatálya alá.

A Blablacar és az Oscar által nyújtott szolgáltatás esetében a személyszállítást végző egy általa megtett úthoz keres partnert költségmegosztás céljából. Egyes álláspontok szerint ez nem minősül gazdasági tevékenységnek, mivel a szolgáltatást nyújtó elsősorban nem jövedelemtermelő tevékenységként végzi a szállítást, hiszen magáncélból utazik a megjelölt célállomásra, nem az igénybevevő megrendelése alapján. Egyszerűen csak elvisz másokat is annak fejében, hogy az út költségeit megosztják egymással. Annyi felé oszlik a költség, ahányan utaznak a gépjárműben. A másik értelmezés szerint mások hozzájárulása mindenképpen bevételt jelent ahhoz képest, ha nem kínálta volna fel a szolgáltatását másoknak, így egyedül viselné az út költségeit. Az irányelv 9. cikkének első pontja szerint az adóalanyiságot a gazdasági tevékenység alapozza meg, függetlenül annak céljától, azaz jelen esetben irreleváns az a tény, hogy a szándék nem irányul a költségeken túlmenő bevétel megszerzésére. A legnagyobb kérdés, ami a gazdasági tevékenység körében felmerülhet, az a kontinuitás kérdése.

A harmadik vizsgálandó elem a tevékenység független formában történő végzése. Egy igencsak vitatott alkalmazás a világ több száz városában használatos Uber, amely a személyszállítás terén kapcsolja össze a gépkocsival rendelkező magánszemélyeket a szolgáltatás igénybevevőjével. Az Uber nem egyszerű közvetítő, mivel a szolgáltatás nem ér véget egymás adatainak kiszolgáltatásával, hanem végigköveti az utazást, vizuálisan megjeleníti az igénybevevő részére a fuvarozó adatait, fényképét és a pontos tartózkodását, az utazás valószínűsíthető időtartamával. Az Uber előrejelzi az utazás megközelítő költségét és azt rendezi is az igénybevevő számlájáról történő leemeléssel. A sofőrök nem az utazást követően kapják meg az utazás díját, hanem hetente számolnak el egymással, az Ubert egyébként 20 % közvetítői díj illeti meg. A jogviszony meghatározását jelentősen befolyásolja az a tény is, hogy az ügylet létrejöttének kockázatát nem a fuvarozók, hanem az Uber viseli, azaz a sofőrök az utazás díját a fogyasztó nem fizetése esetén is megkapják. A díjat az Uber határozza meg, az nem a felek egyezsége. Ezen utóbb említett körülmények miatt az Egyesült Királyságban és az Egyesült Államokban az Uber és a sofőrök közötti jogviszonyt a jogalkalmazók munkaszerződésként értelmezik azért, mert a tevékenység álláspontjuk szerint nem teljesíti a függetlenség kritériumát²⁶³. Magyarországon az Uber tevékenységének megszüntetését megelőzően személyszállítási szolgáltatást végző magánszemélyek tevékenységét az adóhatóság önállóan végzett tevékenységnek tekintette és az adókötelezettség nem teljesítése esetén – amely kevés kivétellel általánosan jellemző volt – személyi jövedelemadót, egészségügyi hozzájárulást

²⁶² www.streetbank.com „Share things with your neighbours”

²⁶³ Christina Maria POLLAK: *How should peer-to-peer housing and transportation services provided via sharing economy platforms be treated under the VAT directive?* Lund University, 2018. 21. <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=8943440&fileId=8943446>

állapított meg a bevétel után, valamint a keletkezett bevétel egyben általános forgalmi adó alapot is képezett.

Cannas a vonatkozó szabályokból és a bírósági esetjogból azt a következtetést vonja le, hogy a jelenlegi helyzet bizonytalanságát egy speciális szabályozás bevezetésével lehet feloldani. Ennek a lényege az adókötelezettek körének kibővítése a nem folyamatosan (tartósan vagy rendszeres jelleggel) teljesített üzletszerű tevékenység gazdasági tevékenységként való kezelésével. A héa hibridizációjának elméletét már Joachim Englisch is bemutatta 2015-ben megjelent tanulmányában²⁶⁴, amelynek lényege, hogy egy fogyasztási típusú séma is ráilleszkedne a hozzáadott-érték típusú rendszerre. Ez a fogyasztási adókötelezettség a fentiekben említett módon kibővülő adóalanyi kört illetné, az adókötelezettséget az ingó vagy ingatlan vagyontárgy hasznosítása keletkeztetné nem rendszeres tevékenység esetén. Ez a lényegi elemeiben új adónem jelentős beavatkozást jelentene az eddig magánszférának tekinthető ügyletet illetően, azonban az adóalanyok körének bővítését a bevezetendő adóteher rendkívül egyszerű meghatározásával és alacsony mértékével ellensúlyozná. A javaslat ideális esetben nem határozná meg alsó küszöböt, vagy azt nagyon alacsony összegben tenné és ugyancsak egy rendkívül alacsony felső küszöb határozná meg az ilyen ügyletekből származó adóbevétel maximumát. Egy ilyen megvalósított rendszerben lényegében két adónem funkcionálna egymással összhangban, de más adózói kört érintve, az adókötelezettség megállapításának eltérő eljárásával, eltérő adóteherrel.

A közvetítő platformok adójogi elhelyezése is fontos ebben a rendszerben. Az Irányelv 28. cikkének alkalmazása nem merülhet fel, mivel a szolgáltató nem a saját nevében jár el az ügylet létrehozása során, hanem valamely megbízó fél nevében, aki lehet a szolgáltatást nyújtó és annak igénybe vevője is. Ugyancsak nem utal a közvetített szolgáltatás szabályainak alkalmazhatóságára a szolgáltatás díjának megfizetése sem, mert a közvetítő platform a teljes szolgáltatásnak csak egy meghatározott részét kapja meg valamelyik féltől. Egyértelmű tehát, hogy ezen platformszolgáltatók közvetítői szolgáltatást nyújtanak. Az adókötelezettség abban az esetben merül fel, ha ezt ellenérték fejében végzik, erre fentebb említettem néhány példát. Amennyiben az adókötelezettség fennáll, a tevékenysége még lehet adómentes akkor, ha az megfelel az Irányelv 135. cikkének első bekezdésében foglaltaknak.

3. Kriptoaluták

Az informatika és az internet térhódítása – ahogy a fentebb is már több példán láthattuk – gyors és szinte korlátok nélküli, ami azt jelenti, hogy olyan megoldásoknak ad teret, amelyek a jelenlegi jogszabályi környezetbe nem helyezhetőek el. Ennek egyik rendkívül jellemző megnyilvánulása az ún. kriptoaluták megjelenése és jól érzékelhető példája a jogi szabályozás és a valóság még nem áthidalta távolságának²⁶⁵. Az informatika világával kevésbé barátságban lévő szakemberek számára nagy kihívást jelenthet nemcsak az adójogi elhelyezés, hanem a kriptoaluták keletkezésének és használatának megértése önmagában. A kriptoalutá nem egyszerűen fizetőeszköz, számos olyan funkciója is lehet, amely funkciók a jelenlegi héarendszerben önállóan értelmezhetőek, de nem mindegyik tartalmazza az összes lehetséges elemét a kriptoaluták sokféleségének. Fizetőeszközként nem valamely állam sajátja, tehát nem központi bank bocsátja ki, a számlavezetést pedig nem bankok végzik szigorúan engedélyezett keretek között. A kriptoalutá az országhatárokon átnyúló virtuális jellege miatt semmilyen hatóságtól vagy pénzügyintézetektől nem függ. Ezen szerepköröket a digitális világban más látja el,

²⁶⁴ Joachim ENGLISH: Hybrid” forms of taxing consumption: A viable alternative to EU VAT? *World Journal of VAT/GST Law*, 2015, 4:2. 119. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2924353

²⁶⁵ HALÁSZ Zsolt: Állami pénzkibocsátás vs. virtuális fizetőeszközök. In: HALÁSZ Zsolt (szerk.): *Magistra et Fautrix Halustyik Anna emlékére*. Budapest, Pázmány Press, 2019. 167-182. https://jak.ppke.hu/uploads/articles/1834709/file/HalustyikAnna_kotet_2019.pdf

akik csak a virtuális térben találkoznak. A kriptovaluta fogalom egy átfogó megnevezése többfajta digitális eszköznek, amelyek közül a leghíresebb a Bitcoin, de fontos hangsúlyozni, hogy a többi is nagyrészt osztja a Bitcoin tulajdonságait, mégsem ugyanazok.

A Bitcoin lényegét és biztonságát kriptográfiai kulcsok garantálják, az egyes adásvételeknél ezek megadása történik. Nyilvánvalóan az ügyletek sokasága egy láncot hoz létre, ez az ún. blokklánc, amelyben a korábbi ügyletek technikailag visszakövethetőek. A felek rendelkeznek ún. digitális pénztárcával, amely lehetővé teszi a tranzakciók rögzítését. Felmerül a kérdés, hogy hogyan garantálható az, hogy ezeket a kulcsokat többször ne értékesítsék. Az egyes tranzakciók hiteles rögzítését végzik az ún. bányászok, ami azt jelenti, hogy a digitális térben rengeteg ilyen hitelesítést végző fogja rögzíteni és ezáltal hitelesíteni a tranzakciót. A bányászok ennek a validálási tevékenységnek a fejében jutalékot kaphatnak, azaz bitcoint, a bányászat tehát a bitcoin-jutalék 'kibányászását' jelenti. Ezt a technikai megoldást úgy lehetne hétköznapi példával leírni, mint ha egy szerződés megkötését nemcsak két tanú igazolná, hanem az egész falu lakossága vagy annak többsége láttamozná, így ügyvéd (jegybank) nélkül is hiteles lehet az ügylet.

A kriptovaluták adójogi minősítését illetően az Európai Bíróság Hedqvist ügyben²⁶⁶ hozott döntése gyorsította fel a közös gondolkodást az utóbbi években. Az ítélet alapjául szolgáló tényállás szerint adózó hagyományos devizák bitcoin virtuális devizára történő át- és visszaváltásával kívánt foglalkozni a saját honlapján. Az átváltásért cserébe jutalékkal dolgozott volna, amelyet az egyes ügyletek során érvényesít. Az Európai Bíróság elé érkezett ügyben két kérdésre kellett választ adni: ez a tevékenység ellenszolgáltatás fejében végzett szolgáltatásnyújtásnak minősül-e, valamint igenlő válasz esetében adómentes ügyleteknek tekinthető-e. A Bíróság ítéletének indokolásában elvetette a virtuális deviza 'birtokba vehető dolognak' történő minősítését, így tehát szolgáltatásnyújtásként kell azt kezelni. Megállapította továbbá azt is, hogy a jutalék révén megvalósul a kapcsolat a szolgáltatás és az ellenérték között. Az első kérdésre tehát a válasz igen volt. Az adómentességre vonatkozó második kérdésre adandó választ megelőzően a Bíróság hangsúlyozta azt, hogy az irányelv „135. cikk (1) bekezdésének d) – f) pontjában felsorolt adómentességek célja többek között az adóalap, valamint a levonható hátrány összeg meghatározásával kapcsolatos nehézségek kiküszöbölése”. A Bíróság a d) pontot kizárta az adómentesség alkalmazhatóságát illetően, mivel álláspontja szerint a virtuális valuta szerződéses fizetőeszköznek minősül, így nem tekinthető sem folyószámlának, sem betétnek, sem fizetésnek, sem átutalásnak. Szintén kizárta az f) pont alkalmazhatóságát, mivel a bitcoin nem képez jogi személy feletti tulajdonjogot megtestesítő értékpapírt, sem hasonló jellegű értékpapírt. A hivatkozott irányelvi rendelkezés e) pontjának alkalmazhatóságát viszont nem zárta ki azzal érvelve, hogy a szigorúan vett nyelvtani értelmezés alapján nem lehet megállapítani, hogy a rendelkezés csak a hagyományos devizákat érintő ügyletekre, vagy más devizákat érintő ügyekre is alkalmazható-e. Az értelmezés azt a logikát követi, hogy a hagyományos fizetőeszközökre történő szűk értelmezés kizárna más ügyleteket a szabályozás hatóköréből, így a „rendelkezés részben nem tudná kifejteni hatásait”. Summa summarum a 135. cikk (1) bekezdésének e) pontja alapján a hivatkozott ügyletre alkalmazható az adómentesség, legalábbis a Bíróság álláspontja szerint.

A kriptovaluták adójogi megítélése kapcsán tehát két döntési pont merül fel: egyrészt pénznek tekinthető-e, másrészt hogyan határozható meg az adóalap. Az első kérdésre a választ a Hedqvist ügyben a Bíróság igenlően határozta meg, bár az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés kifejezetten az átváltásra vonatkozott. Adójogi szempontból a kriptovalutával történő fizetés valamely szerződéses ügylet ellenszolgáltatását képezi, amelynek adóalapja azonban továbbra

²⁶⁶ C-267/14. sz. Skatteverket kontra David Hedqvist ügyben 2015. október 22-én hozott ítélet [EU:C:2015:718]

is krédéses, mert nincs hivatalosan rögzített árfolyamuk. Ilyen esetben az ügylet értékét a szokásos piaci ár alapján lehetne meghatározni.

A Hedqvist ügy kizárólag az átváltási tevékenységre fókuszálódott, azonban a bitcoinnal kapcsolatos tevékenységek ennél sokrétűbbek lehetnek, melyek vizsgálandók adójogi szempontból is. A Héa Bizottság az említett ügy utóöngéjeként foglalkozott a bitcoin-világ egyes vonatkozásaival²⁶⁷, mely munkaanyagban a bitcoinnal kapcsolatosan négy tevékenységet különböztetett meg: a bitcoinnal történő fizetést, a digitális pénztárcák tevékenységét, a bitcoin bányászatot, valamint a közvetítő platformok működését.

A legelső eset igényli a legrövidebb magyarázatot, vagyis ha a bitcoinnal történő fizetés valamely ügylet ellenértékét képezi, akkor osztja a hagyományos fizetőeszköz jogi minősítését. A problémát az átváltás jelenti ebben az esetben, hiszen ha a bitcoint egyformán kezeljük is a hagyományos fizetőeszközökkel, annak átváltására nem alkalmazható az Irányelv 91. cikkének (2) bekezdése, mely szerint azt az árfolyamot kell alkalmazni, amelyet a tagállam legrepresentatívabb valutapiacán, valutapiacain legutóbb nyilvántartott vagy az Európai Központi Bank árfolyamát kell alkalmazni. Erre vonatkozóan egyértelmű javaslat és megoldás nem született.

A digitális pénztárcát megvalósító platform működésének adójogi megítélését az a döntő tényező határozza meg, hogy ellenérték fejében végzi-e tevékenységét. Az előzőek ismeretében egyértelműnek tűnhet, hogy az ellenérték fejében végzett digitális pénztárca-szolgáltatás gazdasági tevékenységet képez. A második tisztázandó kérdést, azaz az adómentességet illetően a Héa Bizottság lényegében azt a következtetést vont le, hogy ez a tevékenység ugyan fizetőeszközre vonatkozó ügyleteknek ad teret, azt megkönnyíti, de nem nélkülözhetetlen eleme az ügyletnek. A Héa Bizottság ezen érvelésében párhuzamot vont a Bíróság Nordea ügyben²⁶⁸ hozott döntésével, amelyben a Bíróság megállapította, hogy a pénzügyi intézeteknek globálisan elektronikus üzenetküldési szolgáltatást nyújtó SWIFT tevékenységére az adómentesség nem terjed ki. A Bíróság ezt azzal indokolta, hogy a SWIFT-szolgáltatások célja az adattovábbítás, az adómentességre jogalapot teremtő ügyek funkcióira ez a tevékenység nincs kihatással. A Bíróság azzal a logikával támasztotta alá a döntését, mely szerint „önmagában abból a körülményből, hogy valamely adómentes ügylet egyik eleme nélkülözhetetlen a teljesítéshez, nem vonható le az a következtetés, hogy az ezen elemnek megfelelő szolgáltatás adómentes.”

A Héa Bizottság vizsgálta a kriptovalutákhoz kapcsolódó bányászati tevékenységet abból a szempontból, hogy az általuk végzett validálás ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatásnak, így adóköteles tevékenységnek minősül-e. A vizsgálandó momentum ebben a jogviszonyban az, hogy az érvényesítésért kapott bitcoin ellenszolgáltatásnak minősül-e. Természetesen létezik az az eset, amikor a bányász nem kap semmilyen ellenszolgáltatást, így a tevékenységének az adóköteles volta is kizárt. Ellenszolgáltatás esetén sem egyértelmű a közvetlen kapcsolat elsősorban azért, mert a bányászatért kapott bitcoin nem kötelező ellenszolgáltatás, az adható, elsősorban ösztönzési céllal, mivel minél több bányász dolgozik a blokklánc érvényesítésén, azaz a digitális főkönyvön, annál erősebb a hitelessége egy-egy ügyletnek. Ebből az következik, hogy a bányász munkája nem kötelező módon kapcsolódik ellenszolgáltatáshoz, így az ellenszolgáltatás közvetlen jellege hiányzik. Abban az elméleti esetben, ha a szolgáltatás és az ellenérték közötti direkt kapcsolat fennállna, az adóalanyi minőséget sem lehetne elvitatni. A Héa Bizottság véleménye szerint ebben az esetben a tevékenység adómentes lenne az irányelv 135. cikk (1) bekezdésének e) pontja alapján.

²⁶⁷ taxud.c.1(2016)689595 Working Paper no. 892. Value Added Tax Committee Brussels, 4 February 2016

²⁶⁸ C-350/10. sz. Nordea Pankki Suomi Oyj ügyben 2011. július 28-án hozott ítélet [EU:C:2011:532]

Negyedik tevékenységtípusként elemzett közvetítői platformok tevékenysége a gazdasági tevékenység szempontjából ugyancsak az ellenérték és a szolgáltatás közvetlen kapcsolata a meghatározó, a következtetések lényegében megegyeznek a fentebb már leírtakkal. A levont következtetés a digitális pénztárca adómentességére vonatkozó analógiára épül, vagyis nem állapítható meg a kapcsolat elégséges szintje a közvetítői tevékenység és a fizetőeszközként szolgáló deviza között, ezért a közvetítés nem adómentes.

A digitális technológia új megoldásként lehetőséget biztosíthat vállalkozási célokra történő tőkegyűjtésre. Ez az ún. ICO (Initial Coin Offering), amely gyakorlatilag semmilyen formai követelményt nem támaszt egy fejlesztéshez, ötlet megvalósításához szükséges pénzalap megteremtése elé. Éppen a jogi keretek hiánya jelenti a befektetésben rejlő nagyobb kockázatokat is, ráadásul nehezen meghatározható a tőkét gyűjtő személy kiléte. Ez a folyamat már a kriptovaluták egy másik típusához kalauzol, amelyek összefoglaló megnevezése a token. A token az alternatív kriptovalutákkal szemben több funkcióval is rendelkezhet, amelynek a funkciók alapján – a jelenlegi ismeretek fényében – három típusa határozható meg²⁶⁹. Az egyik az ún. 'utility token', amely valamely szolgáltatásokhoz való hozzáférésben nyilvánul meg a hozzájárulás fejében. A második csoport az ún. 'equity token', amely a részvényekhez hasonló jogot biztosít a vállalkozásban, akár az osztalékhoz hasonló megtérüléssel. A harmadik típus a 'debt token', amely egyfajta rövidtávú kölcsönben megnyilvánuló ügylet kamatfizetésre való jogosultsággal. A lehetőségek számosságára tekintettel ez a tipizálás csak az irányokat jelöli ki, minden egyes esetben külön kell vizsgálni az ügyletek jellemzőit. Ha értjük legalább a konstrukció logikáját, második lépésként szükséges átgondolni a héarendszerbeli elhelyezését a tokennek, mint digitális eszköznek. Aleksandra Bal hivatkozott tanulmányában kísérletet tesz az Irányelv mai fogalmi rendszerében elhelyezni a tokent. Mint digitális eszköz, az első megoldás lehetne az, hogy minden ilyen tartalmat elektronikus szolgáltatásnak minősítsük, ami önmagában rengeteg további kérdőjelhez vezetne és bár a Hedqvist ügy nem a tokenekre vonatkozik, a kriptovalutákkal kapcsolatosan nem ebbe az irányba indult el a Bíróság. Az említett jellemzői miatt felmerülhet a token minősítése az Irányelv 135. cikk (1) bekezdésének d) pontja alapján, mint egyéb átruházható értékpapír. Ennek a fogalomnak a pontos tartalma nem tisztázott, de ahogy Kokott Főtanácsnok a Granton Advertising²⁷⁰ ügyben előterjesztett indítványában előrebocsátotta, az egyéb forgatható értékpapír kifejezés alatt csak olyan jogokat lehet érteni, „amelyek – anélkül, hogy követelésnek vagy csekknek minősülnének – egy bizonyos pénzösszegre való jogosultságot biztosítanak”. Ezt alapul véve az egyéb értékpapír mindenképpen egy konkrét összegű fizetési igényt jelent, amely a tokenről nem mondható el. Ezzel ellentétben a hivatkozott irányelvi rendelkezés f) pontja szerinti 'egyéb részvény' fogalom elemzése egy pozitív elméleti konklúzióhoz vezethet, hiszen mind az 'equity', mind a 'debt' token gazdája a részvényhez hasonló, részben tulajdonosi jogokkal bír, így ez a típusú ügylet esetén indokolható az adómentesség alkalmazása. Ez azonban csak a token említett két típusára vonatkozik, mivel a 'utility' típusú token bizonyos termékekhez vagy szolgáltatásokhoz való hozzáférése nem keletkeztetnek részesedést vagy tulajdonosi jogokat. A 'utility' token leginkább az utalvány (voucher) jellemzőit osztja, amelynek a legfontosabb adójogi következménye, hogy adókötelezettséggel járó ügylet csak a token felhasználásakor keletkezik, mivel a token megvásárlásakor még nem ismert, hogy ez milyen ellenértéket képviselő szolgáltatás igénybevételére fogja a tokennel rendelkezőt feljogosítani. Az adókötelezettség tehát nem a token kibocsátásakor, hanem annak felhasználásakor keletkezik.

²⁶⁹ Aleksandra BAL: *VAT Treatment of Initial Coin Offerings*. International VAT Monitor, IBFD, 2018. június. 123–125. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2018_03_int_2.html

²⁷⁰ C-461/12. sz. Granton Advertising BV ügyben előterjesztett főtanácsnoki indítvány 40. pontja [EU:C:2013:700]

A fenti elemzéssel arra kívántam rávilágítani, hogy az adószabályok és azok fogalmi értelmezése néhány lépéssel lemaradva követik az adókötelezettségeket meghatározó jogviszonyok változását. Túlzás nélkül ki lehet jelenteni, hogy ez egy folyamat, az volt és az is lesz, végállomás vélelmezhetően nincs. Az utóbbi években annak lehetünk tanúi, hogy ez a változás gyorsul, amihez az Unió jogalkotási folyamata lassan, nehezen, de alkalmazkodik. Az egyes tagállamok is igyekeznek az adójogszabályaikkal versenyben maradni a változásokkal, ennek a gondolkodásnak az egyik példája egy új osztrák javaslat, amely adóztatná a platformszolgáltatók adatgyűjtési tevékenységét, mivel a fogyasztókról gyűjtött adatok később pénzben megtérülő üzleti tevékenységhez kerülnek felhasználásra. William Hoke tanulmányában²⁷¹ arra utal, hogy a nagy szociális hálózatok, mint a Twitter, Facebook vagy a Google a fogyasztók számára bizonyos szolgáltatásokat az adataikért cserébe teszik elérhetővé. Szinte mindennaposnak tűnhet, hogy hozzájárulásunkat adjuk valamelyik weboldalon ilyen vagy olyan adataink elérésére, esetleg 'sütik' elhelyezésére, amelyek végső soron szintén adatgyűjtést céloznak a fogyasztói szokásainkon keresztül. A tanulmányban hivatkozott Rita de la Feria, a Leedsi Egyetem professzora szerint a kérdés eldöntése bizonyítás kérdése: mivel a héa rendszerében kizárólag az ellenérték fejében végzett tevékenység esik adókötelezettség alá, ezért alá kell támasztani, hogy a fogyasztói adatok pénzzé tehető kereskedelmi értékkel bírnak. Ez utóbbi egyébként valószínűleg nem kétséges, de a kettő közötti közvetlen kapcsolat nem áll meg. Ennek az elméleti felvetésnek a másik ködös gyakorlati oldala az adóalap meghatározása lenne. Nagy gondolati és jogi absztrakció szükségeltetne ahhoz, hogy az ilyen típusú adatátadást pénzben ki lehessen fejezni. Abban a tudományos vélemények egyeznek, hogy önmagában az adat átadásának nincs értéke, esetleg a feldolgozás és a piaci folyamatok egy későbbi fázisában.

²⁷¹ William HOKE: EU VAT Experts Divided on Proposal to Tax Web Activity as Bartering. *Tax Notes International*, 2017.05.08. 458. <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/base-erosion-and-profit-shifting-beps/eu-vat-experts-divided-proposal-tax-web-activity-bartering/2017/05/08/sywb?highlight=william%20hoke%20tax%20web>

VII. Az ellenérték mibenléte és jogértelmezési nehézségei

Az ellenérték rendkívül hangsúlyos eleme a termékértékesítéseket és szolgáltatásokat adóztató héarendszerben. Az ellenérték egyik vetületét már elemeztem a gazdasági tevékenység fogalmi feltételeként, azonban nem csak a héa tárgyi hatályának megítélésében van szerepe, hanem a bizonyosan a héa hatálya alá eső ügyletek során is relevanciával rendelkezik. Ebben a fejezetben az ellenérték ezen legaktuálisabb vetületeit vontam vizsgálat alá.

1. *Ellenérték nélküli ügyletek*

A téma részletes ismertetése előtt ismételten fontos kiemelni a héa azon jellemzőjét, hogy ez egy többfázisú adónem, vagyis az értékesítési lánc minden pontján felszámításra kerül, majd a teljes láncolat adóterhét a végső fogyasztó fogja viselni. Ez tehát a kiindulási pont. Természetesen az ún. adóhalmozódás elkerülését az akadályozza meg, hogy a beszerzett termék vagy igénybevett szolgáltatás után a partner által felszámított adó levonásba helyezhető. A legtöbb esetben ez a mechanizmus jellemzi az adó működését, azonban vannak olyan ügyletek – amelyeket az Irányelv és az Áfa törvény is kezel – amely során a termék átadása vagy szolgáltatás nyújtása nem ellenérték fejében történik. Ez a héa rendszerében a gazdasági események viszonylag tág csoportja, mivel ide sorolható a termékminta, közérdekű kötelezettségvállalás vagy kis értékű ajándék és az ún. ingyenes ügyletek. Az ingyenes ügyletek kérdése a komplex szerződések világában fontos része egy-egy beruházásnak különösen akkor, ha az ügylet részese az állam. Mivel a jogi megoldások fejlődése eddig nem látott konstrukciókhoz vezetett, ezért jelen fejezet keretében kívánok rávilágítani az ebből származó értelmezési nehézségekre. Az ellenérték nélküli ügyletek kapcsán három kérdést vetek fel, amelyek álláspontom szerint bizonytalanságot hordoznak a jogalkalmazás szempontjából. A legfőbb bemutatni kívánt jelenség az új típusú, komplex ügyletek adójogi értelmezése az ingyenes szerződéses elemek kapcsán, ezen kívül a fogalmi tisztázás és az adóalap megállapításának kérdéseit emelem ki, amelyek folyamatos újraértelmezés tárgyai.

Az Irányelv előírja²⁷², hogy ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei vonatkozásában a héa teljesen vagy részben levonható volt. Ennek mintegy párja a szolgáltatásokra vonatkozó szabály²⁷³, amely ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősíti a vállalkozás vagyontát képező termék használatát, felhasználását az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen termékek adója teljesen vagy részben levonható volt, illetve az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtást saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.

Az ingyenes termékátadás és ingyenes szolgáltatásnyújtás elhatárolását lényegében az adja, hogy a terméket végleges jelleggel vagy ideiglenesen adjuk át. Utóbbi ügylet például az ellenérték nélküli haszonkölcsönbe adás határozott időtartamra.

A szolgáltatások esetében azonban az Irányelv tartalmaz egy lehetőséget a tagállamok számára, miszerint indokolt esetben ezen szabályok alkalmazásától el lehet térni. Ez azonban csak akkor

²⁷² Irányelv 16. cikk

²⁷³ Irányelv 26. cikk

lehetséges, hogy ez nem eredményezi a verseny torzulását. Magyarország nem tért el a fő szabálytól, ezért ezen opcióra nem térek ki.

Mind a végleges, mind a nem végleges termékátadás tartalmi kelléke, hogy korábban levonási jog párosult hozzá, tehát ezen szabályok alkalmazása csak akkor kerülhet egyáltalán szóba, ha a hozzá kapcsolódó héa korábban levonható volt. Ez nem jelenti azt, hogy ezzel a levonási joggal élnie is kellett adózónak, csupán annak jogi lehetősége teremti meg a termékértékesítés minősítés alapját. Egy egyszerű példa erre az esetre, ha a gépjármű-gyártással foglalkozó vállalkozás a vezető beosztású munkavállalók részére ingyenesen, térítés nélkül ad tulajdonba gépjárművet, amelynek az előállítási folyamatában a levonási jogával élt.

Ez a jogintézmény tulajdonképpen egy adójogi egyszerűsítés. Induljunk ki abból, hogy azon beszerzések adótartalma nem levonható, amelyet adózó nem adóköteles termékértékesítéshez használ fel. Elképzelhető ugyanakkor, hogy a beszerzés időpontjában még nem eldöntött, hogy pontosan mi lesz a felhasználás célja és esetlegesen csak több bevallási időszakot követően kerül sor az ingyenes átadásra. A probléma elintézési módja lehetne az önellenőrzési szabályok szerint, hogy az ingyenesen átadott termékek levonható adóját az adózó önellenőrzéssel korrigálja, azaz a felhasználás időpontjában visszamenőlegesen vall kötelezettségnövekedést. Erre azonban nem kell, hogy sor kerüljön a fenti szabály érvényesítése miatt, azaz az önellenőrzés szükségessége helyett a szabály termékértékesítésként kezeli a ténylegesen nem ellenérték fejében teljesített ingyenes termékátadást vagy szolgáltatásnyújtást. Ezen ügyletet természetesen a teljesülés szerinti adómegállapítási időszakban kell kötelezettséggként bevallani.

Egyértelmű az ügylet megítélése akkor, ha adózó a tárgyidőszakban beszerzett terméket adja tovább, hiszen akkor már a bevallás benyújtásakor bizonyosan ismert azon tény, hogy azt nem az adóköteles tevékenységéhez fogja felhasználni, így levonási jogával nem élhet. Az is elképzelhető, hogy már a beszerzéskor ismert a felhasználás célja, vagyis adózó pontosan tudja, hogy a beszerzett termékeket év végén fogja dolgozóinak ingyenesen átadni, de a tevékenység jellegéből kifolyólag a beszerzéskor külső szemmel még nem állapítható meg, hogy az a vállalkozási tevékenység keretében fog hasznosulni vagy ingyenes juttatás tárgya lesz. Objektív szempontok alapján azonban ez nem szűrhető ki, azt is lehet mondani, hogy adózó tudatállapotán²⁷⁴ múlik, hogy ebben az esetben gyakorolja-e a levonási jogát vagy sem. Ez a tudatállapot, vagyis a beszerzés célja azonban kizárólag számára ismert. Amennyiben pontosan tudja, hogy a beszerzett és készleten tartott terméket ajándékként továbbadja, akkor az ahhoz kapcsolódó előzetesen felszámított adót sem helyezheti levonásba. Ha a beszerzés továbbértékesítési céllal történt, akkor a levonási jognak elméleti akadálya nincs. A tudatállapot bizonyíthatósága azonban nem lenne könnyű feladat, ezért tulajdonképpen azt lehet mondani, hogy a vállalkozási tevékenység keretébe tartozó termékek esetén az adólevonási jogot nem lehet elvitatni, az – nem adóköteles tevékenységhez való felhasználás esetén – később ellenérték nélküli ügyletként áfaköteles értékesítés lesz.

Példán keresztül szemléltetve a fentieket egy cipőkereskedelemmel foglalkozó cég egy óvodának adományoz cipőket a raktárkészleten maradt el nem adott gyermekcipőkből. Ebben az esetben megállapítható, hogy a beszerzéskor még bizonyosan nem volt ismert a cipők sorsa, vagyis azt a vállalkozás továbbértékesítési céllal szerezte be, a levonási jog jogszerűen gyakorolható. Más eset ugyanakkor, ha ugyanez a cég játékszoftvereket szerez be azzal a céllal, hogy azt karácsonykor a nagycsaládos munkavállalóknak átadja, mivel a társaság tevékenység jellegéből megállapítható, hogy a szoftvereket kizárólag ajándék céllal szerezte be, ilyen termék

²⁷⁴ VIRA Sándor: Ingyenes ügyletek áfavonzata. *Önadózó*, 2014/4 14.

értékesítésével nem foglalkozik. Ez objektív ténynek tekinthető. Ebben az esetben már a beszerzéskor sem gyakorolhatja a levonási jogot.

Kicsit megbonyolítva a példát a cipőkereskedő nem közvetlenül az óvodának ad, hanem az illetékes önkormányzatnak értékesít cipőket ellenérték fejében, amely önkormányzat továbbadja ingyenesen az óvodának. A kereskedő cég értékesítése adóköteles, áfa felszámításával történik, az önkormányzat azonban ennek a beszerzésnek az adótartalmát nem helyezheti levonásba, hiszen abból a célból történt a cipők beszerzése, hogy azt továbbadja az óvodának. Mivel a levonási jogával nem él, ezért a cipők ellenérték nélküli továbbadása sem minősül termékértékesítésnek.

1.1. Az ellenérték nélküli ügyletek minősítése

Eldöntendő kérdés, hogy amennyiben teljesülnek a jogszabályi feltételek, akkor ez az ellenérték nélküli termékátadás vagy szolgáltatásnyújtás mennyiben meríti ki a törvény fogalmi elemeit, vagyis mindenben osztja-e a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás jogi sorsát. Ha metodikailag tekintjük a szabályozás szellemét azt lehet mondani, hogy a jogalkotó az ingyenes ügyletek esetében pótolja a hiányzó láncszemet a hozzáadott-érték láncolat tekintetében, mivel az ingyenes átadó vagy szolgáltatást nyújtó lényegében a végső fogyasztó helyett fogja megfizetni az adót. A jog az ilyen ügyletet adóköteles ügyletként kezeli, az egyetlen különbség, hogy az ellenértéket és a láncolat teljes adóterhét nem a végső fogyasztó viseli. Ebben a körben az értelmezés nem egységes. Lássuk először is, hogy miként fogalmaz az Áfa törvény.

Az Áfa törvény előírja²⁷⁵, hogy ellenérték fejében teljesített termékértékesítés az is, ha az adóalany a terméket vállalkozásából véglegesen kivonva, azt saját vagy alkalmazottai magánszükségletének kielégítésére vagy általában, vállalkozásától idegen célok elérésére ingyenesen felhasználja, illetőleg azt más tulajdonába ingyenesen átengedi, feltéve, hogy a termék vagy annak alkotórészeinek szerzéséhez kapcsolódóan az adóalanyt egészben vagy részben adólevonási jog illette meg. A törvény nyelvtani és logikai értelmezése kétséget kizáróan arra vezet, hogy ezen ügylettípus is termékértékesítésnek minősül. A törvény ezen szakasza egyéb rendelkezést nem tartalmaz, nincs rendelkezés továbbá az esetleges kibővítő vagy megszorító értelmezésre sem, ezért joggal vonható le az a következtetés, hogy az ilyen ügyletekre is alkalmazni kell a termékértékesítésre vonatkozó törvénybeli szabályokat²⁷⁶.

A törvény indokolása²⁷⁷ az értelmezés szempontjából egy rendkívül fontos kijelentést és institúciót tartalmaz: „A termék más tulajdonába történő ingyenes átengedése, illetve terméknek a vállalkozási tevékenységből való végleges kivonása tekintetében adómentesség nem érvényesülhet. A termék átadásának ingyenességére tekintettel az adóalanyt terhelő adó áthárításáról főszabály szerint nem beszélhetünk.” Ezt a jogi álláspontot erősíti meg Dr. Szekeres Zsuzsanna is, aki szerint az átadó adóalany akkor is keletkezne adófizetési kötelezettsége, ha úgy adná ellenérték fejében megvalósuló termékértékesítés során más tulajdonába a terméket, hogy a termék értékesítésére adó alóli mentesség vonatkozna.²⁷⁸

²⁷⁵ Áfa törvény 11. § (1) bekezdése

²⁷⁶ VIRA Sándor: Ingyenes ingatlanátadásokkal kapcsolatos jogszabály-értelmezési zavarok. *Önadózó*, 2013/11. 10.

²⁷⁷ FARKAS Alexandra –BENYOVSZKY Zsombor – GAYERHOSZNÉ HAJÓS Zsófia –KOVÁCS-KOZMA Zsuzsanna – BODA Péter SZÁRAZ Tünde – SZEKERES Zsuzsanna –SZATHMÁRY Sándor: Általános forgalmi adóról szóló törvény egységes szerkezetben, magyarázatokkal. Saldo, Budapest, 2013. 30.

²⁷⁸ SZEKERES Zsuzsanna: Ellenérték nélküli ügyletek áfa vonatkozásai. *Adóvilág*, 2014/ 07. 8.

Ez utóbbi álláspont a termékértékesítés egyes alakzatait ingyenes ügyletek esetében nem tartja alkalmazhatónak. Ez az álláspont a törvény szövege tükrében vitatott. Nem lehetetlen, hogy a jogalkotó szándéka nem erre vonatkozott, egészen pontosan a szabályozás nem teljes. Az államháztartási bevételekért felelősséggel bíró jogalkalmazói álláspont nyilvánvalóan abból indul ki, hogy ingyenes, tehát nem a vállalkozás érdekében nyereség elérése céljából történő, de levonási joggal korábban párosult ügyletek ne minősülhessenek adómentesnek. Ehhez viszont az lett volna szükséges, hogy a törvény *expressis verbis* rendelkezést tartalmazzon erre vonatkozóan. Ez megvalósulhatott volna úgy is, hogy nem termékértékesítésként definiálja az ügyletet, hanem az adófizetésre kötelezettséget leíró fejezetben jelöli ki a termékátadó személyét, aki – megállapodás hiányában – minden ilyen esetben viseli az adóterhet.

Más álláspont szerint a törvény jelenleg hatályos szerkezete alapján az ingyenes ügyletekre ugyanolyan módon kell alkalmazni az Áfa törvény rendelkezéseit, mint minden más termékértékesítésre. Nézzük először is a fordított adózás esetét. Ennek felmerülésére akkor kerülhet sor, ha a levonási joggal járó beszerzés tárgya olyan beépített ingatlan, ahol a használatbavételi engedély jogerőre emelkedésétől számítva két év nem telt el, mivel a két év elteltével és az adókötelezettség átadó részéről történő választásával (egyébként adómentes ügylet lenne) felmerül a fordított adózás lehetősége. Az utóbb említett logika mentén értelmezve az ügyletet nem az átadó lesz az adófizetésre kötelezett az egyenes adózás szabályai szerint, hanem más termékértékesítési ügyletekhez hasonlóan az átvevő fogja azt viselni beszerzőként (ha az átvevő adóalany). Így nem szakad meg a hozzáadott-értéken alapuló láncolat. Természetesen amennyiben az átvevő nem adóköteles értékesítéshez veszi át a terméket, levonási jogával nem élhet.

A másik esetkör az adómentes értékesítések köre. A logikai levezetés a fentiekhez hasonló annyi eltéréssel, hogy a fent felsorolt ingatlanok esetében az adókötelezettség (fordított adózás) nem választása esetén vetődik fel az adómentesség alkalmazása. Vagyis a két évet megelőzően ezen ingatlanok adásvételéhez levonási jog kapcsolódott, majd a két év leteltét követően az értékesítés elvileg adómentes²⁷⁹. Ezt a szabályt nem írja át a törvény 11. § (1) bekezdése sem, vagyis nincs olyan szabály, amely ingyenes ingatlanátadás esetén akkor is az átadó adófizetési kötelezettségét írja elő, ha az egyébként adómentes lenne. Alkalmazandó viszont az Áfa törvény 153/C. § c) pontja, azaz az adómentességet a levonható előzetesen felszámított adó összegét meghatározó tényezőkben utólag bekövetkezett változásként kell kezelni. Meg kell jegyezni, hogy a törvény kizárólag az árumintát, kis értékű ajándékot és a közcélú adományt kezeli kivételként azon esetköröket illetően, ha a beszerzéshez levonási jog kapcsolódott, de az azt megalapozó körülményeket illetően változás következik be. Ez azt jelenti, hogy az átadás alapügylete mentes marad, de a korábban levonható adóként kezelt adóösszeget vissza kell fizetni. Ezt a kötelezettség-növekedést a változás bekövetkeztekor kell bevállalni, a változás tulajdonképpen az átadás időpontját magába foglaló bevallási időszak lesz.

Ellentmondás tapasztalható a tárgyi eszközként nyilvántartásba vett ingatlanok esetében is az ún. figyelési időszakon belüli értékesítés alkalmazásában. Dr. Szekeres Zsuzsanna arra az álláspontra helyezkedik²⁸⁰, hogy az ingyenes ügyleteknél ez a szabály nem alkalmazható, mivel az nem minősül termékértékesítésnek. Ennek okán visszautalok az Áfa törvény releváns rendelkezésére, amely az ingyenes ügyletekre vonatkozik. Itt azonban a törvény 136. §-ának alkalmazása sem vet fel ellentmondást, hiszen a gyakorlatban az adólevonási joggal beszerzett, ámde az értékesítéskor már adómentessé vált ingatlan értékesítése adólevonásra nem jogosító értékesítés, tehát a korábban levont áfa véglegesen nem levonható. Ugyancsak adólevonásra

²⁷⁹ Áfa törvény 86. §-a alapján

²⁸⁰ lásd SZEKERES (2014) 10-15.

nem jogosító értékesítés az ingyenes átadás, így ez ugyanazzal a jogkövetkezésménnyel jár, de a tárgyi eszköz vállalkozáshoz történő felhasználásának éveire vonatkozóan az adólevonási jogosultság nem vonható el.

Ezzel kapcsolatban utalok Vira Sándor álláspontjára is²⁸¹, miszerint a figyelési időszakot követő ingyenes ingatlanátadás után nem kell adót fizetni. Ez egyrészt abból adódik, hogy a figyelési időszak szolgál a felhasználás adóköteles volta szerinti korrekcióra, másrészt nincs olyan törvénybeli szakasz, amely az adókötelezettséget ingyenes átruházás esetén előírná. Egy példán keresztül szemléltetve a különbséget, egy 2000-ben 5.000.000 Ft-ért vásárolt irodaépület 2011-ben történő ingyenes átadása az egyik álláspont szerint áfaköteles, mégpedig a forgalmi értéke után, ami természetesen lehet jóval több is, mint a beszerzési ár, az egyszerűség kedvéért legyen 7.000.000 Ft azaz ennek a 27 %-os áfatartalmát az átadáskor az átadónak meg kell fizetnie. A törvény szó szerinti értelmezése ilyen nem ír elő, azaz 0 Ft áfával adózik ellentétes rendelkezés hiányában. Ez természetesen nem zárja ki azt, hogy ha a vállalkozás nem adóköteles tevékenységhez használta a 10 éves időszak valamely részében az ingatlant, akkor a korrekciót ne kellene elvégeznie az érintett években.

Ugyanez a jogértelmezésbeli különbség nyilvánul meg a Közösségen belüli termékértékesítések és az exportügyletek kapcsán. Az első álláspont szerint az Áfa törvény 89. §-a kizárólag azon tényállásokra alkalmazható, amelyek esetében az ellenérték is az ügylet része, így nem valósul meg az adómentességi feltétel, ugyanez igaz a 98. § szerinti ügyletekre is. Álláspontom szerint a törvény azzal, hogy termékértékesítésnek minősíti az ellenérték nélküli átadást, éppen azt mondja ki, hogy az ellenérték hiányában is termékértékesítésként kell kezelni ezt az ügylettípust, a Közösségen belüli ügyletek mechanizmusa pedig az ellenérték hiányában is működhet, ezt kizáró vagy a főszabályt lerontó szabályt egyik említett szakasz sem tartalmaz.

1.2. A vállalkozási célú ingyenes átadás adókötelezettsége

A gyakorlatban – a közcélú adomány kivételével, amely esetében a célszervezetek köre igen szűk – ritkán beszélhetünk arról, hogy egy vállalkozás minden érdek nélkül, kizárólag a jóindulat által vezérelve, profitorientáció nélkül ad át terméket más vállalkozásoknak vagy magánszemélyeknek. Abban az esetben sem beszélhetünk vállalkozáson kívüli célról, ha az ingyenes átadás a volt vagy leendő vevőkör részére marketingjelleggel történik. Ebben a körben természetesen a kis értékű ajándék és az áruminta értékén és jellegén túlmutató termékekről vagy szolgáltatásokról beszélünk. A közvetlen és azonnali kapcsolat nem feltétlenül állapítható meg, de az sem, hogy nem a haszonszerzési cél indokolta ezen ingyenes ügyleteket. Ebben a témában is születtek állásfoglalások és sok ilyen eset létezik a gyakorlatban. Az erre vonatkozó eseteket és álláspontokat összevetve azt lehet mondani – kissé kisarkítva –, hogy a vállalkozási körön kívüli átadás mindenképpen áfaköteles, a vállalkozási célból történő átadás esete azonban összetettebb.

A 27/2011. számú számviteli kérdés²⁸² arra a talán ritkának mondható kérdésre ad választ, hogy adóköteles egy vállalkozás ügyfelei részére rendezett ökörsütés, amennyiben olyan alapanyagokat is felhasznál a vállalkozás, amihez kapcsolódóan korábban levonási jog illette meg. Nyilvánvalóan ellenérték nélküli szolgáltatásnyújtásról van szó, azonban azt nem lehet elvitatni, hogy a vállalkozás érdekében történt, hiszen a partnerkapcsolatok fenntartása egy vállalkozás szempontjából igen lényeges. A hivatkozott álláspont és az eddig uralkodó

²⁸¹ lásd VIRA (2013) 11-12.

²⁸² 27/2011. Számviteli kérdés Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat 2011. április

gyakorlat azonban nem tett különbséget a vállalkozási célhoz kapcsolódó és a vállalkozástól idegen célra történő átadás között.

A fentieket támasztja alá a 2014/57. számú számviteli kérdésre adott válasz, amely végső következtetésként kimondja, hogy „nem döntő jelentőségű önmagában, hogy az ingyenes átadás vállalkozásidegen céllal történt-e vagy sem.” Eszerint az Áfa törvény 11. § (1) bekezdését alkalmazni kell olyan ingyenes termékátadás vonatkozásában is, amikor az ingyenes termékátadásra nem vállalkozásidegen célból kerül sor.

Ebben jelentős változást hozott a Kúria 2013-ban hozott ítélete²⁸³, amely ingyenes ügyleteknél vizsgálni rendeli a vállalkozásidegen cél jellegét, vagyis egyértelműen különbséget tett aközött, hogy a vállalkozás ingyenesen ugyan, de valamely ügylet megvalósulásához kapcsolódóan, tehát mégiscsak üzleti célból teljesíti az átadást, vagy teljesen vállalkozásidegen célból. Valamely üzleti létesítmény megközelítését segítő műtárgy megépítése sok esetben elkerülhetetlen, gondoljunk csak a plázákra, áruházakra, megaparkokra, azonban a közúthálózathoz kapcsolódó utak, hidak átadásra kell hogy kerüljenek az illetékes önkormányzatok részére, mivel azok – engedély alapján – közterületekként kerülnek megépítésre. Ez egyértelműen üzleti célú átadás, sőt azt kell mondani, hogy ez olyan beruházás sok esetben, amely alapfeltétele a létesítmény üzemeltetésének. Az ítélet szerint az üzleti célú ingyenes termékátadás nem adóköteles.²⁸⁴ A következő években előreláthatólag az lesz a jogvita tárgya, hogy valamely átruházás szolgálja vagy nem szolgálja az üzleti tevékenységet. Az ítélet maga is hivatkozik az EU Bíróság egy döntésére²⁸⁵, amely analógiaként szolgál az ügy megítélése szempontjából akkor is, ha némileg más az ügylet tárgya. Adózó ingatlanberuházást végzett, majd ingatlanát bérbe adta. Az ítélet egyik szentenciája az, hogy az adókötelessé tétel választását megelőzően megvalósított ingatlan-beruházások adótartalma levonható az adómentes időszakra is. Az ügy érdekessége, hogy Finnország ekkor még nem ültette át nemzeti jogába a figyelési időszakra vonatkozó korrekciós szabályokat, azonban a beszerzések és adójának levonhatósága vitán felüli.

A későbbi gazdasági cél valamely eszköz beszerzésekor sok esetben nehezen vizsgálható. Ezen esetekben egyszerűen összefoglalva arról van szó, hogy valamely tárgyi eszköz beszerzésekor annak felhasználása még nem tisztázott, adózó is csak megjelölni tudja annak célját, de az adó levonásának pillanatában, vagyis a tárgyidőszakban az még nem alátámasztott. A Bíróság a Klub OOD ügyben²⁸⁶ a kettős adóztatás kizárásának és az adósemlegesség elvének hangsúlyozásával azzal indokolta döntését, hogy „ha az előzetesen felszámított hea levonását megtagadnák az adóalanytól a későbbi adóköteles üzleti tevékenység keretében történő használat vonatkozásában, annak eredeti szándéka ellenére, hogy a szóban forgó eszközt – jövőbeli tevékenységre tekintettel – teljes egészében a vállalkozása vagyonának körébe vonja, az adóalany nem mentesülne a gazdasági tevékenysége céljából használt eszközt terhelő adó

²⁸³ Kfv.VI.35.633/2012. Az ügy tényállása alapján a felperesi gazdasági társaság az általa épített lakóparkhoz kapcsolódó kiépített utakat és közműveket térítésmentesen átadta az önkormányzatnak, mely után az általános forgalmi adó bevallási kötelezettségének eleget tett. Az ellenőrzést lefolytató adóhatóság adókülönbözetet nem állapított meg, adózó azonban sérelmezte, hogy a revízió elmulasztotta feltárni a javára fennálló adókülönbözetet, mivel az ingyenesen átadott eszközök után tévesen számított fel általános forgalmi adót. Az első fokon eljáró bíróság az adóhatósági döntést jogszerűtlennek ítélte, indokolása szerint a vállalkozásidegen cél vizsgálata szükséges az adóhatósági állásponttal ellentétben. Hozzá kell tenni, hogy a Kúria az indokolás megváltoztatásával hagyta helyben az első fokú bíróság döntését.

²⁸⁴ VIRA Sándor: Kúriai döntés az ingyenes termékátadások áfakötelezettségéről. *Önadózó*, 2014/02. 39.

²⁸⁵ C-184/04. sz. Uudenkaupungin ügyben 2006. március 30-án hozott döntés [EU:C:2006:214]

²⁸⁶ C-153/11. sz. Klub OOD és Direktor na Direksia „Obzhalvane i upavlenie na izpalnenieto – varna pri Tsentralni upravlenie na Natsionalnata agentisia za prihodite közötti perben 2012. március 22-én hozott ítélet [EU:C:2012:163] 42. pontja

egésze alól.” A vállalkozási célú beruházási költségeket tehát gazdasági tevékenységnek kell tekinteni, ami indokolja a héa azonnali levonását. Az ügyben egy utazásszervező társaság lakást szerez be, amelyet nem használt rögtön gazdasági tevékenysége során, adózó tájékoztatása szerint találkozók megszervezését tervezte oda. A beszerzett dolog tehát tárgyi eszköz, amely az eset megítélése szempontjából fontos. A Bíróság a fenti érvelés és döntés mellett a nemzeti bíróság feladatának tartja annak eldöntését, hogy a tárgyi eszközt valóban a gazdasági tevékenységéhez szerezte-e meg. Amennyiben igen, elvitathatatlan a levonás joga. Az ítéletet értékelve szükséges megjegyezni, hogy a Bíróság nem döntött érdemben a felek közötti jogvitát illetően, hiszen a lakás beszerzésének gazdasági racionalitását nem értékelte, ezt meghagyta a felterjesztő bíróság hatáskörében. Kizárólag azt a – természetesen nagyon fontos – jogelvet határozta meg a héa levonási jogának gyakorlása kapcsán, miszerint a beszerzés utáni levonási jogot nem lehet elvitatni akkor, ha az adóalany azt a gazdasági tevékenysége érdekében bonyolította az ügyletet.

Szintén egy bolgár ügyben²⁸⁷ született egy elemzésre érdemes ítélet, amely a fenti kérdést cizellálja tovább élesebb határt húzva tárgyi eszköz és nem tárgyi eszköz héarendszerbeli megítélésében. Az ügy tényállása igen egyszerű: az Eon Aset gépjárművek használatát igyekezett úgy megoldani, hogy egyrészt bérleti szerződést kötött egy társasággal, illetve egy másik társaságtól lízingbe vett egy személygépjárművet. Az ügyletek célja az ügyvezető szállítása volt a lakóhelye és a munkahelye között. Mindkét ügyletet kísérő számla héa tartalmát adózó levonásba helyezte, amelyet az adóhatóság nem fogadott el. Egyértelmű, hogy a gépjárműbeszerzések részben vállalkozási részben vállalkozásidegen célt szolgálnak. Az adósemlegesség elvének hangsúlyozása mellett a Bíróság kimondta, hogy a „terméknek vagy szolgáltatásnak a vállalkozás gazdasági tevékenység körébe tartozó ügylet érdekében történő felhasználásán alapuló kritérium aszerint változik, hogy szolgáltatás vagy tárgyi eszköz megszerzéséről van szó.”²⁸⁸ A gépjárműbérlet, mint szolgáltatás esetén az igénybe vett szolgáltatás és az értékesítés, mint gazdasági cél között közvetlen és azonnali kapcsolatnak kell fennállnia. Az adózó a közvetlen és azonnali kapcsolat hiányában is jogosult lehet a héa levonására akkor, ha az igénybe vett szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik. Ez utóbbi esetben a közvetlen és azonnali kapcsolat a gazdasági tevékenység egésze és a költségelem között áll fenn. A bírósági ítélet logikáját követve a vállalkozási és vállalkozásidegen célra használt eszközzel kapcsolatosan adózónak választási lehetősége van: vagy magánvagyonra körébe vont eszközként kezeli, amely után levonási joga nincs, vagy a vállalkozási vagyona körébe vonja, amely feljogosítja a héa teljes összegének levonására. Abban az esetben azonban, ha ezt az eszközt – értve ezalatt a lízingelt gépjárművet – nem vállalkozási célra használja, ingyenes szolgáltatásként szolgáltatásnyújtásnak minősül az irányelv 26. cikke (1) bekezdése alapján.

A Malburg ügyben²⁸⁹ hozott ítélet az ingyenes ügylet kapcsán a levonási jogot vitatja el adózótól. Az ügy alaptényállása alapján egy adótanácsadó polgári jogi társaság tagja csak abból a célból szerzi meg a polgári jogi társaságtól az ügyfélkör egy részét, hogy azt ezt követően közvetlenül a meghatározó részesedésével újonnan alapított adótanácsadó polgári jogi társaságnak adja át ingyenesen gazdasági tevékenység céljából történő felhasználásra. Nem apportról van tehát szó és nem is az új társaság szerzi meg közvetlenül az ügyfélkört. A Finanzamt a polgári jogi társaság által felszámított és H. Malburg által levont héát elvitatta arra

²⁸⁷ C-118/11. sz. ügyben az Eon Aset Menidjmont OOD és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upavlenie na izpalnenieto – Varna pri Tsentralni upravlenie na Natsionalnata agentsia zs prihodite között folyamatban lévő ügyben 2012. február 16-án hozott ítélet [EU:C:2012:97]

²⁸⁸ C-118/11. sz. ügy 45. pont

²⁸⁹ C-204/13.sz.ügyben a Finanzamt Saarlouis és Heinz Malburg között folyamatban lévő eljárás során 2014. március 13-án hozott ítélet [EU:C:2014:147]

való hivatkozással, hogy azt nem H. Malburg használta fel, hanem más társaság. Fontosnak tartom hangsúlyozni, hogy az ítélet nem tér ki arra, hogy a beszerzés milyen céllal történt, meg kell jegyezni ugyanakkor, hogy a régi társaság által kiállított számla kelte és az új társaság alapítása között csupán néhány hónap telt el. A Finanzamt annak alátámasztására, hogy az eredeti szándék is a továbbadás volt, azt a tényt emelte ki, hogy H. Malburg a saját vállalkozásában nem használta fel a kérdéses ügyletkört.

Az ítéletben a Bíróság kimond néhány fontos alapelvet a levonási jog kapcsán. Az ún. előkészítő tevékenységeket a gazdasági tevékenységek közé kell sorolni, azaz a vállalkozás érdekében teljesített és működésének megkezdését szolgáló első beruházási kiadások gazdasági tevékenységnek minősülnek. Az ezen kiadásokra jutó előzetesen felszámított adó ezért levonható. Az adólevonási jog kapcsán utal a héa rendszerben létező alapvető elvre, hogy a beszerzési ügylet és az adóköteles ügylet között szükséges és közvetlen kapcsolatnak kell lennie. Ebben az ügyben – tekintettel a továbbadás ingyenes jellegére – ez hiányzott. Az ítélet rámutat, hogy a fent említett közvetlen kapcsolat hiányában is sor kerülhet az adólevonásra, amennyiben a szóban forgó ügyletek az adóalany általános költségeinek részét, illetve a termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások árának alkotóelemét képezik²⁹⁰. Ezek a költségek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével. Az ítélet konklúzióját alátámasztja az is, hogy nem az új társaság kívánta levonásba helyezni az adót, hanem H. Malburg, pedig megtehetette volna, hogy ezt a levonási jogot az új társaság érvényesíti – azaz nem ingyenesen adja tovább H. Malburg. Az ítélet hivatkozik a Midland Bank ügyre²⁹¹, amely ítélet közvetlen és azonnali kapcsolatot említ a levonás feltételeként. Az angol 'immediate' kifejezés ugyanakkor lényegében ahhoz a pillanathoz köti a levonási jog gyakorolhatóságát, hogy a beszerzés adóköteles ügylethez történik vagy sem, amely a fenti logikának nyelvtanilag ellentmondani látszik. A közvetlen és azonnali kapcsolat összességében nem teljesen élesen jelöli ki a levonhatóság határát, amely ingyenes ügyleteknél kiemelten hangsúlyos szempont lehet. A következő példa is ezt mutatja.

Az ingyenesen nyújtott szolgáltatások körében a közelmúltban az Iberdrola²⁹² ügyben született döntés említi a szükséges mérték, mint kritérium fogalmát. Az ügy alaptényállása szerint az Iberdrola befektető cég üdülőtelep létrehozását végzi, amelyhez kapcsolódóan szerződést köt az illetékes önkormányzattal az épület működtetéséhez is szükséges szivattyútelep helyreállítására. Az eljáró adóhatóság elvitatta az Iberdrola levonási jogát, mivel az önkormányzat a szivattyútelep helyreállítására irányuló munkálatok elvégzéséből álló ingyenes teljesítéshez jut. Fontos körülmény, hogy az üdülőlétesítmény működtetéséhez a szivattyútelep működése is szükséges, tehát ez a munka elengedhetetlen a teljes beruházás sikeres lebonyolításához, így nem lehet azt mondani egyértelműen, hogy nem vállalkozási célról van szó. A közvetlen és azonnali kapcsolat fennálltát így a Bíróság elfogadta, azzal, hogy az előzetesen nyújtott helyreállítási szolgáltatás beépül majd az Iberdrola által később teljesített adóköteles ügylet árába. Az ítélet tehát úgy fogalmazott, hogy az ilyen szolgáltatás utáni előzetesen felszámított adó levonható akkor, ha az említett szolgáltatás nem haladja meg azt a szükséges mértéket, ami az adóalany számára lehetővé teszi a későbbi adóköteles ügyletek teljesítését.

²⁹⁰C-204/13. ügy 38. pont

²⁹¹ A C-98/98 sz. ügyben a Commissioners of Customs & Excise és a Midland Bank plc közötti eljárás során 2000. június 8-án hozott ítélet [EU:C:2000:300] 30. pontja: „the goods or services acquired must have a direct and immediate link with the taxable transactions”

²⁹² C-132/16. sz. Direktor na Diretsia Sofia és az Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD közötti eljárás során 2017. szeptember 14-én hozott ítélet [EU:C:2017:683]

A Bíróság által alkalmazott közvetlen és azonnali kapcsolat, valamint a szükséges mérték mint zsinórmérték olyan követelmény, amelynek alkalmazása nem jár előrelátható eredménnyel minden ügylet esetében. Azok pontos értelmezése majd a jövőben a Bíróság elé kerülő ügyekben fog megtörténni.

1.3. Adó alapja

Ingyenes ügyletek esetében fontos szabályozási cél a pontos adóalapra vonatkozó kritériumok felállítása, hiszen ilyen ügyleteknél nem beszélhetünk kialakított ellenértékről, szerződéses összegről, mivel a felek szándéka arra irányul, hogy a fogadó félnek ne kelljen semmilyen ellenszolgáltatást nyújtani. Az Irányelv úgy fogalmaz²⁹³, hogy amennyiben az adóalany a terméket a saját vállalkozásából kivonja vagy felhasználja, illetve az adóalany vagy jogutódjai az adóköteles gazdasági tevékenység megszüntetése után a terméket megtartják, az adóalap a termék, illetve a hasonló termékek beszerzési ára, vagy beszerzési ár hiányában az ezen ügylet időpontjában meghatározott önköltségi ár. Az Áfa törvény a termékértékesítések esetén irányadó módszert olyan módon ültette át, hogy az adó alapja a termék vagy az ahhoz hasonló termék teljesítéskor megállapított beszerzési ára, ilyen ár hiányában pedig a teljesítéskor megállapított előállítási értéke. Az első lépcső tehát lényegét tekintve a teljesítéskori forgalmi érték meghatározása, amennyiben ez nem lehetséges, akkor az előállítás költségeiből kell kiindulni.

Az ingyenesen nyújtott szolgáltatás esetén az adóalap az az összeg, amely az adóalanytól a szolgáltatás nyújtása érdekében kiadásként felmerült²⁹⁴. Az Áfa törvény lényegében ugyanezt a szabályt tartalmazza. Ilyen esetekben az adóalany tulajdonában vagy valamilyen jogcím alapján használatában lévő eszközökkel kerül sor a szolgáltatás nyújtására vagy ingyenes használatba adására. Ez megvalósulhat oly módon például, hogy akár a vállalkozás munkavállalója, akár harmadik személy lakásként használja a cég tulajdonában lévő ingatlant, ahol egyébként ügyviteli tevékenység is folyik. Ebben a példában költségként a rezsiköltség merülhet fel meghatározott, például négyzetméter-arányos megosztásban. Autómosó esetében a cég alkalmazottainak gépjárműmosatása során az ott felmerülő víz-, mosószer-, és energiaköltségek merülhetnek fel. Sok esetben nehéz kimutatni lényegi költségelemet, erre a klasszikus példa az ingyenes múzeumlátogatás, ahol tulajdonképpen tényleges használatról nehéz beszélni, hiszen a belépés és a megtekintés kevés költséggel hozható közvetlenül kapcsolatba.

Viszonylag régi, de az indokolásokban többször előforduló jogeset a Renate Enkler ügy²⁹⁵ tényállásának alapja egy lakókocsi beszerzése a vállalkozási tevékenységét megkezdő Enkler Asszony által, aki egyébként férje adótanácsadó társaságában volt alkalmazottként bejelentve. A vállalkozási tevékenységét a lakókocsi bérbeadására kívánta alapozni. A lakókocsi beszerzésekor megfizetett általános forgalmi adót levonásba helyezte. A vállalkozási tevékenység azonban az érintett években csak részben valósult meg, jellemzően kevés ügyfélnek rövid időre adta azt bérbe – többek között férjének is –, jellemzőbb volt a magáncélú használat. Az ítélet a Bundesfinanzhof harmadik és negyedik kérdésére adott válaszában tér ki valamely jószág gazdasági és magáncélú használata közötti különbségek megítélésére és adóköteles ügyletként történő figyelembe vételére. Nyilvánvalóan fontos körülmény elhatárolni egy ilyen bérbeadás során, hogy az objektív körülmények a magán- vagy vállalkozási célú

²⁹³ Irányelv 74. cikke

²⁹⁴ Irányelv 75. cikke

²⁹⁵ C-230/94 számú ügyben Renate Enkler és a Finanzamt Homburg között folyamatban lévő eljárás során 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EU:C:1996:352]

használatot igazolják. A legtöbb dolog esetében maga a jellege indokolja vagy támasztja alá a vállalkozási célú felhasználást, más esetekben egyéb tényezőket is figyelembe kell venni. Ennek megítélése azonban a mindenkori jogalkalmazó feladata. Az adóalap meghatározása során az ítélet a szolgáltatásnyújtások esetén alkalmazandó elvet veszi alapul, vagyis a felmerült költségek alapján kell azt meghatározni, azon költségek alapján, amelyek a használt termékhez fűződnek. Ezen a ponton példalózó jelleggel kimondásra kerül az értékcsökkenés figyelembe vétele is, aminek a következő eseteírásban szerepe lesz. Fontos kijelentés, hogy a magán és vállalkozási célú használathoz egyaránt felhasznált beszerzéseket – mivel azok jelen esetben mindkét időszakhoz köthetőek – arányosan kell figyelembe venni.

A Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Woliny ügyben²⁹⁶ a Bíróság az ingyenes szolgáltatások adóalapjával kapcsolatban fogalmazott meg sarokpontokat. A szóban forgó ügyben egy lakóközösség ingatlant építtetett, amelyet teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vont. Az épület a lakóközösség két tagjának magánlakásának is helyet adott, az üzleti jelleggel bérbe adott helyiségen kívül. Fontos megjegyezni, hogy a lakóközösség az épület építési költségeinek adótartalmát levonásba helyezte. Az nem volt vitatott, hogy a vállalkozás vagyonába vont ingatlan ingyenes igénybevétele (bérbe adása) ellenérték nélküli szolgáltatás, az alapvető álláspontbeli különbség adózó és a német adóhatóság között az adóalap számításában volt. A lakóközösség álláspontja szerint az ingatlan magáncélú használatának adóalapja az e magáncélokra használt részre vonatkozó építési költségek 2%-ának 1/12-ed részével egyenlő havi összegnek felel meg, az adóhatóság ezzel szemben azt állapította meg, hogy a héa-törvény erre vonatkozó (10 éves) időtartamot kell a számítás alapjának tekinteni, nem az amortizációs rátát, így az építési költségek 10 %-nak 1/12-ed részében állapította meg az adóalapot.

A német kormány azzal érvelt, hogy az ingatlan teljes építési költségeire felszámolt adó levonásának megengedéséből és az ingatlan saját célú használatáért megosztott módon való adóztatásból álló megoldástól eltérően az általa javasolt megoldás olyan jellegű, hogy kizárja az adómentes végső fogyasztási helyzeteket az ingatlanok a módosítási (figyelési)időszak lejártát követő héamentes viszonteladása esetén. Ez egy rendkívül fontos érv nem elsősorban a számítás módja, hanem az adóztatási technika mellett, ez tulajdonképpen azt jelenti, hogy azért kell a magáncélú bérbeadást ingyenes ügyletként adóztatni, mert a későbbi évenkénti korrekció csak a figyelési időszakon belül biztosítja a levonási jog tevékenységhez igazítását, azt követően – korrekciós kötelezettség nélkül – adómentes lenne az igénybevétel, ami elkerülendő. „Ezzel a Bíróság megállapította, hogy a hatodik irányelv 20. cikkében előírt módosítási időszak tartama korlátozottan volt alkalmas az adómentes végső fogyasztási helyzetek kizárására abban az esetben, ha a vállalkozás ingatlanjának saját célú használata utáni héa felszámításának elosztását az említett módosítási időszaknál hosszabb időtartamra engedélyezték.”²⁹⁷ A Bíróság hivatkozott továbbá az egyenlő elbánás elvére is, mivel így a leírt módszert választó adóalany előnyben részesül a terméket megvásárló és adót fizető adózóval szemben. A legfontosabb cél tehát annak elkerülése, hogy a levonási jogot érvényesítő, de az ingatlan saját célra használó adóalany mentesüljön ezen adó megfizetése alól. Erre sor is került volna, hiszen a módosítási (figyelési) időszakban – tíz évvel számolva – csak a kiadásának 20 %-a (10 év * 2 %) után fizetne adót, mivel utána nem kötelez korrekcióra.

Fontos hangsúlyozni, hogy a kiadás fogalmának meghatározásában a Bíróság mérlegelést enged a tagállamok részére, annak ellenére is, hogy ezen fogalom kitöltését nem lehet teljes egészében a tagállamokra bízni. Erre azért kerülhet sor, mert a hatodik irányelv nem

²⁹⁶ C-72/05 számú ügy Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Woliny és a Finanzamt Landshut között folyamatban lévő eljárásban 2006. szeptember 14. [EU:C:2006:573]

²⁹⁷ C-72/05 számú ügy 47. pont

tartalmazott egységes és pontos szabályokat. Az adóalap megállapításának tisztázatlansága, így a jogértelmezés bizonytalansága olvasható ki mind az ítéletből, mind a főtanácsnok indítványából²⁹⁸, amely arra vonatkozik, hogy a hatodik irányelv korrekciós időszakra vonatkozó szabályai elsősorban a vegyes használatra vonatkoznak, vagyis az olyan helyzetekre, ahol adózó az adólevonásra jogosító tevékenységét követően kerül olyan helyzetbe, hogy adólevonásra nem jogosító tevékenységhez használja az ingatlan. Mivel a jelen esetet ez a szabályozás nem fedi le teljesen, ez utat nyitott alternatív értelmezések felé.

Summa summarum a Bíróság kimondta, hogy az Irányelv rendelkezéseivel nem ellentétes, hogy az adóalany által teljes egészében a vállalkozása vagyona körébe vont ingatlan egy részének a saját célú használata utáni hozzáadottérték-adó alapját az ingatlan megszerzési vagy építési költségei olyan részében állapítják meg, amely a héa rendszerben alkalmazott figyelési időszak időtartamára figyelemmel kerül meghatározásra.²⁹⁹

A héarendszer struktúrája logikusan rendelkezik az ellenérték nélküli ügyletek héarendszerben való kezeléséről, látható azonban, hogy az elméleti konstrukció a gyakorlatban nem egyértelmű, a Bíróság ezért több alkalmazandó jogelvet is kidolgozott az ügyletek minősítésére. A jogelvek tartalommal való kitöltése azt eredményezi, hogy azok ügyenként újraértelmezésre kerülnek az aktuális tényállás függvényében, így alakítva folyamatosan a fogalom tartalmát.

2. Az ellenérték megfizetése mint jogviták alapja

2.1. Ellenérték mint a visszaigénylés előfeltétele

A jogesetek egy jelentős részét generáló tényező a teljesített vagy teljesítettnek vélt ügyletek részben vagy teljes mértékben történő megfizetlensége. A megfizetés elmaradásának okai különbözőek lehetnek, de azt mindenképpen érdemes tényként rögzíteni, hogy ez a jogvita esetek egy igen gyakori kiinduló pontja. Mivel a teljesített ügyletek adófizetési pontot is képeznek a héa rendszerében, ezért az ellenszolgáltatás elmaradását elméleti szinten lehetne úgy tekinteni, mint ami az ügylet meghiúsulását is jelenti. Ez persze nem jó megközelítés, mert az adókötelezettség megállapíthatósága nem a pénzügyi teljesítésen alapszik, hanem az ügylet tényállásszerű teljesítésén. Ezen esetek vitás pontjainak kiemelésével és a Bíróság jogértelmezési logikájának bemutatásával szemléltetem az ezen a területen érvényesülő jogalkalmazás alakulását.

A kronológiai sorrendiség miatt röviden kitérek a jelentős költségvetési bevételekieséssel járó bírósági döntésre, amelyben a Bizottság kezdeményezésére megállapításra került Magyarország kötelezettségszegése³⁰⁰. Ebben a 2011-es ítéletben a Bíróság az Irányelvvvel ellentétesnek találta azt a magyar szabályozást, amely az adó-visszaigénylés feltételeként határozta meg a szállítói számlák teljes összegének megfizetését. Az indokolás az adósemlegesség elvéből indul ki és leszögezi, hogy „a szabályoknak lehetővé kell tenniük az adóalany számára, hogy megfelelő feltételek mellett a héa különbözetből származó teljes követelését visszakapja, ami magában foglalja, hogy a visszatérítésnek ésszerű határidőn belül, pénzbeli kifizetés útján vagy ezzel egyenértékű módon kell megtörténnie, és a visszatérítés elfogadott módja semmiképpen nem jelenthet az adóalany számára pénzügyi kockázatot.” Ugyan ez a feltétel csak a visszaigénylésnek állított akadályt, a Bíróság érvelése szerint az adó visszaigénylése a levonási jog keletkezését kísérő szakasz és ez a levonási jogot ugyanúgy

²⁹⁸ Philippe Léger Főtanácsnok indítványa a C-72/05 számú ügyben 98. pont [EU:C:2006:409]

²⁹⁹ C-72/05 számú ügy 53. pontja

³⁰⁰ C-274/10. sz. Európai Bizottság és a Magyar Köztársaság közötti eljárásban 2011. július 28-án hozott ítélet [EU:C:2011:530]

befolyásolja, mintha az inkriminált feltételt az adólevonási jogra alkalmaznák. Ez azért is fontos, mert a visszaigénylés szabályozása részben az eljárásjog feladata, amire a harmonizáció elméletileg nem terjed ki.

A fenti döntésben foglaltak érvényre juttatását segítette a Delphi ügyben hozott ítélet³⁰¹, amely az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés alapelveire támaszkodva tartotta jogszerűnek az adózó igényét a késedelmi kamatra a Bíróság fenti ítéletén alapuló követelés után. A pénzügyileg rendezetlen tételek visszaigénylésének lehetősége éveket váratott magára, a Bíróság álláspontja szerint a nemzeti jognak lehetőséget kell biztosítania a kamatok kifizetésére, az ezen elvvel ellentétes nemzeti szabályok alkalmazásától pedig a bíróságoknak el kell tekinteniük.

Érdemes lenne a fenti jogelvi teszt alá vetni az Áfa törvény 150. §-ban foglalt kezesi felelősség intézményét, amelynek nem vitatott célja a költségvetés védelme az adóteher vevőre telepítésével azokban az ügyekben, amelyek során az ellenérték részben vagy egészben nem került kifizetésre. Az alkalmazás lehetősége fennáll akkor is, ha az ellenérték kiegyenlítésre került ugyan, de azt a vevő egészben vagy túlnyomó részben nem pénzzel, készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel vagy pénzhelyettesítő eszközzel térítette meg. Ebben az esetben sincs szó másról, mint korlátozni a vevő adólevonási jogának gyakorlását kizárólag azon körülmény okán, hogy a számla kiegyenlítésére nem vagy nem az előírt módon került sor.

A visszaigénylésre – amely a magyar szabályozásban az ellenértékhez kötődött – és a kamatra vonatkozó szabályok felülvizsgálatával a Bíróság a tagállamok eljárásjogára is hatással van, amely nem következik az Irányelvől.

2.2. Az ellenérték természete fizetőképtelenség során

A gazdasági kapcsolatokat jelentős mértékben befolyásolja és pénzügyi kockázatokat is hordozhat a partnerek valamelyikének fizetőképtelensége. A fizetőképtelenség esetén alkalmazható, esetlegesen a gazdálkodó valamilyen reorganizációjával járó eljárástípusokat a tagállamok eltérően szabályozzák, de a fizetés részben vagy teljes mértékben történő meghiúsulása a héa felszámításával járó gazdasági eseményeket ugyanúgy érinti minden tagállamban. A fizetőképtelenség egyrészt veszélyt jelenthet a költségvetést megillető bevételek megtérülését illetően, hiszen az adó összegét a közvetett rendszerben befogadó és az állam felé bevalló adóalany fizetőképtelenség esetén egyáltalán nem biztos, hogy be is tudja fizetni az állami költségvetésbe.

Alapesetben azt a modellt érdemes megvizsgálni, amelyben a számlakibocsátó fizetőképtelensége magát az ügyletet nem befolyásolja, de az ellenérték megfizetésére már nem kerül sor. Erre vonatkozóan az Áfa törvény tartalmaz rendelkezést, amely a fordított adózást rendeli alkalmazni, amennyiben a teljesítésre kötelezett adóalany felszámolási vagy bármely más, fizetőképtelenséget jogerősen megállapító eljárás alatt áll. Ez a rendelkezés nem minden ügyletre vonatkozik, a tárgyi eszközök értékesítésére, valamint a 100.000 forintot meghaladó ügyletekre kell kötelezően alkalmazni. A szabályozás lényege tehát a fizetőképtelenséggel küzdő adóalanyok, mint potenciális kockázat kiemelése a héa láncolatából az adófizetési kötelezettségnek a vevőre történő telepítésével. A fizetőképtelenség fogalmába az Áfa törvény értelmezése szerint a felszámolási eljárás során megállapított fizetőképtelenség tartozik, a Csődtörvény által szabályozott másik eljárás, a csőd eljárás nem.

³⁰¹ C-654/13. sz. Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó Kft. ügyében 2014. július 17-én kelt ítélet [EU:C:2014:2127] 35-39. pontjai

Ennek az az oka, hogy a csődeljárás célja nem a fizetéseképtelenség megállapítása, hanem a működés helyreállítása a hitelezők által jóváhagyott csődegyezség keretében. A felszámolási eljárásban megállapított fizetéseképtelenség mellett a törvény a fordított adózást rendeli alkalmazni az adóhatóság által foganatosított végrehajtás során is, de a fordított adózás alkalmazása ebben az esetben csak a végrehajtási eljárásban bonyolított ügyletek során kötelező.

A már korábban az alapelveknél hivatkozott Fatorie ügyben³⁰² a Megasal nem a román jognak megfelelően a fordított adózás alapján, hanem az egyenes adózás szabályai alapján állított ki munkákról adó felszámításával számlát, amelyet partnere a Fatorie megfizetett részére és vissza is igényelt. Az adóhatósági ellenőrzést követően a román adóhatóság az adót visszakövetelte, ugyanakkor a számla javítására már nem volt mód, mivel a számlakibocsátó Megasal felszámolás alá került. Az adóhatóság tehát formai okokból nem fogadta el a számlát. A kérdés ebben az esetben is a levonási jog gyakorlása, amelyet a Fatorie a fordított adózás alá eső esetben is gyakorolhatna, sőt arra az adó felszámítása mellett ő lenne jogosult a megfelelő számla birtokában. A Bíróság – ahogy a Fatorie hivatkozott azokra az eljárás során – több ítéletében érvelt úgy az adósemlegesség elvét hangsúlyozva, hogy a formai hiányosságok nem szolgáltatnak elegendő indokot az adólevonási jog elvitatására. A levonási jog gyakorlásához a Bíróság korábbi döntéseiben az érdemi követelmények teljesülését követelte meg. A Bíróság a Fatorie ügyben azért tért el ennek a szemléletnek az érvényesítésétől, mert a Fatorie azzal, hogy a héát is megfizette a partnere részére, megsértette a fordított adózás egyik érdemi követelményét. Mivel a számlakibocsátó felszámolás alá került, így adózónak nincs lehetősége a számla korrekciójára és az adó visszaigénylésére. A legfontosabb konklúzió, hogy a nemzeti adóhatóság ezen döntése nem volt ellentétes az Irányelvvel és az adósemlegesség elvével.

A Bíróság korábbi döntései³⁰³ alapján a tagállamoknak kell meghatározni azon feltételeket, amelyek alapján – mint a fenti esetben is – rendezhető a helytelenül felszámított adó sorsa. Ennek a jogi megoldása a fordított adózásra való áttéréssel a számlakibocsátó részéről az adóhatóságtól visszatérítés kérése lehetne, a számlabefogadónak viszont csak a magánjogi út áll rendelkezésre, hogy partnerével szemben a követelését érvényesítse a részére megfizetett adó vonatkozásában. Látható tehát, hogy a közösségi jog és a Bíróság az adójogviszonyokat rendezi ugyan, de az eljárási megoldások kialakítása – ebben az esetben, ellentétben a korábbi fejezetben foglaltakkal – tagállami jogkör marad, így az országonként nagy eltérést mutathat. Ennek felismerése és továbbgondolása lelhető fel a Farkas Tibor ügyben³⁰⁴, ahol a Bíróság a Fatorie üggyhez képest a tényleges érvényesülés elvének szellemében továbbmegy a jogi helyzet rendezését illetően. Az ügy tényállása részben hasonló a Fatorie ügy tényállásához, jelen esetben Farkas Tibor ingatlant vásárolt egy felszámolási eljárás alatt álló, így fizetéseképtelenségű társaságtól. A megfizetett, egyenes adózás alapján kiállított számla utáni levonási jogot az adóhatóság Farkas Tibornál nem fogadta el, mivel azt a fordított adózás szabályai szerint kellett volna kiállítani. A Bíróság korábbinál túlmutató érvelése szerint, ha a jogtalanul megfizetett áfa visszatérítése a partner fizetéseképtelensége miatt lehetetlenné válik, „a tényleges érvényesülés elve megkövetelheti, hogy az érintett termék beszerzője visszatérítés iránti kérelmével közvetlenül az adóhatósághoz forduljon.” Az indokolást azzal folytatja, hogy ennek érvényesülését a tagállamoknak a részletszabályok

³⁰² C-424/12. sz. ügy

³⁰³ mint a C-35/05. sz. Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH és a Ministero delle Finanze közötti eljárásban 2007. március 15-én hozott ítélet [EU:C:2007:167] 38. és 39. pontja

³⁰⁴ C-564/15. sz. Farkas Tibor kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Főigazgatósága közötti eljárásban 2017. április 26-án hozott döntés [EU:C:2017:302]

megalkotásával biztosítaniuk kell.³⁰⁵ Látható a két döntésből, hogy míg a Fatorie-döntés még a tagállami eljárási szuverenitásra támaszkodva megengedő a levonható adó elvitatásával kapcsolatban, a későbbi ítéletben már egyértelmű irányt szab a tagállami jogalkotást illetően és a tényleges érvényesülés mellett kötelezi el magát.

Az érme másik oldala az az eset, amikor a fizetéseképtelenség az értékesítés vevőjét, a szolgáltatás igénybevevőjét sújtja. Teljesített ügylet esetében az ügyletet teljesítő adóalanynak számlakibocsátási kötelezettsége van, az adót a teljesítést magában foglaló időszakban be kell vallania és be kell fizetnie. Amennyiben az ügyletkötés alatt a vevő fizetéseképtelenné válik, akkor az ellenérték megfizetése kétségessé válhat. Az Irányelv 90. cikkének első bekezdése alapján a teljes vagy részleges nemfizetés esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott mértékben csökkenteni kell, de ugyanezen cikk második bekezdése alapján a tagállamok ezen első bekezdés alkalmazásától el is térhetnek. A tagállamok tehát saját maguk alkotják meg azokat a szabályokat, amelyek alapján adózó a teljesítés ellenértékének részbeni vagy teljes elmaradása esetén a fizetendő adóalapját csökkentheti. A legfontosabb kérdés, hogy ezt a lehetőséget a jogalkotó mely eljárási cselekményhez, objektív időponthoz köti. A tagállamok szabályozása eltérést mutat abban a tekintetben, hogy mennyire biztosít kimentési lehetőséget a számlakibocsátó részére a kiszámlázott adókötelezettségének a kezelésére, figyelemmel arra, hogy számára az adót is tartalmazó ellenértéket nem térítették meg.

Egy magyar érintettségű ügyben³⁰⁶ a Bíróságnak abban kellett döntenie, hogy egy teljesített, de később felbontott adásvételi szerződés esetében, amelynek keretében az áru leszállításra került, a korábban felszámított adóként bevallott, de az ellenérték részeként részére meg nem fizetett összeg visszaigényelhető-e az értékesítő részéről. A magyar jog erre teljesített ügyletek esetében nem adott lehetőséget. Az adóhatóság álláspontja szerint a kiszámlázott és leszállított áru eladó részére történő visszaszolgáltatása már új ügyletnek minősül. A Bíróság kimondta, hogy az Irányelvvel nem ellentétes az olyan rendelkezés, amely nem írja elő az adó csökkentését az ellenérték meg nem fizetése esetében³⁰⁷. Az Irányelv említett 90. cikke szabályozza a teljes vagy részleges nemfizetés esetén alkalmazandó adóalap-módosítást. Az Irányelv ennek módját a tagállamokra bízta, illetve ugyanezen cikk második bekezdése alapján ettől eltérhetnek. Vagyis az eltérés lényegében azt jelenti, hogy egy adott tagállam nem rendelkezik a nemfizetés esetén történő adóalap-módosításról. Magyarország tulajdonképpen élt ezzel az eltérési lehetőséggel és 2020-ig nem rendelkezett az adóalap-módosítás módjáról. Hazánkban 2020. január 1-től van lehetőség az adóalap utólagos módosítására behajthatatlanság miatt, szigorú taxatív feltételek mellett³⁰⁸. Az új magyar szabályban az adóalap-módosítás feltétele, hogy a felek egymástól független felek legyenek, az esedékesség óta 1 év eltelt, az ellenérték semmilyen módon nem térült meg, valamint a vevőt, szolgáltatást igénybe vevőt értesíteni kell.

³⁰⁵ Nem tartozik szorosan a fejezetcímbe megjelölt témához, azonban a Farkas Tibor ügyben a Bíróság az adóhatóság által kiszabott 50 %-os adóbírság mértékét az arányosság elvébe ütközőnek minősítette, mivel álláspontja szerint egy adminisztratív jogsértésről van szó, az ügyben bevételkiesés nem keletkezett, csalásra utaló körülmény nem merült fel. A Bíróság ezen döntése azért mondható bátornak, mert a az ítéletben maga is megerősíti, hogy a szankciókra vonatkozóan a tagállamok rendelkeznek hatáskörrel. Nem véletlen az, hogy az ítélet ezen 2. pontja nem az Irányelvbe ütközést mondja ki, hanem alapvető szintű kollíziót említ.

³⁰⁶ C-337/13. sz. Almos Agrárküzkereskedelmi Kft. és a NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága közötti ügyben 2014. május 15-én meghozott döntés [EU:C:2014:328]

³⁰⁷ uo. 28. pont

³⁰⁸ Az Áfa törvény 77. § (7) bekezdése alapján, amelyet megállapított az egyes adótörvények és más kapcsolódó törvények uniós jogharmonizációs kötelezettségek miatt szükséges módosításáról szóló 2019. évi LXXII. törvény 17. §-a

Olaszországban is lehetséges a nemfizetés esetén az ügylet után felszámított hea negatív korrekciója, az olasz szabályozás azonban nem teljesen volt összeegyeztethető a jogbiztonság elvével. Az Enzo ügyben³⁰⁹ ugyanis arról volt szó, hogy az olasz jog a számla korrekcióját csak az eredménytelenül zárult fizetéseképtelenségi vagy egyéni végrehajtási eljárás esetén teszi lehetővé. Ez az eljárás ebben az ügyben 10 évig tartott, így a Bíróság ezt nem tartotta összeegyeztethetőnek az uniós joggal. Hozzá kell tenni, hogy az ítélet nem tartalmazott kizárást a fizetéseképtelenség feltételének alkalmazására vonatkozóan, csupán a túlzott elhúzódománya esetén nem tartotta azt megfelelőnek. Pontos előírás a „méltányos” időtartamra tehát nincs, egyebekben pedig továbbra is alkalmazható a rendelkezés. Kokott főtanácsnok véleménye³¹⁰ szerint az adóztatás miatt adót fizető vállalkozásnak a meg nem fizetett ellenérték tulajdonképpen a hea előfinanszírozását jelenti, amely jelentős a vállalkozás számára. Álláspontja szerint az adósemlegesség elve megkívánja a korrekció lehetőségét, a 90. cikk (2) bekezdésében foglalt korlátozási lehetőséget pedig megszorítóan kell értelmezni, annak alkalmazását igazolni kell. A főtanácsnok kiemeli a héarendszer másik fontos alapelvét, az arányosság alkalmazásának szükségességét akkor, ha a valamely jog érvényesülését korlátozó intézkedést kell mérlegelni, amelyre csak akkor kerülhet sor, ha „az intézkedéssel kitűzött cél megvalósítására alkalmas, ahhoz szükséges és azzal arányos”. Megállapítható tehát, hogy bár a az Irányelv 90. cikkének első bekezdésének nyelvtani értelmezése szerint a tagállamok diszkrecionális joga szabályozni a korrekció lehetőségét, azonban ennek a fizetendő adó korrekciójának teljes kizárása a héarendszer alapelveivel teljes mértékben ellenkező³¹¹. Az erre vonatkozó szabályozás ugyanakkor nem vezethet jogbizonytalansághoz, vagyis egyértelműen, világosan kell rögzíteni azon körülményeket, amelyek bekövetkeztek adózó jogosan élhet a korrekció lehetőségével.

Érdemes még röviden kitérni a Bíróság ezen ítéletének indokolásában kifejtett alternatív javaslatára az ilyen esetek szabályozására vonatkozóan. A javaslat alapján az adóalap csökkentését akkor kellene engedélyezni, ha az adóalany 'ésszerű valószerűséggel' hivatkozik a tartozás kiegyenlítetlenségére és amennyiben a későbbiekben mégis megfizetik a tartozást, az kötelezettség-növekedéssel fog járni. Ennek a megvalósítása céljából a részletszabályok megalkotását a tagállamokra bízna, amely során ki kellene dolgozni azon bizonyítékok körét, amelyekkel a fizetéseképtelenség fennállását az ügyletet teljesítő adóalany bizonyítaná. A Bíróság ítéletének ezen javaslata csupán elméleti jellegű, jelenleg a tagállamok egyedi szabályozása dönti el, hogy figyelembe veszi-e az adóalap csökkentésének lehetőségét a vázolt tényállás fennállása esetén.

Még egy példát említve az erre vonatkozó szabályozások sokféleségét demonstrálva a görög jogszabály lehetőséget biztosít a fizetendő adó csökkentésére akkor, ha a vevő tartozása véglegesen behajthatatlan és a vevő felszámolási eljárás hatálya alá esik. Kouni tanulmányában³¹² azt az aggályos jogi helyzetet helyezi vizsgálat alá, ami abból adódik, hogy a görög felszámolási eljárás módosult, lényegében a magyar csődeljáráshoz hasonló eljárást bevezetve, tehát a hea jogszabály már nem létező eljárási formára utal, mint feltételre. Ez azt eredményezi, hogy a görög jogalkotás lényegében kizárja a fizetendő adó korrekciójának lehetőségét a hea adónemet illetően, amely a fentiek figyelembe vételével ellenkezik az Unió alapelveivel. A behajthatatlan követelés leírása továbbra is alkalmazható a társasági adó

³⁰⁹ C-246/16. sz. Enzo di Maura és az Agenzia delle Entrate közötti ügyben 2017. november 23-án meghozott döntés [EU:C:2017:887]

³¹⁰ Juliane Kokott Főtanácsnok indítványja a C-246/16. sz. ügyben [EU:C:2017:887], 43., 44. és 48. pontja

³¹¹ Dimitra KOUNI: The Right to Recover Output VAT on Bad Debts: The Greek Legislation and the VAT Directive. *International VAT Monitor*, IBFD, 2018. július. 163. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2018_04_gr_1.html

³¹² uo. 164.

tekintetében, amelyre 12 hónap elteltével van lehetőség. Felmerül tehát az adójogi egységesítés szükségessége, hogy a két adónemet illetően egy időpontban lehessen élni mind a leírás, mind a negatív korrekció lehetőségével, hiszen mindkét aktus ugyanahhoz a követeléshez kapcsolódik.

3. Kérdések az utalványok szabályozása kapcsán

Utalvánnyal szinte mindenki találkozhatott már, többféle utalvány létezik, de elmondható, hogy mindegyik vásárlásösztönző céllal kerülnek forgalomba. Vannak egyszerűbb és bonyolultabb konstrukciók és sok esetben a fogyasztó valamilyen kedvezményt is realizálhat. Az utalványok uniós szabályozásának története egy tipikus példa arra, hogy egy bizonyos tárgykört érintő heterogén tagállami szabályozástól a harmonizáció hogyan jut az egységes, kettős adóztatást és az adóztatás hiányát kiküszöbölő megoldásra. Az előzőekkel ellentétben ebben a tárgykörben a homogén szabályozás irányába indultak el a tagállamok. A következőkben ennek rövid történetét mutatom be megemlítve az új szabályozás által indukált újabb kérdéseket.

3.1. Szabályozási háttér

Az ún. utalvány irányelv³¹³ megszületéséig az unió jogalkotása nem rendezte az utalványokkal kapcsolatos adózási kérdéseket, ezért irányelvi kötelezettség hiányában a tagállamok saját megoldásokat dolgoztak ki. Ezen megoldások heterogenitása felvetette azonban a kettős adóztatás vagy a nem adóztatás lehetőségét. Egyes tagállamok az utalvány kibocsátását határozták meg adózási pontként, más tagállamok a beváltáshoz kötötték az adókötelezettség meghatározását. Ha egy üzletlanc esetében az utalvány vásárlása olyan tagállamban történt, amelyik a beváltást adóztatja és a beváltás olyan tagállamban történt, amely az utalvány megvásárlását teszi adókötelessé, akkor gyakorlatilag kikerülhet az adózás. Ezen eset fordítottja a kettős adóztatás problémáját vetette fel. Ez a helyzet nyilvánvalóan változtatást igényelt.

Az utalvány jogi mibenlétével és a szabályozás kívánt irányával a Bizottság az irányelvet megelőzően is foglalkozott³¹⁴. Ezen szakmai anyagban a Bizottság az utalványt a következőképpen definiálta: „olyan eszköz, amely birtokosát termékekhez vagy szolgáltatásokhoz való hozzáférésre vagy arra jogosítja fel, hogy termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó árendedményben vagy visszatérítésben részesüljön”. Formai megjelenése lehet elektronikus vagy fizikai, célja lehet termékek promóciója vagy a fizetés meggyorsítása, a piac bővítése stb. Az adókötelezettség szempontjából lényegesebb csoportosítási szempont az, hogy ellenérték fejében történik-e a kibocsátás vagy sem. Utóbbi esetben, azaz az ingyenes utalványok esetében a termék vagy az igénybe vett szolgáltatás ajándék, az utalvánnyal pedig annak kibocsátója kötelezi magát az árcsökkentésre. Ettől eltér az ún. általános árendedmény, amely bizonyos időintervallumon belül minden ügyletre vonatkozik. Ezen konstrukció esetében – az utalványtól eltérően – nem egy ügyletről beszélhetünk és nem határozható meg az sem, hogy mely termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódik.

Az utalvány irányelv a fenti anomáliák kiküszöbölése érdekében bevezette az egycélú és többcélú utalvány fogalmát, amelyet a magyar Áfa törvény is implementált 2019. január 1-től. Az egycélú utalvány adóztatása a kibocsátáskor történik azért, mert ismert a termékértékesítés

³¹³A Tanács 2016. június 27-i (EU) 2016/1065 Irányelve a 2006/112/EK irányelvnek az utalványok megítélésére tekintetében történő módosításáról, hatályos 2016. július 2-től

³¹⁴COM(2012) 206 final Javaslat a Tanács irányelvének a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek az utalványok kezelése tekintetében történő módosításáról

vagy szolgáltatásnyújtás teljesítés helye, valamint az az után fizetendő adó összege. Éppen ezért az irányelv egy fikciót³¹⁵ alkalmaz azzal, hogy az utalvány kibocsátását a szolgáltatásnyújtás vagy termékértékesítés megtörténtének tekinti. Az egycélú utalvány újbóli vagy többszöri átruházása szintén adókötelezettséget keletkeztet szemben a többcélú utalvánnyal, amelynek adóztatása a beváltáskor történik meg.

Ben és Elze Terra³¹⁶ az utalvány irányelv jelentős kritikájaként említik a diszkont utalványokra, a be nem váltott többcélú utalványokra, az utalványok kibocsátására, az egycélú utalvány adóalapjának meghatározására vonatkozó részletes szabályok hiányát. Szintén a szabályozás hiányosságaként említik, hogy az továbbra is teret ad a tagállamok eltérő szabályozására. Az említett szerzők felvetik³¹⁷ az egyfunkciós utalványok és az előleg összehasonlításának kérdését, hiszen mindkét esetben arról van szó, hogy az ellenérték vagy annak egy részének megfizetése ellenére nem kerül sor a szolgáltatásra vagy termékértékesítésre. Formailag kevés választja el a két ügylettípust egymástól. A jog azzal oldja fel ezt az összevetést, hogy a jogszabályi vélelem folytán az egycélú utalvány megvásárlása keletkezteti magát az adóköteles ügyletet. Másrészt az utalvány kibocsátója az utalvány beváltatlansága, azaz az ügylet meg nem történtének okán nem tekinthet el az adó felszámításától, míg az előleg megfizetése, de az ügylet nem teljesülése az adókötelezettséget is annulálja.

3.2. Utalvány az esetjogban

Az utalvány fogalmi pontosítása kapcsán érdemes röviden áttekinteni a releváns bírósági esetjogot. Egy korai döntésében³¹⁸ a Bíróság kimondta, hogy az utalványt kibocsátó kereskedő az értékesítéskor adott engedményt akkor is érvényesítheti az adóalapjában, ha az utalvánnyal fizető fogyasztó arról ténylegesen nem is tud. Ez értelemszerűen akkor lehetséges, mint ahogy az alapügy tényállásában is szerepel, ha a nagy tételben vásárlók részére a névértéknél alacsonyabb áron értékesít utalványokat annak kibocsátója. Ez az ítélet megnyitott egy kiskaput³¹⁹, amelyet adózók úgy tudtak kihasználni, hogy a kereskedő nagy összegű engedményt érvényesítve egy, a cégcsoportba tartozó utalványkereskedőnek adta el az utalványokat, akik névértéken vagy csekély kedvezménnyel adták tovább a tényleges fogyasztóknak. Erre az adóelkerülő technikára csak úgy nyílhatott lehetőség, hogy a jogszabály csak az első értékesítést adóztatta, míg a fogyasztók általi vételre magasabb összegben került sor.

Előfordulhat, hogy valamely munkáltató nem pénzben, hanem más módon biztosítja a munkavállalók bérét. A Zeneca ügyben³²⁰ a Bíróság megállapította, hogy a munkáltató utalvány formájában adott juttatása ellenszolgáltatás fejében történő szolgáltatásnak minősül akkor, ha a munkavállalók a pénzben történő díjazásuk ezen részéről lemondanak. Ha a munkáltató utalvány formájában bocsátja a munkavállalói rendelkezésére bizonyos juttatásokat, az héakötelezettséggel jár a munkáltató részéről.

³¹⁵ Adótörvények 2019/I. Wolters Kluwer, 2018. 152.

³¹⁶ Ben J. M. TERRA, Elze T. TERRA: The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers. *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 6:1. 33-34. DOI:10.1080/20488432.2017.1306331

³¹⁷ lásd uo. 29-30.

³¹⁸ C-288/94 sz. Argos Distributors Ltd. v. Commissioners of Customs & Excise ügyben 1996. október 24-én meghozott ítélet [EU:C:1996:398]

³¹⁹ ERDŐS-FÖLDES-ŐRY (2013) 146.

³²⁰ C-40/09. sz. Astra Zeneca UK Ltd v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs között folyamatban lévő ügyben 2010. július 29-én hozott ítélet [EU:C:2010:450]

Az Air-France KLM és Hop!-Brit Air SAS egyesített ügyekben³²¹ meghozott döntés egyértelműen rámutatott arra, hogy a repülőjegy nem minősül utalványnak. Az ítélet szerint – amely az utas által fel nem használt jegyek adókötelezettségét mondta ki a felek által képviselt, szerződésen alapuló kártérítésként való minősítéssel szemben – a repülőjegy ellenértékének megfizetése előlegfizetésnek tekintendő, mivel ez az ellenérték közvetlenül kapcsolódik az egyedileg meghatározható szolgáltatáshoz. Ezen gazdasági esemény, vagyis a légi személyszállítási szolgáltatás minden releváns eleme ismert az utas előtt, amely az egycélú utalvány jellemzője is lehetne. A különbséget eredményező körülmény a bírósági ítélet szerint az, hogy ugyan a légitársaság ellenszolgáltatása a repülőjegy ellenében annak biztosítása, hogy az utas igénybe vehesse a légi személyszállítási szolgáltatást, amennyiben azonban az utas ezt elmulasztja, már nem köteles a légitársaság azt más szolgáltatásra váltani. A jegyvásárlással megvalósított adásvétel kötelező erejű és végleges³²². Ez tehát egy releváns eltérés a két jogintézmény között, jóllehet az utalványoknak is van lejárat dátuma, amely hasonló joghatással járhat. Összességében levonható az a következtetés, hogy a különbségtétel igen nehéz egyes esetekben, példaként a több mozihálózatban is kapható dátum nélküli utalványt említem, amelynek az ellenértékét vásárláskor teljes összegben megfizetik, ugyanakkor lejárat dátummal is rendelkezik, ami után már nem lehet igénybe venni. A logikai értelmezés nyilvánvalóan az utalványkénti minősítés mellett szól, mivel előleg esetén az igénybevétel elmaradása további jogi cselekményeket kívánna meg a szolgáltatóktól, míg az egycélú utalvány megvásárlása már önmagában létrehozza az ügyletet, függetlenül az igénybevétel sorsától.

Az Air-France KLM ügyet alaposan szemügyre véve felvetődik a kérdés³²³, hogy hogyan ítélné a Bíróság akkor, ha az utas által vásárolt jegy nem konkrét járatra és desztinációra vonatkozna, mivel ebben az esetben nem lehetne konkrét ügyletről beszélni a jegy megvásárlásának időpontjában. Az ilyen lejáratához kötött jegyek már nem osztják a korábban felsorolt légi személyszállításra vonatkozó ügylet sajátosságait a konkrétumok vonatkozásában, hanem inkább a többcélú utalvány tulajdonságaival mutatnának hasonlóságot.

Érdekes jogi helyzetet eredményez az az utalvány irányelv által szabályozott eset az egycélú utalvány esetében, amikor a terméket értékesítő vagy a szolgáltatás nyújtója, valamint az utalvány kibocsátója nem ugyanaz az adóalany. Ebben az esetben ugyanis úgy kell tekinteni, hogy az előbbi adóalany értékesített vagy nyújtott szolgáltatást az utalvány kibocsátója részére az utalvány vevő általi beváltásakor. Ez a megoldás tehát egy jogi fikció, vagyis a gazdasági eseményt ténylegesen elvégző adóalany fog számlát kiállítani egy, a múltban kibocsátott utalvány okán olyan gazdasági eseményről, amelyet nem a számla befogadója részére teljesít.

Ben és Elze Terra kérdőjeleket tesznek az irányelv értelmezésére vonatkozóan atekintetben, hogy ha a többcélú utalványt az ügyletet teljesítő adóalanytól eltérő adóalany engedi át, valamennyi szolgáltatásnyújtás – mint a forgalmazás vagy promóció – a héa hatálya alá tartozik-e.³²⁴ Álláspontjuk szerint ezen szolgáltatásokat nem lehet a főszolgáltatáshoz kapcsolódó szolgáltatásnak tekinteni, amelyek osztanák a főszolgáltatás jogi sorsát, azonban a legfőbb jogalkalmazási probléma ezen szolgáltatások azonosításában és az adóalapjuk meghatározásában rejlik. Ezen értelmezés mentén az ügyfél által fizetett ellenérték lényegében egy átalányösszeg a többcélú utalványért és az irányelv által is említett szolgáltatásokért

³²¹ C-250/14. és C-289/14. sz. Air-France-KLM, és Hop!-Brit Air SAS egyesített ügyekben 2015. december 23-án hozott ítélet [EU:C:2015:841]

³²² C-250/14. és C-289/14. (lásd 275. lj.) 33. pont

³²³ Stephen DALE: VAT and forfeited advance payments: Where does the law stand following *Air France-KLM*? *World Journal of VAT/GST Law*, 2016, 5:1. 57. DOI:10.1080/20488432.2016.1161937

³²⁴ Irányelv 30b. cikk (2) bekezdésének második mondata

együttesen. Ezen szolgáltatások lebonyolítása elsősorban technikai oldalról lehet aggályos határon átnyúló gazdasági események esetén³²⁵. Ilyen esetben ugyanis a promóciós szolgáltatást teljesítő adóalanynak pontosan ismernie kell az igénybevevő tagállama szerinti adómértéket és a bruttó értékből a megfelelő adókulccsal számított adóalappal kell kiszámláznia a szolgáltatását.

Az utalványt kibocsátó adóalany levonási jogának gyakorlása tekintetében az irányelv nem tartalmaz az általánoshoz képest részletszabályokat. Az egycélú utalvány esetében a helyzet könnyebben megítélhető, hiszen az adókötelesen kibocsátott utalványhoz kapcsolódóan a szolgáltatást végzőtől vagy a termékértékesítést teljesítőtől az utalvány befogadását követően kapott számla adótartalma bizonyosan levonható, hiszen megvan az azonnali és közvetett kapcsolat a két gazdasági esemény között. A többcélú utalvánnyal kapcsolatos álláspont nem engedi meg az adóköteles gazdasági tevékenység hiányában az adó levonását³²⁶, kivételt képezhetnek a köztes szereplők által végzett, az utalvány kibocsátásához kapcsolódó marketingszolgáltatások, amelyek adóköteles volta adólevonási jogot keletkeztethet.

Összességében az utalványok jogi természetének elemzése előtt azt a kérdést kell eldönteni egy ügylet adójogi megítéléséhez, hogy az magában foglalja-e a felek egyezségét és a teljesítést, ugyanis amennyiben ezek elkülönülnek és az ellenérték megfizetésére is sor kerül részben vagy egészben és az nem visszatéríthető, akkor a héarendszerbeli megítélése igen komplexé válhat³²⁷.

4. Negatív árak

Az ellenérték fogalmi körében röviden kitérek a negatív árak kérdéskörére, amely a gazdasági folyamatok innovációjával egyre több esetben előforduló jelenség, noha a héarendszer nem kezeli önmagában. Arról van szó elméleti síkon, hogy egy termékértékesítés esetében a terméket átadó fizet a „vevőnek” a termék átvételéért. Nyilvánvaló, hogy ilyen esetben a termék nagyon csekély értéket képvisel és az eredeti ügylet eladója lényegében szabadulna tőle. Egy hétköznapi példával szemléltetve a konstrukciót ilyen a veszélyeshulladék átvevőhelyen történő leadása, amely során a hulladék tulajdonosa fizet a hulladék mennyiségéhez képest csekély összeget azért, hogy a termék vevője azt átvegye. A héa rendszerében ez az alapügylet nem rendelkezik relevanciával, mivel negatív ár esetében nem értelmezhető a héa fizetési kötelezettség. Ez nem jelenti azt, hogy az ilyen ügyletek kívül esnek a héa fókuszán, ugyanis megfordul a tranzakció iránya azzal, hogy az eredeti ügylet átvevője lényegében ellenérték fejében vállalja azt szolgáltatásként, hogy a terméket átveszi. Itt az ún. fogadás mint szolgáltatás³²⁸ lesz az az ügylet, amely a héa rendszerében adózni fog és amely esetében a pozitív előjelű ellenérték felmerül.

Felvetődik a kérdés, hogy milyen esetekre alkalmazható egyáltalán ez az elméleti konstrukció. Ugyan az adómentes gazdasági események körét érinti, de a negatív reálkamat az utóbbi időben reálisan előforduló egyik eset az alacsony jegybanki kamatok miatt. Mivel a pénzügyi szolgáltatások adómentességét élveznek az Irányelv 135. cikkének (1) bekezdése alapján, így

³²⁵ Evgenia KOKOLIA, Aimilia KATRINAKI: EU VAT Treatment of Vouchers: Urgent Need for a Solution. *International VAT Monitor*, IBFD, 2015. szeptember/október. 294.

³²⁶ Lásd Adótörvények (2018) 153.

³²⁷ Lásd DALE (2016) 61.

³²⁸ Matthias TRINKS: VAT on Negative Prices. *International VAT Monitor*, IBFD, July/August 2017. 279-281. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ivm_2017_04_e2_1

ebben az esetben sem a pozitív kamatok sem a negatív kamatok vonatkozásában alkalmazható 'szolgáltatás fogadása' esetén sem lép fel adókötelezettség.

A negatív árak előfordulásának aktuális példája az elektromos áram piaca. Ennek oka az a jelenség, hogy az áramtermelés és a fogyasztás nincs mindig párhuzamban, vagyis lehetnek olyan időszakok (pl. éjszaka, nyári nyaralási szezonban), amikor kevesebb a fogyasztás. Az elektromos áram tárolása nem megoldott, ezért különösen a megújuló energiaforrások esetében – gondoljunk a szelesebb vagy naposabb időszakokra – sokszor jóval nagyobb a termelés mint a fogyasztási igény. Igaz ez az egyéb, nem megújuló elemeket használó energiatermelésre is, bár azok esetében kiszámíthatóbban lehet tervezni. Mivel az erőművek kapacitásának csökkentése vagy azok lekapcsolása indokolatlanul nagy költségekkel járna, így jóval nagyobb mennyiségű áram kerül a rendszerbe, mint amit a fogyasztás igényelne. Ez a volatilitás azt eredményezi, hogy túltermelési időszakban az áramtermelő a piac által kialakított ellenérték fejében fogja árammal ellátni a rendszert³²⁹. Ebben az esetben szintén megvalósul a fentebb vázolt modell és a szolgáltatás fogadójaként az áramszolgáltató lesz az adókötelezettség alanya.

³²⁹ <https://www.cleanenergywire.org/factsheets/why-power-prices-turn-negative>

VIII. A rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye az Európai Bíróság ítéleteinek tükrében

A rendeltetésszerű joggyakorlás³³⁰ a teljes adóeljárást átszövő általános jogelv, amely a héa láncolatában kiemelt jelentőséggel bír. Ez a héarendszer egyik legneuralgikusabb pontja, sok jogorvoslati ügy tárgya is ezen kérdéskör értelmezése, ezért a héa alapintézményeként fontosnak tartom áttekinteni a közös gondolkodás állomásait elsősorban a levonási jog és az adómentes értékesítés vonatkozásában, noha egyéb jogintézmények alkalmazása során is kötelező alapelv.

A jogelv más oldalról megfogalmazva a joggal való visszaélés tilalmaként fogalmazható meg, amely a szándékos adócsalás fogalmi körébe vezet minket, a céloom annak vizsgálata, hogy milyen tényezők, gondolati elemek formálják az ezzel kapcsolatos döntéseket és az adóhatóságok illetve adózók részére milyen következtetések vonhatóak le.

A kellő körültekintés követelménye már régóta szerepel az ezzel kapcsolatos hatósági és bírósági döntések szövegében, bár a törvényszöveg csak a régi Áfa törvényben³³¹ tartalmazta expressis verbis a levonható adó esetében. Ez azonban egy jóval nagyobb jogterületet érint és a minősítés esetei is jóval gazdagabbak, mint ami ebből a rendelkezésből levonható, jelenleg még sincs jogszabályi szövegbe öntve ez a követelmény.

Előjáróban megjegyzem, hogy a Bíróság által az adósemlegesség védelmében kialakított joggyakorlatának elméleti követelményei, valamint a bizonyíthatóság – azaz az hatósági jogalkalmazás eszköztára és korlátai – közötti távolság egyre nő. Jogalkalmazóként minden egyes döntés hoz vagy hozhat új fejleményeket, mert a hasonló alapra épülő ügyek egy-egy tényállás-elemmel bővülve már más következtetésre adhatnak okot, éppen ezért van jelentősége minden részletnek. Egyetértek Sólyom Borbálával, hogy a jogelv a hazai viszonyok között nem kidolgozott, értelmezése egy folyamat³³².

A jóhiszeműség, mint általános jogelv már több évtizede jelen van a Bíróság elé került ügyek indokolásában. A legelső ilyen döntés a Genius Holding ügy³³³ volt, amely a számlabefogadó jóhiszeműségét említi, hozzátéve azt, hogy ebben az ügyben nem adóelkerülő magatartás volt a döntés tárgya. McCarthy³³⁴ abból az aspektusból vizsgálja a jóhiszeműség követelményét, hogy ez tulajdonképpen egy általánosan alkalmazandó jogelv vagy konkrét kötelezettséget előíró szabály. Az általános jogelvek funkciója – többek között –, hogy kitölti a pozitív jog hézagait az egyes jogesetek értelmezésekor, ez igaz a jóhiszeműség elvére is, de a héa rendszerében ez inkább konkrét esetekben ír elő magatartásszabályt, amellyel nem éri el a jogelvek absztrakciós szintjét. McCarthy tanulmányának fontos megállapítása, hogy a jóhiszeműség követelményének érvényesítése elsősorban nem fiskális célt szolgál, jöllehet az adózó és a költségvetés viszonyrendszerében alkalmazandó, a pénzügyi hatása mégis másodlagos. Halustyik Anna által adott meghatározás szerint „a jóhiszemű joggyakorlás követelménye [...] az adóeljáráásban azt követeli meg az adózótól, hogy jogai jóhiszemű gyakorlása révén segítse elő az adóhatóság feladatainak végrehajtását.”³³⁵

³³⁰ Art. 1. §-ban rögzített alapelv

³³¹ 1992. évi LXXIV. tv. 44. §

³³² lásd SÓLYOM (2013) 120.

³³³ C-342/87 Genius Holding kontra Staatssecretaris van Financiën ügyben 1989. december 13-án hozott ítélet [EU:C:1989:635] 18. pontja

³³⁴ Caroline MCCARTHY: The good faith requirement in VAT. *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 6:2. 63-81, DOI: 10.1080/20488432.2017.1397979

³³⁵ Halustyik Anna (szerk.): *Pénzügyi jog I.* Pázmány Press, Budapest 2013. 87.

A következőkben a Bíróság néhány releváns és történetiségében is fontos döntését vonom elemzés alá egyrészt a Közösségen belüli értékesítés, másrészt a levonási jog gyakorlásának határait illetően. Látni fogjuk, hogy a két esetcsoport szorosan összefügg, hiszen mindkét esetben adózói jogról van szó, amely jognak a gyakorlása a héa rendszer semlegessége szempontjából kulcsfontosságú.

1. Közösségi értékesítés

A jelenlegi közösségi mechanizmus lényege, hogy a Közösségen belülrre történő értékesítés esetén adózó az indulás helyén adómentességet élvez, majd a vevő az érkezés tagállamában vállalja be adókötelezettségét a fordított adózás mechanizmusa szerint, ami a levonási jog esetleges gyakorlását is jelenti. Ez a struktúra sajnálatos módon teret ad az adóelkerülő magatartással történő adóelőny szerzésére, akkor, ha a ténylegesen meg nem valósuló közösségi értékesítés adja meg a lehetőséget az adólevonással megvalósított adóredukálásra. Adózói oldalról nézve az adózónak meg kell tennie minden tőle telhetőt, hogy ezzel elkerülje az adócsalásban való részvételt, az azonban kérdéses, hogy ennek a gondossági kötelezettségnek hol húzódnak a határai.

A Közösségen belüli adómentes termékértékesítés és a kellő körültekintés fogalmi kapcsolata két ügycsoportba sorolhatóan került a Bíróság elé. Az egyik az adócsalással érintett ügyek, a másik pedig a láncolatoss értékesítés értelmezése okán került a fókuszba.

1.1. A releváns bírósági döntések

Elsőként a Teleos ügyben³³⁶ meghozott döntést emelem ki, melynek fókuszában a Közösségen belüli termékértékesítés szerepel. A Teleos és társai angol társaságok, akik ún. EXW (ex works) paritással telefonkészülékeket értékesítettek a Total Telecom nevű spanyol társaságnak. Az árut az Egyesült Királyság területén lévő raktárból bocsátották a spanyol cég rendelkezésére, ezt követően a vevő vállalta, hogy az árut vagy Franciaországba vagy Spanyolországba szállítja. A Teleos és társai az áru kiadását követően néhány napon belül megkapták a CMR-t lepecsételve és aláírva, úgy, hogy az tartalmazta a termékek megnevezését, a rendeltetési címet, a járművezető nevét és a jármű rendszámát.

Későbbi ellenőrzések kiderítették, hogy a CMR-eken szereplő rendeltetési hely egyes esetekben nem volt a valóságnak megfelelő, a megjelölt fuvarozók nem léteztek vagy nem foglalkoztak a megjelölt termékek szállításával vagy teljesen alkalmatlanok voltak a szállításra. Ennek megfelelően az adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy az áruk ténylegesen nem hagyták el az Egyesült Királyság területét és Teleos és társait a belföldi ügyleteket terhelő héa megfizetésére kötelezte.

A tényállást illetően rendkívül fontos megemlíteni azt, hogy a Bíróság bizonyítottan tekintette azt a tényre, hogy Teleos és társai nem vettek részt adókijátszásban, illetve azt, hogy a CMR-en kívül más konkrét módszer nem állt a rendelkezésre a fuvarlevelek adatainak nem valós voltának megállapításához. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések az Irányelv „feladott” kifejezését igyekeztek tisztázni. A kérdés arra irányult, hogy mi számít feladásnak, az átadás és elszállítás melyik fázisa. Az első értelmezési lehetőség, hogy az áru tulajdonjoga gazdát vált és a vevő kötelezettséget vállal annak elszállítására, a második értelmezés szerint a

³³⁶ C-409/04. sz. Teleos ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EU:C:2007:548]

tulajdonjog átszáll, a szállítás megkezdődik, de nem fejeződik be, a harmadik értelmezés szerint a tulajdonváltást követően az áru elhagyja az indulás államának területét.

Értelemszerűen a két fél indokolása különbözik. Teleos és társai szerint a „feladás” azt jelenti, hogy a terméket elküldték valamely rendeltetési helyre vagy valamely címzettnek. Álláspontjuk szerint a nyelvi értelmezés szerint a ’feladás’ kifejezés a folyamat kezdetére utal és a tényleges kiszállítást nem foglalja magában. A Bírósághoz észrevételeket benyújtó tagállamok álláspontja szerint a „feladott” kifejezés azt jelenti, hogy az áru elhagyja a feladás helyének tagállamát és megérkezik a rendeltetés szerinti tagállamba. A kérdés eldöntése rendkívüli fontossággal bír az adózói felelősség megállapíthatósága szempontjából, nem mindegy ugyanis, hogy az eladónak meddig kell követnie az értékesítés folyamatát és ennek során milyen dokumentumokkal kell majd rendelkeznie.

A feltett második kérdés az elsőre alapozva az adómentes termékértékesítés fogalmát kívánja tisztázni. Az előző gondolatmenetet folytatva a kérdés célja annak eldöntése, hogy mi minősül adómentes közösségi értékesítésnek: a) az áru tulajdonjoga átruházásra kerül azzal, hogy a más tagállamban nyilvántartott adóalany kötelezettséget vállal annak elfuvarozására, b) a tulajdonosváltást követően a szállítás megkezdődött, de nem fejeződött be, c) a tulajdonosváltást követően az áru elhagyja az értékesítés helyének tagállamát, vagy d) az áru megérkezett a vevő nyilvántartása szerinti tagállamba.

A Bíróság az első két kérdésre adott válasz megalapozásában azt emeli ki, hogy a közösségi mechanizmus alkalmazásában a Közösségen belüli jellegzet a tagállamok közötti tényleges mozgás adja, ez különbözteti meg a belföldi ügyletektől. Mivel többféle nyelvi értelmezés lehetséges, ezért a Bíróság szükségesnek vélte figyelembe venni a fogalom háttérét képező szövegösszefüggést és a hatodik irányelv célját, valamint rendszertani felépítését. Ezen vizsgálati folyamat néhány állomásra kívánom felhívni a figyelmet. Az ítélet egyik sarkalatos megállapítása az, hogy az Irányelvből származó intézkedések érvényesülésével és a jogbiztonság elvével ellentétes lenne, ha az adóhatóságnak az ügyletkötők szándékát vizsgálni és bizonyítani kellene, és a bíróság maga hivatkozik jóval korábbi ítéleteire.³³⁷ Az ítélet másik fontos szentenciája – amely lényegében válasz az első és második kérdésre –, hogy Közösségen belüli termékértékesítés akkor valósul meg, ha a termék értékesítője a tulajdonjog átszállásán túlmenően igazolja, hogy a termék a feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés szerinti tagállam területét. Ez egyértelmű állásfoglalás, de ezt a következtetést jelentősen tompítja a következő kérdésre adott válasz.

A harmadik kérdés arra keresi a választ, hogy abban az esetben, ha a közösségi termékértékesítés ténylegesen nem valósult meg, az adóhatóság a jöhiszemű értékesítőnek felszámíthatja-e az adót. A Bíróság egyrészt leszögezi, hogy a határellenőrzés megszűnésével az adóhatóságok nehezen tudnak megbizonyosodni az áruk mozgásáról. Bizonyítékot erre vonatkozóan az adóalanyok szolgáltathatnak, valamint a bevallások bírnak – nem ügydöntő – jelentőséggel. Jelen esetben nem volt kézzelfogható bizonyíték, ami arra utalna, hogy az áru

³³⁷ C-409/04. sz. ügy 39. pont: „A Teleos és társai érvelésével ellentétben, amely szerint a Közösségen belüli ügyletnek minősüléshez elegendő az értékesítő és a vevő erre irányuló szándéka, meg kell állapítani, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az adóhatóság arra való kötelezése, hogy vizsgálja az adóalany szándékát, ellentétes lenne a HÉA közös rendszerének a jogbiztonság szavatolásához, valamint ahhoz fűződő céljával, hogy azáltal segítse elő a HÉA alkalmazásával kapcsolatos intézkedéseket, hogy – a kivételes esetektől eltekintve – az érintett ügyletek objektív jellegét vegye figyelembe (lásd a C-4/94. sz., BLP Groupe ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-983. o.] 24. pontját és a fent hivatkozott Optigen és társai ügyben hozott ítélet 45. pontját, valamint a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling ügyben hozott ítélet 42. pontját)”

elszállításra került volna másik tagállamba, másrészt olyan bizonyíték sem volt, ami egyértelműen kizárta volna, hogy a vevő adókijátszást hajtott volna végre.

A bizonyítottság nehézsége ugyanakkor nem csak az adózói, hanem a jogalkalmazói oldalon is jelentkezik. Fontos rendszerbeli kérdés az, hogy ha nincs egyértelmű előírás egy tény bizonyítottságára vonatkozóan, akkor ilyen jogvita esetekben hogyan lehet bizonyosan meghatározni az adókötelezettség fennállását, illetve az adóztatás helyét és idejét.

Ebben az ügyben a Bíróság a jogbiztonság elvével ellentétesnek látta azt, hogy az adóhatóság a Teleos és társait kötelezte a termékértékesítés utáni héa megfizetésére. Az is alátámasztotta a Bíróság érvelését, hogy a tárgydőszaki héa-visszaigénylést az adóhatóság jóváhagyta, az adó felszámítására utólagos vizsgálatok eredményeképpen került sor, vagyis első körben a bemutatott bizonyítékokat az adóhatóság is elfogadta. Sértené továbbá az adósemlegesség elvét is az ilyen típusú eljárás, „mivel a belföldi ügyleteket lebonyolító értékesítőket sohasem terheli az áthárított adó, hiszen közvetett fogyasztási adóról van szó.” Az ítélet mintegy általános követelményként fogalmazza meg³³⁸ az „elvárható körülmények” elvét az értékesítő részéről. Ez tehát tulajdonképpen egy pozitív feltétele az ügyletnek, az azonban csak a véletlenül múlik, de legalábbis az adott ügy körülményeitől függ, hogy ennek nem teljesítésére fény derül-e. Ebben az ügyben az eladó jóhiszeműségét a Bíróság nem kérdőjelezte meg. A Bíróság iránymutató döntése tehát az volt, hogy az adócsalásról nem tudó értékesítő felelőssége nem állapítható meg, amennyiben minden lehetséges ésszerű intézkedést meghozott annak érdekében, hogy az általa lebonyolított Közösségen belüli értékesítés ne vezessen adókijátszáshoz.

A negyedik kérdésre a válasz az volt, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzésről a beszerző által benyújtott bevallás fontos körülménye az ügynek, de nem döntő bizonyíték a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége szempontjából.

A Közösségen belüli adómentes értékesítés kapcsán említtem a Collée ügyben³³⁹ hozott ítéletet, melynek tényállása röviden a következők szerint foglalható össze. Collée egy németországi autókereskedő anyavállalata. Az autókereskedő a kizárólagosság miatt csak adott földrajzi helyen értékesíthetett autokat, azonban egy belga vevő részére ezt mégis meg tudta oldani egy közvetítő társaság beiktatásával. Az autókereskedő adásvételről állította ki a közvetítő cégnek a számlákat, aki „továbbértékesítette” a gépjárműveket a belga vevőnek – legalábbis a számlák alapján. Fontos körülmény, hogy a belföldi értékesítésről kiállított számlák adótartalmát a kereskedő bevallotta és befizette, a közvetítő pedig levonásba helyezte. Ki lehet jelenteni, hogy a „trükközés” nem adóelőny megszerzésére irányult, hanem a területi kizárólagosságot kívánta a kereskedő ezzel kikerülni.

A német adóhatóság a közvetítőnél vizsgálatot folytatott le és megállapította, hogy helytelenül élt adólevonási jogával, mivel az ügylet ténylegesen nem közöttük, hanem az autókereskedő társaság és belga vevője között jött létre. Collée tudomást szerzett az ellenőrzés megállapításáról és könyvelésében az értékesítést mint adómentes Közösségen belüli értékesítést tüntette fel. Az adóhatóság az értékesítés adómentességét nem fogadta el, mivel „a szóban forgó ügylet teljesítését követően nem történtek meg azonnal és folyamatosan a szükséges bejegyzések”. A kérdést az Unió Bíróságához előterjesztő bíróság számára a Közösségen belüli termékértékesítés bizonyítására irányuló kötelezettség és az arányosság elve közötti ellentét feloldása miatt volt szükség, mivel a német jogszabályok szerint az ilyen típusú

³³⁸ C-409/04. sz. ügy 65. pont

³³⁹ C-146/05. sz. Collée ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EU:C:2007:549]

ügyletek bizonylatolására és a szükséges bejegyzések megtételére az ügylet végrehajtását követően azonnal és folyamatosan sort kell keríteni. A kérdés lényegében arra vonatkozott, hogy ellentétes-e az Irányelv rendelkezéseivel az, „ha valamely tagállam adóhatósága kizárólag azzal az indokkal utasítja el a ténylegesen megtörtént Közösségen belüli termékértékesítés hálalóli mentesítését, hogy a termékértékesítésre vonatkozó bizonyítékot nem időben nyújtották be.”

Az ítélet leszögezte, hogy az ügyletek adóztatása során azok objektív jellemzőit kell figyelembe venni, így ha egy értékesítés megfelel az irányelvi kritériumoknak, akkor adó nem vethető ki rá. A bizonylatok kiállítására vonatkozó pontos irányelvi határidők hiányában olyan követelményt meghatározni, hogy azokat haladéktalanul ki kell állítani, sérti a jogbiztonság elvét. Az ügylet megítélésében annak van jelentősége, hogy az adóeltitkolásra szándékosan kerül-e sor, ugyanis ebben az esetben adózó jóhiszeműsége kizárható lenne. Ugyanakkor a szándékosságnak is csak akkor van jelentősége, ha adóbevétel-kiesés realizálható valamely tagállamnál, azaz van adóelőny. Jelen ügyben ilyenről nem beszélhetünk, hiszen Collée leánycége a belföldi értékesítés utáni adót befizette és ezt módosította az adóhatóság megállapításainak megfelelően. A feltett kérdésekre a Bíróság válasza az volt, hogy nem tagadható meg az adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítés esetében, ha az erre vonatkozó bizonyítékokat nem időben nyújtják be.

Az ügylet minősítésének nehézségei olvashatóak ki az Euro Tyre Holding BV³⁴⁰ meghozott döntésből. A tényállás szerint az ETH egy holland társaság, amely gépjármű-alkatrészek kereskedelmével foglalkozik és gumiabroncsot értékesített a belga székhelyű Miroco BVBA és VBS BVBA társaságoknak. A termékeket az ún. „raktárról” fuvarparitás alapján a holland cég a Hollandiában található raktárába szállította, onnan a fuvarozás a vevők költségére és felelősségére került lebonyolításra. Az adásvételi szerződés alapján a fuvarozás ezt követően Belgiumba történt. Az ETH ennek megfelelően áfát nem tartalmazó számlát állított ki a vevői részére a Közösségen belüli termékértékesítésről.

A vevők azonban a továbbszállítást megelőzően a termékeket értékesítették a szintén belga székhelyű Banden Decof NV nevű társaságnak úgy, hogy a Decof belga telephelyére történő szállítás a Miroco BVBA és VBS BVBA költségére és felelősségére történt. Az ügy szempontjából nem releváns tényállás-elem, hogy a fuvar a Decof által ellenszolgáltatás fejében rendelkezésre bocsátott tehergépjárművekkel és sofőrökkel történt. A szállítás tehát fizikailag az ETH hollandiai telephelyéről a Decof belga telephelyére történt. Az ETH-nak minden szállítást követően átadásra került egy irat arról, hogy az áru Belgiumba elfuvarozásra került. Az ítéletben rögzített tényállás szerint az ETH csak utólag értesült arról, hogy a termékeket nem a vevők címére fuvarozták el.

A holland adóhatóság az ügylet alapján nem fogadta el az adómentes termékértékesítés alkalmazását az ETH értékesítései után, ezért adó felszámítására került sor. A jogorvoslati szakaszban eljáró másodfokú bíróság (Raad der Nederlanden) azt a kérdést intézte a Bírósághoz, hogy melyik termékértékesítéshez kell rendelni a Közösségen belüli szállítást abban az esetben, ha ugyanazon termék tekintetében az adóalanyként eljáró felek egymást követően két termékértékesítést hajtanak végre, amelyek során egyetlen Közösségen belüli árufeladásról vagy egyetlen Közösségen belüli szállításról van szó és a termékek szállítását az a személy végzi, vagy azt annak a személynek a költségére végzik, aki az első termékértékesítés során vevőnek, a második termékértékesítés során pedig eladónak minősül.

³⁴⁰ C-430/09. sz. Euro Tyre Holding BV ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet [EU:C:2010:786]

A kérdés tehát ebben az ügyben is az, hogy a két ügylet közül melyik teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó irányelvi feltételeket, vagyis melyik értékesítéshez kapcsolódik adómentesség. Az Irányelv az ítélet meghozatalakor nem írt elő általános szabályt annak eldöntésére, hogy melyik a Közösségen belüli termékértékesítés abban az esetben, ha a szállítást az a személy végzi, vagy annak a személynek a költségére végzik, aki az első termékértékesítés vevője és a második termékértékesítés eladója³⁴¹. A Közösségen belüli termékértékesítés és a Közösségen belüli termékbeszerzés kifejezések „objektív” jellegűek és „az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandók”³⁴². A köztes vevő csak akkor tudja a tulajdonjogot a második vevőre átruházni, ha azt maga is megszerezte. Ez a tulajdonjog-átruházás pedig megvalósult akkor, amikor az árut a köztes vevő az ETH telephelyéről elszállította. Ez tehát elvitathatatlanul az első ügyletthez kapcsolódik. Figyelembe kell venni a vevő termékbeszerzés időpontjában fennálló szándékát, feltéve hogy azt objektív körülmények támasztják alá. Az ítélet ilyen objektív körülményként veszi számításba azt a tényt, hogy a belga vevők az ETH-nak a belga héaazonosítójukat adták meg, amiből az értékesítő kétséget kizáróan gondolhatta azt, hogy Közösségen belüli termékértékesítést fog végrehajtani. Fő szabályként az eladó feladata bizonyítani azt a tényt, hogy adómentes Közösségen belüli termékértékesítést hajt végre. „A bizonyíték, amelyet az értékesítő az adóhatóságnak benyújthat, alapvetően a beszerzőtől e célból kapott információktól függ.”³⁴³ Ezen ügyletek esetében pedig az értékesítőtől elvárható, hogy jóhiszeműen járjon el³⁴⁴, és minden lehetséges ésszerű intézkedést hozzon meg annak érdekében, hogy az általa lebonyolított ügylet ne vezessen adókijátszáshoz.

A konkrét ügyben meghozott ítélet alapján természetesen az első termékértékesítés minősül Közösségen belüli ügyletnek, azonban hangsúlyozottan ki kívánom emelni azt a tényt, hogy az Irányelvből egy ilyen döntés csak a résztvevők magatartásának és szándékának átfogó elemzése végeredményeként lehetséges, az ügyleti szándékokra vonatkozó objektív körülmények analízisének során.

Hasonló tényállást tartalmazó ügyben³⁴⁵ a Bíróság más álláspontra helyezkedett, azzal, hogy egy fontos körülményt illetően eltért a Teleos-ügytől. Ez az ügy időben jóval később született és határozottabban jelöli ki a tényállás értékelésének szempontjait. Az ügy tényállása a következő: Toridas litván társaság, amely fagyasztott halat értékesített a Megalain Észtországon nyilvántartott társaság részére. A Megalain kötelezettséget vállalt arra, hogy az árut elszállítja Litvánia területéről, a Toridas tehát tudomással bírt arról, hogy partnere más, Közösségen belüli vevők részére értékesíti az árut. Ez az ügyben egy döntő körülménynek számít, mivel az ítélet alapján az értékesítő „nem mentesül a héa alól abban az esetben, ha a héa szempontjából valamely második tagállamban nyilvántartásba vett vevő az említett értékesítési ügylet létrejötte előtt tájékoztatja az értékesítőt arról, hogy az árut azonnal – annak az első tagállamból történő elfuvarozása előtt – valamely harmadik tagállamban letelepedett adóalany részére tovább kívánja értékesíteni.”³⁴⁶ Jelen esetben ugyanis egy háromszögügylet jön létre, mivel az adómentes Közösségen belüli értékesítés egy fuvarhoz kapcsolódóan csak egy tranzakció minősülhet, így jelen esetben ez a második ügylet lesz, azaz a Toridas értékesítése

³⁴¹ C-430/09. sz. ítélet 27. pont

³⁴² C-430/09. sz. ítélet 28. pont

³⁴³ C-430/09. sz. ítélet 37. pont

³⁴⁴ VÁRADI Adrienn: A Közösségen belül szállított termékek értékesítésének adómentessége. *Áfa Kalauz* XVI. évfolyam, 2020. február 14-16.

³⁴⁵ C-386/16. sz. Toridas ügyben 2017. július 26-án meghozott ítélet [EU:C:2017:599]

³⁴⁶ uo. 44. pont

lesz a Litvániában teljesített belföldi ügylet és a második, a Megalain és vevői közötti ügylet lesz adómentes Közösségen belüli értékesítés.

A héa rendszerbeli minősítést meghatározó tudatállapot ügydöntő szerepe ezen ügy mentén is jól látható. Nellen többek között a fenti ügyek összevetése alapján megállapítja³⁴⁷, hogy az ügyekben leírt tényállások esetében az eladó információhiányos pozícióban van, amely miatt többletkötelezettség hárul rá az ügylet minősítéséhez szükséges információk kapcsán. Ez a kötelezettség definiálható a kellő körültekintés követelményeként, amelynek ha adózó megfelel, akkor jogszerűen alkalmazhatja az adómentesség intézményét. A Toridas ügyre alkalmazva ezen elvet azt jelenti, hogy amennyiben a kellő körültekintés gyakorlása mellett a Toridas nem szerzett volna tudomást arról, hogy a Megalain továbbértékesíti az áruját, akkor abban az esetben jogosan, az Irányelv védelmét élvezve alkalmazhatta volna az adómentességet értékesítése után, ha azok ténylegesen nem Észtországba, hanem további vevők részére lettek értékesítve.

A Mecsek-Gabona ügyben meghozott ítélet³⁴⁸ egy fontos sarokpont ebben a témakörben. A döntés alapjául szolgáló tényállás szerint a Mecsek-Gabona 2009. augusztus 28-án adásvételi szerződést kötött az Olaszországban letelepedett Agro-Trade srl. gazdasági társasággal repce értékesítéséről. Az adásvételi szerződésben a teljesítés módjaként a felek abban állapodtak meg, hogy a szerződés mennyiségi teljesítése az eladó szentlőrinci telephelyén felrakott áru mérlegjegyek szerinti bizonylati súlya és az ez alapján kiállított számlák szerint történik. A szállítást a vevő bonyolította a szerződés szerint. Az egyes szállításokat megelőzően a vevő jelezte, hogy milyen rendszámú tehergépjárművek érkeznek a Mecsek-Gabona telephelyére az áruk felrakódása céljából. Az áru mérlegelése után CMR került kiállításra, az eladó a kitöltött fuvarlevelek első példányát lefénymásolta, az eredeti példányok pedig a fuvarozóknál maradtak. Az Agro-Trade srl. az olasz adóhatóság részéről nem volt elérhető, adófizetési teljesítménnyel nem bírt, székhelye nem valós, ezért az olasz hatóság a társaság olasz héa-azonosító számát visszamenőlegesen törölte a nyilvántartásból.

A feltárt tényállás teljes körű értékelése után az elsőfokú magyar adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a Mecsek-Gabona az adóigazgatási eljárás során nem tudta bizonyítani az áfamentességet élvező Közösségen belüli termékértékesítés tényleges megtörténtét.

Az előzetes döntéshozatalra feltett kérdések ebben az esetben is az adózói felelősség és kellő körültekintés határait igyekeztek körülhatárolni. Az ügyben legfontosabb eldöntendő kérdés az volt, hogy az eladónak elegendő-e meggyőződni, hogy külföldi gépjárművek szállítják el az árut és rendelkezik a visszaküldött fuvarokmányokkal vagy arról kell megbizonyosodnia, hogy az eladott áru elhagyja az országot Közösségen belüli értékesítéscéllal. Szintén fontos kérdés annak eldöntése, hogy a vevő adóazonosítójának későbbi visszavonása – igaz visszamenőleges hatállyal – kétségbe vonja-e a termékértékesítés adómentességét.

Az adómentesség alkalmazhatósága Közösségen belüli termékértékesítés esetében két feltétel függvénye: először is a tulajdonjog átruházás, másrészt a másik tagállamba történő kiszállítás ténye alapozza meg. Az első az adóhatóság nem vitatta, vagyis a tulajdonjog átszállását elismerte. A második esetben viszont az ellenőrzés nehézségekbe ütközik, hiszen határellenőrzés nincs, így az ítélet megfogalmazása alapján az adóhatóságok „alapvetően az

³⁴⁷ Frank J. G. NELLEN: VAT information asymmetries in the context of intra EU trade in goods. *World Journal of VAT/GST Law*, 2018, 7:1. 22-42. DOI: 10.1080/20488432.2018.1518055 33-38.

³⁴⁸ C-273/11. sz. Mecsek-Gabona Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága között folyamatban lévő ügyben 2012. szeptember 6-án meghozott ítélet [EU.C:2012:547]

adóalanyok által szolgáltatott bizonyítékok és ez utóbbiak bevallásai alapján tudják elvégezni ezen ellenőrzést”.

Az ügy megítélésében két fontos és az ítéletben is említett körülmény jelent nehézséget. Az ítélet maga is elismeri, hogy az Irányelv nem ad támpontot arra vonatkozóan, hogy az adómentesség érvényesítése milyen bizonyítékok birtokában lehetséges, valamint a tagállamoknak kell részletszabályokat alkotni azért, „hogy biztosítsák az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazását, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzését.” A bíróság tehát az alkalmazandó bizonyítékok körének meghatározását a nemzeti jog körébe utalja, amely a szokásos gyakorlatnak megfelel. A bizonyítékok ilyen bizonytalan meghatározása álláspontom szerint igen képlékenyvé teszi a vitás megítélésű ügyek kimenetelét, különösen abban a tekintetben, hogy semmilyen kötött bizonyítási eszköz nem létezik, aminek a megléte vagy annak hiánya egyértelműen alátámasztaná a kiszállítás tényét. Egyvalamiben viszont előrelépést jelent ez a döntés, mégpedig abban, hogy a bizonyítás kérdésének eldöntését a tagállamokra hárítja a Bíróság.

Egy gazdasági ügylet szereplőjétől elvárható magatartás, hogy jóhiszeműen járjon el valamely gazdasági esemény lebonyolítása során. A jóhiszeműség csak akkor dől meg, ha bizonyításra kerül, hogy tudott vagy tudhatott arról, hogy szerződéses partnere adókikerülő cézzel hajtja végre az ügyletet, illetve, hogy az ügylet adókijátszáshoz vezet. Abban az esetben, ha nem kérdéses az, hogy az ügyletbeli vevő adócsalást követ el, az még nem jelent egyértelmű felelősséget az eladóra nézve, ebben a kérdésben az ítélet azt irányozza elő, hogy az eladó hűségességéhez való jogát a jóhiszeműség követelményének való megfeleléstől kell függővé tenni.

Az ítélet szerint tehát az Irányelvvvel nem ellentétes a termékértékesítés adómentességének megtagadása akkor, ha objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy nem tett eleget bizonyítási kötelezettségének, illetve hogy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járul hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az e csalásban való részvételét. Abban az esetben, ha az eladó jóhiszeműen járt el, az adómentességhez való jogát nem lehet megtagadni. A jóhiszeműség bizonyítása azonban a nemzeti bíróság feladata, a tényállás ilyen értékelésével a Bíróság nem foglalkozott.

A harmadik kérdést illetően, miszerint a vevő adószámának törlése egyértelműen akadálya az adómentesség érvényesítésének, a Bíróság azt az álláspontot osztotta, hogy „az olyan nemzeti intézkedés, amely a Közösségen belüli termékértékesítés adó alóli mentességére való jogosultságot a tartalmi követelményeket figyelmen kívül hagyva alapvetően alaki követelményektől teszi függővé, meghaladja az adó pontos beszedésének biztosításához szükséges mértéket”. Itt tehát az arányosság követelményébe ütközőnek tartja az adómentesség elvitatásához önmagában az adószám meglétének, mint formai feltételnek az alkalmazását.

Az ítélet indokolásából és érvrendszeréből több hasznos instrukciót lehet levonni, mint magából a döntésből, ami az első és második kérdésre adott választ érinti. Az esetre vonatkozóan tulajdonképpen a Bíróság nem vont le konkrét következtetést, ezt a tényállás-típust is besorolta minden más olyan típusú ügylet közé, ahol az adózót megillető jog elvonható, ha objektív körülmények által alátámasztottan adókikerülésben, adókijátszásban vesz részt és erről tudott vagy tudnia kellett.

1.2. Tartalom a forma felett

A Bíróság eddig az adómentesség feltételeinek vizsgálatakor egyértelműen a tartalmi feltételeket helyezte a formai kritériumok fölé. Adómentes értékesítés esetén a legelemibb kellék az adómentesség bizonyításához a számlán kívül a vevő közösségi adószáma, amellyel adózó igazolja, hogy gazdasági tevékenysége keretében más tagállamban letelepedett adóalany részére végez értékesítést. A VSTR-ügyben³⁴⁹ a Bíróság elfogadta a tagállami adóhatóság azon jogát, hogy megtagadja az adómentesség biztosítását akkor, ha adózó nem közli partnere adószámát, kivéve, ha jóhiszeműen eljárva és tőle minden lehetséges ésszerű intézkedés meghozatalát követően sem tudja közölni az adószámot. Tovább növeli a távolságot a tartalmi és a formai kritériumok súlya között a Plöckl ügyben³⁵⁰ hozott döntés, amely tényállás alapján Plöckl úr nem bocsátotta a német adóhatóság rendelkezésére a spanyol vevője adószámát, ami miatt a német adóhatóság az ügylet után német adómértékkel számította ki az adókötelezettségét. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint Plöckl úr nem tett meg minden tőle telhető intézkedést az adószám rendelkezésre bocsátása érdekében, azaz a jóhiszeműség ebben az esetben nem állt fenn. A Bíróság ítélete szerint amennyiben nem merült fel adócsalás gyanúja és a mentesség feltételei fennállnak, önmagában a vevő azonosítója közlésének hiánya nem akadályozza az adómentességnek. Az ítélet indokolása rámutat arra, hogy a tagállamoknak az adó pontos beszedésére és az adókijátszások elkerülésére irányuló intézkedései nem terjeszkedhetnek túl az ezen célok eléréséhez szükséges mértéken. A formai követelmények előtérbe helyezése a Bíróság megítélése szerint meghaladja ezt.

1.3. A tudatállapot kérdése

A kellő körütekintés fogalma az adómentes Közösségen belüli értékesítés kapcsán némileg keveredik a fiktív és a láncolatok ügyek megítélésében. A kettő között éles különbség van, hiszen míg az első esetben szándékos költségvetést károsító tudatos tevékenységről beszélünk, addig utóbbi eset a határon átnyúló ügyletekre vonatkozó héaszabályok nem megfelelő alkalmazása történik csupán valós gazdasági események vonatkozásában. Mégis, az adózótól elvárt ellenőrzési tevékenységek ugyanúgy vonatkoznak az adóelkerülésben való közreműködés elkerülésére, mint a láncolatok vagy háromszögügyletekben releváns 'fuvarozásos' értékesítés helyes megállapítására. Egyetértve Bajusz Dániel megállapításával³⁵¹ a Bíróság az utóbbi esetben nem dolgozta ki az adózói tudatállapotra és annak bizonyítására vonatkozó követelményrendszert, mint amely az adócsalásban való részesség bizonyítása esetén már évek óta létezik. Ez az esetkör tehát tipikusan háromszögügyletek, esetleg hosszabb láncolatok adójogi kezeléséhez kötődik, ahol az értékesítőnek megfelelően kell megállapítania, hogy mely ügylet az ún. 'fuvaros' értékesítés, amely adómentességgel jár. A probléma abban áll vagy állhat, hogy az eladó nem bizonyosodik meg vagy nem tud megbizonyosodni arról, hogy vevője valóban a vele bonyolított első ügylet beszerzőjeként vagy már egy következő ügylet értékesítőjeként fuvaroz. Ha már az elszállításakor látja, hogy a cél egy harmadik fél nem a közbenső vevő letelepedése szerinti tagállamban lévő telephelye, akkor joggal kellene feltételeznie, hogy az ő ügyletük belföldi teljesítésű. Egyik ítéletében a Kúria némileg összemosza a felelősségi kérdést egy háromszögügyletben, miszerint „amennyiben az adómentes értékesítés körülményei és a bizonyítékként hivatkozott okiratok koherenciája nem alkalmas az oksági kapcsolat igazolására, és emellett az sem állapítható meg, hogy az adózó

³⁴⁹ C-587/10. sz. VSTR ügyben 2012. szeptember 27-én meghozott döntés [EU:C:2012:592] 58. pontja

³⁵⁰ C-24/15. sz. Josef Plöckl kontra Finanzamt Schrobenuhausen közötti folyamatban lévő ügyben 2016. október 20-án hozott döntés [EU:C:2016:791] 31-37. pontja

³⁵¹ BAJUSZ Dániel: A fiktív közösségi termékértékesítés és fuvarozásos láncértékesítés összefüggései. *Adó*, 2019/12-13. 79.

minden ésszerű intézkedést meghozott annak érdekében, hogy az általa lebonyolított Közösségen belüli termékértékesítés ne vezessen adókiadáshoz (Teleos ítélet 68. pont), akkor az adómentesség feltétele nem áll fenn.”³⁵²

A Kreuzmayr-ügyben³⁵³ a Bíróság egy háromszögügylet végső vevőjének levonási jogának adóhatóság általi elvitatását erősítette meg, mivel kiderült, hogy a második ügylet volt a Közösségen belüli „fuvaros” ügylet. A köztes gazdasági szereplő ugyan téves információkat adott a levonási jogával élő adózónak, ugyanakkor a feltárt körülmények alapján tudatában volt annak a ténynek, hogy a termék felett tulajdonosként való rendelkezés jogát rá ruházták át a szállítást megelőzően. Ebben az ügyben a megállapítás részben arra épült, hogy adózónak tudnia kellett volna, hogy ő nem szimpla belföldi ügyletnek a részese, mégis azt lehet mondani, hogy ebben a kérdésben az adózói tudatállapot vizsgálata nem alapvető követelmény. A Firma Hans Bühler KG ügyben³⁵⁴ ugyanakkor azt mondta ki a Bíróság, hogy kizárólag a háromszögügylet köztes szereplője által be nem nyújtott összesítő nyilatkozat nem ad okot arra, hogy az első értékesítést belföldi ügyletnek minősítsék a köztes szereplő tagállamában. Látható tehát, hogy az egyértelműség és a Bírósági esetjog kidolgozatlansága okán erre megoldást kellett találni.

Ennek megfelelően változott az Irányelv erre vonatkozó 138. szakasza³⁵⁵, amely előírja, hogy az adómentesség akkor alkalmazható, ha a vevő az indulás helyétől eltérő tagállami héaazonosítóját megadja az eladó részére, valamint az értékesítő benyújtja összesítő nyilatkozatát. A Rendelet 2020. január 1-től³⁵⁶ megdönthető vélelmet állít fel a kiszállítás igazolására és meghatározza azon dokumentumok körét, amelyek megléte esetében a szállítás megtörténte igazoltnak vélelmezhető, ezt azonban az adóhatóság megdöntheti, ha bizonyítja, hogy a szállítás nem vagy nem az iratokon megjelölt módon zajlott le.

Ez a jogi megoldás kiküszöböli a kellő körültekintés vizsgálatát és nem ad alapot elhúzódo eljárásoknak, ami álláspontom szerint egy pozitív hozománya a héaszabályok változásának.

1.4. Következtetések

A Közösségen belüli értékesítés a jelenlegi háarendszer egyik Achilles sarka. Ez azért van így, mert a határon átnyúló ügyletek kezelése eltér a belföldi ügyletekétől és a Közösség más tagállamába értékesíteni szándékozó adóalanyt az értékesítése után adómentesség illeti meg. Ez tehát a probléma forrása. Ez teret ad egyrészt az adócsalásnak és kérdéseket vet fel a láncolatos értékesítések során. Ebben a fejezetben arra kívántam rávilágítani, hogy a láncolatos értékesítések esetén az adózás helyes megállapítása milyen körülmények figyelembe vételét követeli meg. Ezen körülmények feltárhatóságának bizonytalanságát az is növelte, hogy ezidáig nem volt egységes szabálya a Közösségen belüli ügyletek dokumentálásának. Különösen hangsúlyosság válik ennek eddigi hiánya a jóhiszeműséget megalapozó adózói szándék vizsgálata követelményének tükrében, amelynek feltárása az ítéletekből kitapintható elvárás.

³⁵² Kfv.III.35.119/2015/8.

³⁵³ C-628/16. sz. Kreuzmayr GmbH és a Finanzamt Linz között folyamatban lévő eljárásban 2018.február.21-én meghozott döntés [EU:C:2018:84]

³⁵⁴ C-580/16. sz. a Firma Hans Bühler KG és a Finanzamt de Graz-Stadt között folyamatban lévő eljárásban 2018. április 19-én meghozott döntés [EU:C:2018:261]

³⁵⁵ Módosította a Tanács 2018/1910 irányelvének 1. cikk 3. a) és b) pontja, hatályos 2018.XII.27-től

³⁵⁶ Rendelet 45a) cikk, módosította a Tanács 2018/1912. végrehajtási rendelete

2. Az adólevonási jog bővülő határai

Az Irányelv értelmében az adólevonási jog az adózót megillető alapvető jog a héa rendszerében, amely minden esetben megilleti adózót és csak a legritkább esetekben lehet ezt tőle elvitatni. Az adólevonás jogának gyakorlásának értelmezésében az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlatának tükrében folyamatos változásnak lehetünk tanúi. A Bíróság ítéletei abba az irányba mutatnak, hogy formai ok nem állhat az adólevonási jog elé, adócsalás esetén pedig alapos és objektív bizonyítást vár el az adóhatóságoktól az egyébként aggályos körülmények fennállása ellenére annak érdekében, hogy az adólevonási jog gyakorlását megalapozottan lehessen elvitatni.

2.1. Tartalom a forma felett

Rövid fejezetet szánok annak a folyamatnak a bemutatására, amelyből jól látható, hogy az Irányelv által kívánt formai keretek milyen módon válnak képlékennyé a konkrét ügyekben. Több ügy is megfordult a Bíróság előtt, amelyek kifejezetten a formai kritériumokkal foglalkoztak. A Bíróság álláspontját azzal lehet összefoglalni röviden, hogy a héasemlegesség elve alapján az előzetesen felszámított héa levonása a tartalmi követelmények teljesítése esetén lehetséges, még akkor is, ha egyes alaki követelményeknek nem tesznek eleget a jogalanyok³⁵⁷. A Polski Trawertyn ügyben³⁵⁸ a Bíróság az Irányelvvvel ellentétesnek minősítette a társaság tagjai nevére kibocsátott számlák adótartalma levonásának adóhatósági elutasítását. A Polski Trawertyn nevű társaság a megalakulását követően kívánta az alapító magánszemélyek nevére szóló, még a társaság megalakulását megelőzően teljesített számlák adótartalmát levonni. Az adósemlegesség elvére hivatkozva a Bíróság az egyébként adózó álláspontját megerősítő döntését azzal indokolta, hogy az adósemlegesség elvébe ütközne az, ha a tagok nem hivatkozhatnának a Polski Trawertyn által teljesített adóköteles ügyletekre abból a célból, hogy mentesüljenek az ügyletekhez kapcsolódó héa költsége alól.

A Barlis ügyben³⁵⁹ adózó jogi szolgáltatásokról fogadott be számlát, de a számlák nem tartalmaztak pontos teljesítési időpontot, csak időszakot („mai napig nyújtott tiszteletdíj”), ezért az eljáró adóhatóság a levonási jogot a számlák elégtelen adattartalma miatt elutasította és annak korrekcióját javasolta. A Bíróság elismerte ugyan, hogy ezen számlák nem feleltek meg az irányelvi feltételeknek, ugyanakkor ítéletének második részében azt is leszögezte, hogy az adólevonási jogot nem lehet megtagadni kizárólag azon okból, hogy a számla nem felel meg az Irányelv alaki feltételekre vonatkozó szabályainak akkor, ha a hatóságok rendelkezésére áll minden olyan szükséges információ, amely az anyagi jogi feltételek vizsgálatához szükségesek. Ez a döntés tehát némi jogbizonytalanságot okozva felhatalmazza a számlabefogadót arra, hogy az esetleges hiányosságokat utólag benyújtott dokumentumokkal pótolja ahelyett, hogy a számlakibocsátó számlakorrekcióját követően gyakorolná a levonási jogát egy vélhetően későbbi időszakban. Lamensch álláspontja szerint³⁶⁰ ezzel a Bíróság túl messzire ment, mert ez azt az üzenetet továbbítja a számlabefogadó adózók felé, hogy felesleges túlságosan

³⁵⁷ C-385/09. sz. Nidera Handelscompagnie ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [EU:C:2010:627] 38. pontja

³⁵⁸ C-280/10. sz. Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna kontra Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu ügyben 2012. március 1-jén hozott ítélet [EU:C:2012:107]

³⁵⁹ C-516/14. sz. Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA kontra Autoridade e Aduaneira ügyben 2016. szeptember 15-én hozott ítélet [EU:C:2016:690]

³⁶⁰ Marie LAMENSCH: The principle of ‘substance over form’ with respect to the exercise of the right to deduct input VAT – A critical analysis of the *Barlis* jurisprudence. *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 6:2. 129-137. DOI: 10.1080/20488432.2017.1407126 136.

óvatoskodni a számla befogadása és megfizetése során, adathiány esetén majd pótolja a szükséges információkat.

Ugyanezen elvet erősíti meg a Bíróság a Senatex ügyben³⁶¹ is, amely ügy tényállása szerint a Senatex nevű adózó olyan számlák alapján helyezte levonásba az adót, melyeken nem szerepelt az ő, tehát a számlabefogadó adószáma, illetve a számlákon kívül rendelkezésre álló elszámolások sem hivatkoznak más dokumentumra, amelyből az kiderülne. A számlakibocsátóval még az adóellenőrzés ideje alatt korrigáltatta a számlát. A német adóhatóság ezt a módosítást nem fogadta el, hiszen az adólevonási jog gyakorlásának időpontjában a megfelelő számla nem állt rendelkezésre. A Bíróság ezen tényállás tekintetében is a tartalmi elemeket helyezte a formai követelmények elé, azaz megerősítette, hogy a vizsgálat közben módosított számla *ex tunc* hatállyal jogosítja fel a számla befogadóját az adólevonásra. Ellenkező esetben, a módosítás *ex nunc* hatálya esetén csak az aktuális bevallási időszakban helyezhette volna levonásba a számla adótartalmát. Ismer és Artinger ezen döntéssel kapcsolatban három megválaszolatlan kérdést tesznek fel³⁶², amelyek jól érzékeltetik a bizonytalan jogértelmezést a fentiekkel kapcsolatban: a) Van-e időbeli hatálya a számla korrekciójának, vagyis akár az utolsó jogorvoslati fórum végéig meg lehet azt tenni? b) Létezik-e a korrigálható számláknak egy minimális követelménye? c) Melyek lehetnek a korrekciót nem igénylő, „kisebb” hibái egy számlának? Ezen kérdések egyértelmű és pontos megválaszolásával a Bíróság adós maradt.

Ezen rövid bevezetéssel az volt a célom, hogy érzékeltessem a súlyeltolódást az adólevonási jog absztrakt prioritása felé az azt megjelenítő és a gyakorlatban ellenőrizhető formai kritériumok szinte teljes háttérbe szorítása mellett. Ez gyakorlati szempontból akkor válik még inkább veszélyes folyamattá, amikor felvetődik az adócsalás gyanúja, erre a következőkben fogok példákat bemutatni.

2.2. Adóelkerülő ügyletek

Az Optigen és társai ügyében³⁶³ hozott ítélet kizárta az előzetesen felszámított adó elvitatását azokban az esetekben, amelyeket láncolatossá továbbértékesítés előzött meg, de az ügylet csalárd jellegéről adózó nem tudott vagy nem tudhatott. Ebből a Bíróság azt a következtetést vonta le, hogy azon ügyletek kapcsán, amelyek során adózó maga nem valósít meg adókijátszást, az adólevonási jogot nem lehet elvitatni, függetlenül az értékesítési láncban részt vevő kereskedő szándékától és az adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő ügylet csalárd jellegétől, amennyiben erről az adóalany nem tudott vagy nem tudhatott. A későbbiekben részletezettek szerint a Mahagében és Dávid Péter ügyekben, valamint Tóth Gábor ügyben hozott döntés tulajdonképpen elmélyíti ezt a szemléletet. Ezen döntések, azon túl, hogy szinte permanens hivatkozási alapként szolgálnak a jogorvoslati eljárások során, felvetik annak igényét, hogy tisztázzuk a felróhatóság határait mind adózói, mind adóhatósági oldalról. Adott

³⁶¹ C-518/14. sz. Senatex ügyben 2016. szeptember 15-én hozott ítélet [EU:C:2016:691]

³⁶² Roland ISMER – Katharina ARTINGER: Case C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691 *Senatex* on the concept of deduction of input tax, concerning invoices not showing a tax number or VAT identification number and legislation of a Member State excluding the *ex tunc* correction of an invoice. *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 6:1. 42-46. DOI: 10.1080/20488432.2017.1304755

³⁶³ „Még inkább ellentétes lenne az említett célokkal az adóhatóság annak megállapítására vonatkozó kötelezettsége, hogy vajon adott ügylet az adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek minősül-e, és arra vonatkozó kötelezettsége, hogy figyelembe vegye az érintett adóalanyon kívüli, ugyanazon értékesítési láncban részt vevő más kereskedő szándékát és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet csalárd jellegét, amelyről ez az adóalany nem tudott és nem tudhatott.” C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet 46.pont [EU:C:2006:16]

esetben sok adóforint és a vállalkozások fennmaradása a tét, ezért el kell határolni a felróható és nem vétkes adózói magatartásokat, valamint célszerű tisztázni, hogy a felróhatóság milyen adóhatósági eszközökkel támasztható alá.

A nemzetközi joggyakorlatra is hatással lévő Mahagében ügy³⁶⁴ a következő fontos mérföldkő a levonási jog történetében. Az ügy két tényállása röviden a következőképpen foglalható össze. A Mahagében Kft. acélröngök szállítására kötött szerződést alvállalkozójával és adólevonási jogot alapozott az általa kibocsátott számlákra. Az adóhatóság az adólevonási jogot elvitatta arra az álláspontra helyezkedve, hogy az alvállalkozó ezen termékekkel nem rendelkezhetett, azt az árumennyiséget nem tudta bizonyítani, tehergépjárműve nem volt. Az alvállalkozó ugyanakkor a gazdasági esemény megtörténtét nem vitatta, a kiállított számlák afa tartalmát bevallásában szerepeltette. A Baranya Megyei Bíróság által előzetes döntéshozatalra feltett első kérdés arra irányult, az Irányelv 273. cikke alapján, amely a tagállamokat az adócsalás megakadályozására egyéb szükséges intézkedésekre hatalmazza fel, megkövetelhetőek-e egyéb dokumentumok, amelyek a számlakibocsátó teljesítőképességét bizonyítanak. A második kérdés pedig arra vonatkozott, hogy a semlegesség és az arányosság elvével összeegyeztethető-e a kellő körültekintés követelménye adózó részéről. A Dávid ügy tényállása szerint Dávid P. olyan alvállalkozótól vett igénybe építőipari munkákat, aki nem rendelkezett alkalmazottakkal, illetve annak alvállalkozója sem. A következő vizsgált időszak alvállalkozója pedig felszámolás alá került, a vizsgált időszak képviselője lényegében elérhetelenné vált. Az eljáró bíróság a korábbi esethez hasonlóan azt a kérdést tette fel az Unió Bíróságának, hogy korlátozható-e a levonási jog akkor, ha a számlakibocsátó a további alvállalkozók igénybevitelét nem tudja bizonyítani, illetve azok kiléte nem állapítható meg, illetve az adóhatóságnak kötelessége-e bizonyítani azt, hogy adózó a láncolatban mögötte álló vállalkozások magatartásáról tudott vagy abban ő maga is közreműködött.

A Bíróság az indokolásában emlékeztetett arra, hogy az adólevonási jog a héarendszer egyik alapelvét képezi, amely az ügylet teljesítésekor azonnal érvényesül. Célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A Bíróság ezért úgy érvel, hogy ezt a jogot nem befolyásolja az a kérdés, hogy a termékek korábbi vagy későbbi értékesítését terhelő adót befizették-e az államkincstárba vagy sem. Az adólevonási jogot elvitatni csak akkor lehet, ha az adózó azzal visszaélészerűen vagy csalárd módon él. Ennek objektív tényekkel való bizonyítása viszont a nemzeti hatóságok feladata. A Bíróság összefoglalóan kimondta, hogy a „levonási jog rendszerével [...] nem összeegyeztethető az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héakijátszást valósít meg.”³⁶⁵ Amennyiben ugyanis a levonási jog akkor is megtagadható lenne, ha adózó tudattartalma nem terjedne ki héacsalásra, felvetné az objektív felelősség kérdését, amelyet a Bíróság nem fogad el. Ennek hiányában, azaz akkor, ha adózók minden lehetséges intézkedést megtesznek az adókijátszás elkerülésére, „annak kockázata nélkül kell, hogy bízhasanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítik az előzetesen felszámított héa levonásához való jogukat.”³⁶⁶ A kellő körültekintés mint gondossági kötelem bár megjelenik a döntésben, azonban annak határai ködösek és a tagállamok rendelkezéseitől valamint az adott ügy körülményeitől is függenek.

³⁶⁴ C-80/11. és C-142/11. sz. Mahagében Kft. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága és Péter Dávid kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága közötti egyesített ügyben 2012. június 21-én meghozott döntés [EU:C:2012:373]

³⁶⁵ C-80/11. és C-142/11. sz. ügy 47. pontja

³⁶⁶ C-80/11. és C-142/11. sz. ügy 53. pontja

Hangsúlyozandó és mértékadó rendelkezése az ítéletnek, hogy általános jelleggel nem követelhető meg az adóalanyoktól annak vizsgálata, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, a számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e az ügylet alapját képező termékkel termékekkel, van-e szállítási kapacitása, adóbevallási és fizetési kötelezettségének eleget tett-e és rendelkezik-e ezeket alátámasztó iratokkal³⁶⁷. Szigorúan eljárás értelemben ez utóbbi megkötés egy *circulus vitiosus*, hiszen a csalásra utaló körülményekre a konkrét ügy körülményeiből lehet következtetni, a konkrét ügy körülményeit pedig az azt alátámasztó dokumentumok határozzák meg, hiszen egy, a már múltban lezajlott gazdasági eseményt vizsgálunk. Az erre vonatkozó dokumentumok pedig – az ítélet inténciójának szigorú értelmezése alapján – nem követelhetők meg általános jelleggel.

A másik releváns ügy a szintén magyar érdekeltsgű Tóth Gábor ügy³⁶⁸, amely részben hasonló tényállásból von le az előzővel azonos logikai következtetést. Az ügy tényállása szerint Tóth Gábor építőipari munkát vett igénybe M.L. alvállalkozótól, a munkáról teljesítésigazolás készült, az építkezés folyamatáról építési naplót vezettek. Az adóhatóság az alvállalkozó által kiállított számla áfa tartalmának levonásba helyezését elutasította a következő tények miatt: az alvállalkozó adószámát az illetékes jegyző visszavonta, ezért nem minősül adóalany; a számlák kiállításának kelte korábbi, mint a számlatömb megvételének időpontja; az alvállalkozó nem rendelkezett alkalmazottakkal; valamint Tóth Gábor nem tájékozódott arról, hogy az alkalmazottak milyen minőségben vannak jelen. Az adóalanyiság kérdését illetően a Bíróság a fogalom tág értelmezése mellett foglalt állást, így az adóalanyi minőség nem függhet bármilyen hatósági engedélytől. Ebből tehát az következik, hogy az adóhatóság nem utasíthatja el a levonási jogot akkor, ha a számlakibocsátó már nem minősül adóalany³⁶⁹, de a számla tartalmazza az Irányelv által előírt összes adatot³⁷⁰. A Bíróság döntése nem előzmény nélküli, hiszen a Dankowski³⁷¹ ügyben már korábban is kimondta, hogy a számlakibocsátó héányilvántartásba történő bejegyzése nem feltétele az általa áthárított adó levonhatóságának. A két eset közötti különbség az, hogy a héányilvántartás nem a jogalanyiságot meghatározó hatósági nyilvántartás, míg az egyéni vállalkozó nyilvántartása az illetékes település jegyzője által a jogalanyiságot létesítő vagy megszüntető hatósági cselekmény. Az alvállalkozó alkalmazottainak be nem jelentésére vonatkozóan a Bíróság lényegében alkalmazta a Mahagében ügyben adott indokolást az objektív körülményekre hivatkozva. Arra a kérdésre, hogy az alkalmazottak jogviszonyának ellenőrzésének elmulasztása adózó részéről objektív körülménynek minősül-e, a Bíróság részben megismételte érvelését a levonási jog érvényesülésének elsődlegességére vonatkozóan, az alkalmazottak ellenőrzését pedig egyértelműen az adóhatóság hatáskörébe utalta. Azaz a levonási jog ebben az esetben is csak akkor vitatható el, ha az adózónak tudomása volt a számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságról.

Az ítéletből – megszorítóan értelmezve azt – az a jogi következtetés vonható le, hogy ez a döntés kizárólag a gazdasági tevékenységet végző magánszemélyre igaz, tekintettel a jogi személyek és egyéb szervezetek jogalanyiságának kritériumaira. Ezen döntés lényegi részét rendszertanilag értelmezve azonban a gazdasági tevékenység függetlenül is létezhet tekintet

³⁶⁷ C-80/11. és C-142/11. sz. ügy61. pontja

³⁶⁸ A C-324/11. sz. ügyben, Tóth Gábor és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága között folyamatban lévő eljárásban 2012. szeptember 6-án hozott ítélet [EU:C:2012:549]

³⁶⁹ A 7006/2008 (AEÉ) APEH irányelv a nem adóalany által kiállított számlát még a tartalmilag hiteltelen, fiktív számlák közé sorolta

³⁷⁰ Irányelv 226. cikk

³⁷¹ C-438/09. sz. Boguslaw Juliusz Dankowski és a Dyrektor Izby Skarbowej w Lodzi között 2010. december 22-én hozott ítélet [EU:C:2010:818]

nélkül az azt végző szervezetet létrehozó jogi aktustól. Baranyi Gábor tanulmányában³⁷² rámutat arra, hogy az ítélet konklúziója részben tisztázatlan, mert a Bíróság nem mondja ki *expressis verbis*, hogy az egyéni vállalkozó hatósági engedélyének visszavonása megszünteti-e az adóalanyiságot vagy sem. Ez a kérdés azért fontos sarokpont az adólevonási jog tekintetében, mert az adóalanyiság hiányában felszámított adó számlabefogadói oldalon történő levonhatóságának lehetőségét megengedően és korlátait igen tágan határozná meg. Ennek az ítéletrésznek a pontos értelmezése mindenképpen szükséges lesz a jövőben mind adózók mind az adóhatóság részéről.

A Mahagében ügyben született ítélet kapcsán – de a Tóth ügy döntéséről még nem tudva – kiadott NAV állásfoglalás³⁷³ kapcsán kiemelésre került, hogy az Európai Unió Bírósága nem a magyar adóhatóság gyakorlatát minősítette jogsértőnek, hiszen az előzetes döntéshozatali eljárás keretében hozott ítélet jogértelmezésként funkcionál folyamatban lévő konkrét ügyekben.

Az állásfoglalás alapján „az adóhatóságnak a jogellenes adókikerülések feltárása körében továbbra sincs az adóalany szándékai kiderítésére vonatkozó kötelezettsége [...]”. Ezt az adóhatósági állásfoglalást, amelynek jogi kötőereje nyilvánvalóan nincs, azért idéztem, mert ez egy jól látható szembesülés az új gyakorlattal, megjegyezve azt is, hogy az állásfoglalás a korábbi bírósági gyakorlat szemlélete alapján került kiadásra.

Az állásfoglalás tehát összecseng a Bíróság a BLP Group ügyben³⁷⁴ hozott ítéletével, melyben megállapította, hogy „az adóhatóság azon kötelezettsége, hogy vizsgálatot indítson az adóalany szándékának megállapítása iránt, ellentétes lenne a héa közös rendszerének azon céljával, hogy – a különleges esetektől eltekintve – az érintett ügylet objektív jellegének figyelembevételével biztosítsa jogbiztonságot, és megkönnyítse a héa alkalmazásához szorosan kapcsolódó intézkedéseket.”

Amennyiben az adóhatóság az adólevonási jog jogszerűtlenségének igazolására azt kívánja bizonyítani, hogy a számlát befogadó adóalany tudott vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszást megvalósító ügylet részese, akkor az adóhatóságnak pontosan adózó szándékát kell kikutatni és megállapítani a vétkességét.

Összefoglalva a fentieket kijelenthető, hogy a jogosulatlan adóforintok kiáramlását csalárd ügyek esetében egyedül az objektív körülmények jól bizonyítottasága akadályozhatja meg. A csalárd ügyletek legvitatottabb részterülete az, amikor adózó ugyan nem vesz részt tevőlegesen a csalási konstrukció kialakításában, de beszerzőként mégis részesévé válik. Azt, hogy jogszerűen élhet-e adólevonási jogával, az dönti el, hogy a tudata átfogta-e az ár és adóelőny okát és célját, vagyis, ahogyan a bírói ítéletek következetesen említik, tudott vagy tudhatott-e a csalásról. A bizonyítási eljárás során tehát elkerülhetetlen adózó szándékának vizsgálata.

³⁷² BARANYI Gábor: A Kúria ítélete az áfalevonási jog korlátozásáról szabálytalanul eljáró beszállító esetén. *Jogesetek Magyarázata* 2013/2. 37.

³⁷³ Az Európai Bíróság döntése után (NAV, 2012.06.28.) https://www.nav.gov.hu/nav/archiv/hirek_sajto/hirek/eu_20120628.html?pagenum=2&allinheading=1_232594&keywords=M0%2CM1%2CM2M3&honap=2014_8

³⁷⁴ „Amint a Bíróság a C-4/94. sz. BLP Group ügyben 1995. április 6-án hozott ítéletének (EBHT 1995., I-983. o.) 24. pontjában megállapította, az adóhatóság azon kötelezettsége, hogy vizsgálatot indítson az adóalany szándékának megállapítása iránt, ellentétes lenne a HÉA közös rendszerének a jogbiztonság szavatolására, illetve arra irányuló céljával, hogy megkönnyítse a HÉA alkalmazásához szorosan kapcsolódó intézkedéseket – a különleges esetektől eltekintve – azáltal, hogy az érintett ügylet objektív jellegét veszi figyelembe.” C-4/94. sz. BLP Group ügyben 1995. április 6-án hozott ítéletének [EU:C:1995:107] 24. pontja

A Tóth és a Mahagében ügyek – különösen azok utóéletének – ismeretében kijelenthető, hogy az adóhatósági tényállás-tisztázás területén jelentős többletkövetelmény fogalmazódott meg a számlakibocsátói mulasztás esetén. A korábbi gyakorlat sokkal szabadabb mérlegelést alkalmazva vonta el a levonási jogot a számlakibocsátó érdekkörében feltárt anomáliák alapján, úgy, hogy a részéről a kellő körültekintés hiányát állapította meg. Ez azt jelentette, hogy a jogszabálysértő körülmény esetében kvázi megdönthetetlen vélelmet állított fel a befogadó tudatállapotát illetően, minimálisan a gondatlan alakzatot feltételezve. Az új követelmény alapján nem lehet ezen említett anomáliákból egyenes következtetést levonni adózó tudatállapotára vonatkozóan, azt a lehetséges mélységig vizsgálni kell. Ennek során azt kell értékelni, hogy adózó az ügylet során birtokába jutott információkat megfelelően mérlegelte-e és megalapozottan jutott-e arra a következtetésre, hogy a partnere magatartásából és egyéb körülményekből nem lehet az ügylet csalárd jellegére következtetni. Ezen értékelés során a legfőbb kérdés az objektív körülményeknek a meghatározása, amelyek alkalmasak ennek a mérlegelésnek az elvégzésére, akár adózó, akár a hatóság által. Ezzel a következő fejezetben kívánok részletesebben foglalkozni.

Természetesen az Európai Bíróság több alkalommal hangsúlyozta azt is, hogy az adóelkerülés és a visszaélések elleni küzdelem az Irányelv elismert prioritásai közé tartozik és az adólevonási jog visszaélésszerűen nem gyakorolható, valamint „a 2006/112 irányelv 273. cikke első bekezdésének megfelelően a tagállamok megállapíthatnak az ezen irányelvben előírtakon kívül más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében.”³⁷⁵

A szintén magyar vonatkozású Signum-ügyben³⁷⁶ továbbgondolásra került az adózói felelősség kérdése. Mindenképpen az ügy specialitása, hogy a Bíróság végzéssel döntött azon körülmény okán, hogy a feltett kérdésre adandó válasz egyértelműen levezethető az eddigi bírósági gyakorlatból. A feltett négy kérdésből – a téma szempontjából – a legfontosabb arra vonatkozott, hogy az adóhatóság megkövetelheti-e általános jelleggel adózótól annak vizsgálatát, hogy a számlakibocsátója rendelkezik-e a szükséges személyi és tárgyi erőforrásokkal a gazdasági esemény teljesítéséhez a teljesítés és az ellenőrzés időpontjában egyaránt, teljesítette-e bevallási és befizetési kötelezettségeit, valamint rendelkezik-e mindezt dokumentáló, formailag megfelelő iratokkal. A Bíróság a fent már elemzett jogeseteket alapul véve megállapítja, hogy ilyen követelmény az adólevonási jogával élni kívánó adózóval szemben általános jelleggel nem támasztható. Természetesen az adóhatóság objektív körülmények feltárással bizonyíthatja, hogy a számlakibocsátó nem lehetett a szolgáltatás nyújtója és ennek következményeként megtagadhatja a levonási jogot akkor, ha egyidejűleg bizonyítja azt is, hogy a számlát befogadó adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az említett szolgáltatások héacsalás részét képezik. A kérdésben szereplő körülmények vizsgálata valóban meghaladja az ellenőrizhetőség racionális korlátait, a bevallási és adófizetési kötelezettség teljesítésének ellenőrzése az adótitok intézménye folytán szinte lehetetlen és az sem életszerű elvárás, hogy a számlakibocsátónak az ellenőrzés időpontjában is produkálnia kell a teljesítéskori feltételeket. Amennyiben az adóelkerülés gyanúja felmerül – és ezt a döntés is elismeri – megkövetelhetőek bizonyos ésszerűen elvárható intézkedések, ezek köre azonban tényállásfüggő, azaz ahogyan a Bíróság fogalmaz „az adott ügy körülményeitől függenek”. Jogalkalmazói oldalról ezen körülmények köre nehezen körülhatárolható, a következő fejezetben kísérletet teszek közeledni a konkrétumokhoz.

³⁷⁵ C-80/11. és C-142/11. sz. ügy 55.pont

³⁷⁶ C-446/15. sz. Signum Alfa Sped Kft. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság ügyben 2016. november 10-én hozott végzés [EU:C:2016:869]

A Bíróság egyik korábbi döntésében³⁷⁷ a fentiekhez hasonló tényállás kapcsán már kimondta, hogy az Irányelvvel ellentétes módon gyakorolja adózó a levonási jogát, ha a szolgáltatás ellenére bizonyítást nyer, hogy azt az alvállalkozó munkaerő, tárgyi feltételek és vagyon híján nem teljesíthette, a költségek tényleges összege helytelenül szerepelt a könyvelésben, valamint a számlakibocsátó részéről nem az arra jogosult írta alá a releváns dokumentumokat, akkor ha a számlakibocsátó tudott vagy tudhatott az ügylet csalárd jellegéről. Ez utóbbi tisztázása a nemzeti bíróság feladata a Bíróság szerint, azaz a felsorolt körülmények és az objektív bizonyítékok közé nem tesz egyenlőségjelet, azt sem említi, hogy bármelyik tényálláselem objektív ténynek minősülhet az adózói tudatállapot bizonyítása érdekében.

Szintén ezt az álláspontot erősíti a PPUH Stehcamp³⁷⁸ ügyben hozott döntés, amelyben az előzetes döntéshozatalra felterjesztő bíróság nem fogadta el azt az álláspontot, miszerint a számla hitelességét elsősorban adózó jóhiszeműsége dönti el. Az ügyben adózó olyan gazdasági szereplőtől fogadott be számlát, amely lényegében nem létezett, nem volt héányilvántartásba véve, adóbevallást nem adott be, adót nem fizetett, beszámolót nem tett közzé, üzemanyag – mint az ügylet alapját képező termék – értékesítésére vonatkozó engedéllyel nem rendelkezett, az ellenőrzés során vezető tisztségviselőjét fellelni nem lehetett. Fontos körülmény, hogy a cégjegyzékbe bejegyzésre került, tehát jogi értelemben létezett, azonban székhelyén nem volt fellelhető, a képviselőre jogosult személlyel minden kapcsolatfelvétel meghiúsult. A nemzeti bíróság szerint nem létező adóalany nem értékesíthet terméket, hiszen nem ruházhatja át azok tulajdonjogát. Az előzetes döntéshozatalra feltett kérdés nem nemlétező gazdasági szereplőt említ, hanem azt kívánja tisztázni, hogy adójogi értelemben megvalósult termékértékesítésnek kell-e tekinteni az ügyletet akkor, ha a termék tényleges értékesítőjének a kilétét nem lehet megállapítani, illetve gyakorolható-e a levonási jog ezen ügylet után. A Bíróság az ítéletében lényegében kizárja a nemzeti bíróság által aggályosnak vélt körülményeket a levonási jog megtagadhatóságának lehetséges bizonyítékai közül. A számlakibocsátónak a termékkel való rendelkezési képességének hiánya álláspontja szerint nem zárhatja ki a termék értékesítését, „mivel az említett termékeket ténylegesen átadták a PPUH Stehcampnek, amely azokat az adóköteles ügyleteihez használta fel.” A Bíróság ugyanezen érvelésében azt is kijelenti, hogy az Irányelv szerinti termékértékesítés fogalma nem azonos a nemzeti jog által lefedett jelentéstartalommal, mivel az magában foglal „bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzen, mintha azok tulajdonosa lenne.” A számlakibocsátó részéről a termékekkel való jogi rendelkezésének hiánya az értékesítésnek nem mond ellent, mivel a termékek ténylegesen átadásra kerültek a Stehcampnek. Ezen következtetés alapján a tárgyi tények lényegében kikerülnek a felhasználható és az adóhatóság által feltárható körülmények tárházából.

Az ítélet konklúziója következik az előző döntésekből, azaz kizárólag adózó pozitív tudattartalma lehet akadálya az adólevonási jog gyakorlásának.

3. Objektív körülmények és a szubjektív felelősség határa

Az adólevonást érintő uniós ítéletek kapcsán változás következett be a hazai bíróságok, ezáltal az adóhatóság gyakorlatában is. Az elmúlt évek tapasztalatai okán az a konklúzió, hogy az Európai Unió Bíróságának ítéletei elsősorban az adólevonási jog, mint az adósemlegesség alapkövének erősítésére, sőt körbebástyázására irányultak, így nem váratlan, hogy egyes adózói

³⁷⁷ C-18/13. sz. Maks Pen EOOD kontra Direktor na Direktsia „Obzhavane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia ügyben 2014. február 13-án hozott ítélet [EU:C:2014:69]

³⁷⁸ C-277/14. sz. PPUH Stehcamp kontra Dyrektor Izby Skarbowej w Lodzi ügyben 2015. október 22-én hozott döntés [EU:C:2015:719]

körök ezt elsősorban a felelősségre vonás lehetőségének szűkítéseként értékelték. Nyilvánvalóvá vált, hogy az addigi gyakorlat meg fog változni, noha az adólevonási jog eddig is védelemben részesült. A hazai bírósági ítéletek indokolása átvette ezt a szemléletet annak ellenére, hogy minden ügy alaptényállása más, tehát nem lehet általánosítani a levont jogi következtetéseket.

A Bíróság következetes és visszatérő indokolása szerint a levonási jog rendszerével nem összeegyeztethető az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy azt követő másik ügylet adókijátszást valósít meg. Az adólevonási jog érvényesíthetősége tehát az általános szabály, annak megtagadása a kivételes esetkör, azaz a bizonyítási teher az adóhatóságot terheli, mégpedig objektív körülményekkel kell bizonyítani azt, hogy az adóalany tudta vagy tudhatta, hogy a vele kapcsolatba került eladó vagy szolgáltatásnyújtó, illetve a láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adókijátszásban vesz részt, illetőleg az ügylet ténylegesen nem közöttük jött létre.

Arra vonatkozóan azonban nincs egyértelmű és határozott taxáció, hogy mi számít objektív körülménynek, illetve azt mivel lehet bizonyítani. A jogalkalmazók jogosan hiányolhatják akár a bírósági döntések indokolásából, akár a felettes hatóságok intézücióiból az objektív körülmények definiálását. Felvetődhet a kérdés, hogy ezen körülmények befolyásolják-e az adóhatóság eddigi szabad bizonyítási rendszerét, egyes tényállásokhoz kapcsolhatóak-e kötött bizonyítékok, azaz csak valamely meghatározott módon lehet-e az adózói felelősséget megállapítani vagy hogyan ítéltető meg az objektív körülmények súlya.

Az általános forgalmi adóra irányuló ellenőrzések során a megállapítások megtételére és realizálására alapvetően az Európai Bíróság jogértelmezését tekintetbe véve a hazai bírósági gyakorlat által elfogadott módon kerül sor. Az uniós döntések hazai alkalmazásának tükrében egyértelműen megfogalmazódott az a „belső iránymutatás”, hogy a bizonyítást nem lehet egyetlen bizonyítékra alapozni, így az eddigiéknél is nagyobb hangsúlyt szükséges helyezni azon szubjektív körülmények objektív bizonyítékokkal való alátámasztására, hogy a számlát befogadó és adólevonási jogot gyakorló adóalany tudott, illetve tudhatott arról, hogy adókijátszásra irányuló ügyletben vesz részt. Meg kell ugyanakkor jegyezni azt is, hogy semmilyen döntés vagy jogértelmezés nem ad tiszta képet arra vonatkozóan, hogy objektív körülményként elegendő lehet csak egy körülmény, vagy tények összességét kell bizonyítékként előtárni adózó tudatállapotának bizonyítására. A jogalkalmazás során felmerülő legfontosabb kérdés nem a mit bizonyítsunk, hanem a mivel és hogyan bizonyítsunk.

A bírósági döntések kapcsán új elemként került az adóhatósági eljárások prioritásai közé adózó tudatállapota, mivel ennek lesz adott esetben szankcionálható következménye. A pozitív tudatállapot büntetőjogi fogalommal élve lehet szándékos és gondatlan az elkövetési magatartáshoz való kapcsolatát illetően. Szándékos elkövetés esetében adózó kifejezetten tudomással bír az ő részvételével létrejött vagy létrehozni szándékozott gazdasági esemény és az adókijátszást megvalósító magatartás közötti kapcsolatról. A „tudhatott volna” formula lényegében gondatlan, kellő körültekintést nélkülöző magatartást feltételez, adózó ebben az esetben ugyan nem aktív alakítója az adókijátszás valamely alakzatának, azonban arról az általánosságban megkövetelt vagy akár az ő gazdasági kapcsolataiban is következetesen gyakorolt körültekintéssel tudomást szerezhetett volna.

Sok esetben a szándékosság bizonyítása adóhatósági eszközökkel igen nehéz, különösen úgy, hogy a bizonyítás közvetett bizonyítékokon alapszik. Amennyiben ezt a szándékot nem sikerül

bizonyítani az ellenőrzés során, az adólevonási jog akkor vitatható el, ha az adóellenőrzés során az kerül feltárásra, hogy az adóalany tudhatott a csalásról, azaz az ügylet során tanúsított gondatlan magatartását szükséges bizonyítani.

A jogorvoslati döntések döntő többsége azt a magyarázatot tartalmazza az ellenőrzési eljárás legfontosabb momentumaként, hogy azon tények, körülmények meghatározása, amelyek alapján megállapítható, hogy az adólevonási jogát érvényesítő adóalany tudhatott a számlakiállító csalárd szándékáról, magatartásáról, kizárólag a konkrét ügy tükrében lehetséges.

A Kúria egy közigazgatási határozat felülvizsgálatának ügyében meghozott ítéletében³⁷⁹ lefektette azon logikai lépéseket, amelyeket az áfa levonási jog elbírálásánál követni kell láncolatlan ügyek esetében. Először azt kell vizsgálni, hogy van-e ésszerű indoka a láncolat létrejöttének, a második szempont az, hogy keletkezett-e adóelőny és csak harmadik lépésként kell vizsgálni azt, hogy a számlabefogadó tudott vagy tudnia kellett – arról, hogy adókijátszásban vett részt. Három kötelező elem fennállta szükséges tehát az adólevonási jog elvitatásához.

3.1. Releváns tényállások

A fenti folyamatok eredményeként kimondva vagy inkább kimondatlanul érlelődött egy elvárás leginkább a Kúria felé, hogy a hazai joggyakorlat egységessé és átláthatóvá tétele céljából fogalmazza meg azon sarokpontokat, amelyek mind az adóhatóság és a jogorvoslati fórumok, mind az adózók számára egyértelművé teszik a kötelezettségeik határait.

A Kúria kialakult joggyakorlatában három, a téma szempontjából releváns és az ítéletekből jól kirajzolódó tényállástípus különböztethető meg³⁸⁰:

- a) Gazdasági esemény hiánya
- b) Felek közötti gazdasági esemény hiánya
- c) Másik fél csalárd magatartása

Az első esetben a tudati elem vizsgálatára nincs szükség, ugyanis a meg nem történt eseményről történő számla befogadása teljes bizonyossággal szolgál a pozitív tudati állapot fennállásáról, vagyis adózó bizonyosan adókijátszás részese. A második két esetkörben viszont az adóhatóságot bizonyítás terheli annak körében, hogy b) adózó tudott vagy tudhatott arról, hogy a gazdasági eseményt nem a partnere teljesítette, illetve c) tudott vagy tudhatott a csalárd magatartásról. Ebben a körben tehát fontos a szubjektív felelősség vizsgálata.³⁸¹ A Kúria egy megállapításában jól összefoglalja az utóbbi években bekövetkezett és követendő joggyakorlatot, miszerint „az olyan adóhatósági gyakorlat, mely az adólevonáshoz elvárt kellő körültekintés keretében ténylegesen objektív felelősséget hárít a vevőre az értékesítési lánc korábbi szakaszaiban történt szabályszegésekért, nem tekinthető arányosnak vagy ésszerűen elvárhatónak”³⁸².

Az Európai Unió Bírósága által meghatározott irányvonalak mellett kialakult bírósági gyakorlat rögzítése és az egyértelmű irányok kijelölése céljából fogalmazta meg a Kúria Közigazgatási-

³⁷⁹ Kfv.I.35.576/2016/7.

³⁸⁰ Kfv. I.35.452/2015/5.

³⁸¹ Kfv.I.35.802/2015/7.

³⁸² Kfv. I.35.611/2012/4.

Munkaügyi Kollégiuma a fenti esetszoportokra vonatkozóan véleményét³⁸³, amely a fenti esetköröket érintően tartalmazza azt a szövegszerű iránymutatást, amely korábban csak a jogértelmezésekből rajzolódott ki:

- „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 adókiadásról, 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 adókiadásról, 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 adókiadásról, adócsalásról.”

A KMK vélemény 2016-ban került kiadásra és azt követően mind az adóhatósági gyakorlatban mind a bírósági ítéletekben követelménnyé vált a feltárt tényállás pontos beazonosítása az adózói tudatállapot tükrében. A következőkben ezen esetekre térek ki néhány jogesetet is érintve. Ezen jogesetek valós tényállás-elemek alapján kerültek összeállításra, de nem konkrét eljárásból származnak, céljuk az egyes tényállás-típusok modellezése.

3.2. A számla mögött nincs valós gazdasági esemény

Hiteltelennek minősül a számla, ha az abban feltüntetett gazdasági esemény egyáltalán nem valósult meg (az adózó nem szerzett be terméket, nem vett igénybe szolgáltatást). A gazdasági esemény hiánya olyan körülmény, amely a kellő körültekintést nyilvánvalóan kizárja, így a bírósági gyakorlat sem vár el további bizonyítást a számlabefogadó gondos vagy gondatlan eljárására vonatkozóan.

A korábbi és a jelenlegi bírósági gyakorlat szerint is, amennyiben az adóhatóság bizonyítja, hogy a levonási joggal érintett gazdasági esemény nem valósult meg, a valóságban végbe nem ment gazdasági eseményről kibocsátott számla fiktívnek minősül és a számla alapján a számlát befogadó adóalany adózó adólevonási jogát el kell utasítani. Ebben az esetben fel sem merülhet a számlát befogadó adóalany tudattartalmának a vizsgálata, hiszen a számla tartalmi hiteltelensége nem a számlát befogadó adóalanyon kívül álló okból következett be³⁸⁴.

Az első tipikusnak mondható esettanulmány szerint adózó levonható adóként szerepeltette két számlakibocsátója által kibocsátott számla áfa tartalmát, amelyek termékértékesítésről (tintapatron) kerültek kiállításra. Az „A” számlakibocsátó társaság közvetlen beszállítója tényleges működést nem mutató cég, annak partnerei a kapcsolódó vizsgálatok által megerősítetten adóhatósági eszközökkel elérhetetlen vállalkozások, az általuk továbbszámlázott áru eredete, valamint a szállítás megtörténte nem nyert bizonyítást. Személyi összefonódás is feltárára került, a nyilatkozatok a kölcsönös bizalmat, barátságot jelölték meg az ügyletkötés alapjaként. A láncolatban résztvevő társaságok forgalma azonnal az alakulást követően futott fel több száz milliós nagyságrendűre. A láncolat elején álló társaságok adószámát az adóhatóság vagy felfüggesztette vagy törölte. Az átutalások rövid időintervallumon belül, egymást követő napokon futottak végig a láncolaton, a láncolat végén pedig az átutalt összegeket magánszemélyek felvették.

³⁸³ 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény

³⁸⁴ Kfv.III.3 5.601/2015/5. „A felperes tudattartalmának vizsgálatára, és ezzel összefüggésben annak elemzésére, hogy az alperes által feltárt bizonyítékok ezen tényező igazolására is alkalmasak-e, csak akkor kerülhet sor, ha az elsőfokú bíróság értékelése szerint a gazdasági események a számlakibocsátók és a felperes között megvalósultak.,,

A „B” számlakibocsátó beszállítói esetében a kapcsolódó vizsgálatok azt állapították meg, hogy a szállítások nem történhettek meg szállítóeszköz, alkalmazottak, rendelkezésre álló raktár, telephely hiányában. A számlakibocsátók ebben az esetben is elérhetetlenek, jogszabályi (bevallási, adófizetési stb.) kötelezettségüknek nem tettek eleget.

Az adóhatóság a fenti körülményeket és feltárt bizonyítékokat összességében értékelve azt állapította meg, hogy a gazdasági események nem történhettek meg, ezért adózó által befogadott számlákon szereplő beszerzések valótlanok. Ezen körülmények megléte tehát nem tette szükségessé adózó tudatállapotának vizsgálatát.

Egy másik hasonló esetben az adóhatóság az adózó által a számlakibocsátó társaságtól gépjármű assistance szolgáltatásról befogadott számlákat fiktívnek minősítette, és a számlák alapján adózó adólevonási jogát elutasította. Kifejtette, hogy a számlákban feltüntetett gazdasági események nem valósultak meg, ezért a számlák nem hiteles dokumentumok. A megállapított tényállás szerint a számlakibocsátó olyan szolgáltatás nyújtására vállalt kötelezettséget, amely teljesítéséhez szükséges feltételekkel (pl. járművek, személyzet, szaktudás) nem rendelkezett, fő tevékenysége lakó- és nem lakóépület építése volt. A társaság tisztségviselői csupán közvetítői szerepükről nyilatkoztak, annak ellenére, hogy a kibocsátott számlán, teljesítésigazoláson, a keretszerződésben nem közvetítés szerepelt. Az adóeljárás során a számlakibocsátó, illetve adózó nem tudott megnevezni gépjármű assistance szolgáltatásban közreműködőket, üzleti partnereket, és egyáltalán nem merült fel olyan adat, amely alvállalkozói munkavégzésre utalna.

Az adóhatóság az adózó által számítógép-alkatrészek értékesítéséről befogadott számlákat fiktívnek minősítette, és a számlák alapján adózó adólevonási jogát elutasította. Kifejtette, hogy a számlákban feltüntetett gazdasági események nem valósultak meg, ezért a számlák nem hiteles dokumentumok. Az ellenőrzés során nem merült fel olyan tény vagy körülmény, amely igazolná a számlakibocsátó teljesítését, ilyen bizonyítékot adózó sem tudott rendelkezésre bocsátani, kizárólag a banki átutalásokra hivatkozott. Sem szerződés, sem raktár-, készletnyilvántartás, az áru átadás-átvételét igazoló dokumentumok, szállítólevelek, garancialevelek nem álltak rendelkezésre. A számlakibocsátónak alkalmazottai és tárgyi eszközei nem voltak. A logisztikai folyamatról a felek részben eltérően nyilatkoztak.

Egy 2014-ben hozott kúriai döntés³⁸⁵ jelentős nóvumot tartalmaz az eddigiekkel szemben. Az ügy tényállása alapján adózó számítástechnikai eszközök és tonerek beszerzéséről fogadott be számlát A Kft.-től. Az eszközök továbbértékesítésre kerültek többek között a B Kft. felé. A Kúria – egyetértve az adóhatóság döntésével – megállapította, hogy adózó és A Kft. nem állt tényleges kereskedelmi kapcsolatban egymással, ahogy adózó sem végzett valós gazdasági tevékenységet, adózó feladata kizárólag az eszközök megfinanszírozása volt a szállító részére. Sem a szállító, sem adózó nem rendelkezett az áruk tulajdonjogával, csak közvetítői tevékenységet látott el, a bizonylatok szerinti szállítói fiktívek voltak.

A Kúria döntésének lényege a következőkből olvasható ki: „Jelen ügyben irányadó tényállás szerint [...] a felperes nem volt a számlák szerinti termékértékesítés szereplője, a számláknak megfelelő valós gazdasági események hiányában pedig fel sem merülhet a kellő körültekintés vizsgálata, hiszen a számla tartalmi hiteltelensége nem a felperesen kívül álló okból következett be.”

³⁸⁵ Kfv.V.35.180/2013/17.

A fentiek értelmében a számla hiteltelenségét bizonyítja az, ha a teljesítés nem az azt kiszámlázó gazdasági társaságnak tudható be és ebben az esetben a tudattartalom vizsgálata nem feladata az adóhatóságnak.

A valós gazdasági esemény hiányát állapította meg a Kúria azon adózó esetében is³⁸⁶, aki az egyébként Kínából beszerzett terheségi csikokat már felárzva szerezte be partnereitől, akik a már felárzott értékesítések utáni adófizetési kötelezettségeiknek nem tettek eleget. A számlák szerinti ügyleteket tényleges szállítás nem kísérte. A nyilatkozatok alapján bizonyítást nyert, hogy az ügylet célzata elsősorban nem adóelőny elérése, hanem pénzügyi hitelhez szükséges forgalom generálása. Fontos az ilyen ügyleteknél megjegyezni, hogy az ügylet adójogi megítélését a célzat elsődlegesen nem adójogi jellege nem befolyásolja. A Kúria megállapította a valós gazdasági esemény hiányát, ezzel együtt a rendeltetésszerű joggyakorlás megsértését és az adókijátszás megvalósulását.

Ezek tehát a tipikus példák a KMKállásfoglalása szerinti első tényállás-típusra és láthatóak azok a feltárható tényállás-elemek is, amelyek közigazgatási eszközökkel elérhetőek.

3.3. A gazdasági esemény nem a számlán szereplő felek között jött létre

Ebben az esetkörben az ellenőrzés nem tudja minden kétséget kizáróan bizonyítani, hogy a számlabefogadó részéről nem történt termékbeszerzés, szolgáltatás-igénybevétel, azaz a gazdasági esemény megtörténte nem cáfolható adóhatósági eszközökkel. A gazdasági esemény tehát megerősítést nyer (a megrendelt áru leszállításra került, az ingatlan felépült, a felújítás megtörtént, az adózó rendelkezett a termékekkel), azonban a teljesítés bizonyíthatóan nem a számlakibocsátónak, hanem valamely harmadik személynek, vagy akár magának az adólevonási jogot gyakorló adóalanynak tudható be (a biztonsági őrzést saját alkalmazottakkal végzi, a termék ismeretlen forrásból származik).

A számla alapján teljesítő felek vonatkozásában ez kétféle relációt ölelhet fel. A bizonyítás szempontjából a legegyszerűbb eset, ha a két fél között semmilyen kapcsolat nem volt. Ezt támasztja alá az, ha a számlát kibocsátó fél nem ismeri el az ügylet létrejöttét, illetve cáfolja a befogadóval fennálló gazdasági kapcsolatot és – tegyük hozzá – a többi tényállás-elem is ezt támasztja alá. A másik tipikusnak mondható esetkör, ha a felek között volt kapcsolat (szerződés, számla, egyéb dokumentumok és mindketten megerősítik azt), azonban egyértelművé válik, hogy a számlán szereplő gazdasági eseményt a számla kibocsátója nem teljesíthette (mert például nem rendelkezett az ahhoz szükséges személyi állománnyal).

A Kúria gyakorlata kiemelt jelentőséget tulajdonít három tényálláselemnek, melyek együttes fennállása azt támasztja alá, hogy a számlán szereplő felek közötti gazdasági esemény a valóságban megtörtént:

- a számlakibocsátó adóalany,
- a számlakibocsátó az adóhatóság számára elérhető,
- a számlakibocsátó elismeri a gazdasági esemény létrejöttét.

A fenti három tényálláselem fennállása ugyanakkor még bizonyosan nem jelenti a levonásba helyezett bizonylat automatikus elfogadhatóságát. Amennyiben ezek a körülmények fennállnak, az adóhatóságnak még joga és lehetősége van a számla hiteltelenségét bizonyítani úgy, hogy a bizonyítékok zárt rendszert alkossanak és azokból kizárólag ez a megállapítás következhesen.

³⁸⁶ Kfv.I.35.184/2017/6.

A következőkben néhány tényállást vizsgálok meg elsősorban abból a szempontból, hogy mely körülmények bírnak relevanciával az adóhatósági megállapítás során.

A Kúria döntésének³⁸⁷ alapjául szolgáló tényállás szerint adózó építéshez munkálatokról fogadott be számlát alvállalkozójától, azonban az adóhatóság bizonyítási eljárása feltárta, hogy a számlakibocsátó vállalkozó nem ismeri adózót, számára számlát nem állított ki, a gazdasági eseményre utaló dokumentumokat könyvelésében nem szerepeltet. Adózó egy, a számlakibocsátóval jogviszonyban nem álló személlyel tartotta a kapcsolatot, az ellenértéket készpénzben neki adta át. Ez a Kúria indokolása szerint egyértelmű és objektív körülmény arra vonatkozóan, hogy adózó oldalán „nem merülhetett fel okszerűen az adókijátszás elkerülése érdekében tett ésszerűen elvárható intézkedések megállapíthatósága”. Ezen túlmenően adózó megrendelőinél esetlegesen fellelhető minőségi tanúsítványok sem támasztották alá a teljesítést. Ezen ügyben teljesen egyértelműen bizonyítható volt az, hogy adózó bizonyosan nem állt kapcsolatban a számlakibocsátóval és teljesen egyértelmű az is, hogy erre semmilyen, a kellő körültekintés körébe vonható intézkedést nem tett.

Ezen tényállás-típushoz kapcsolódó esettanulmányban az alábbi objektív körülmények kerültek feltárásra, amelyek adózó részéről az lésszerűen elvárható intézkedés¹ hiányát támasztják alá:

- Adózó semmilyen tevékenységet nem igazolt, amely alkalmas lett volna arra, hogy felismerje azt, hogy az adólevonással járó ügylet ténylegesen adóelkerülést valósít meg. Adózó nem tájékozódott a számlakibocsátó helyzetéről, a törvényes képviselőjéről, a ténylegesen eljáró személy eljárási jogosultságáról, melynek következtében egy olyan személy érdekeltségi körébe tartozónak gondolta a hivatkozott társaságokat, melyekkel ez a személy nem állt kapcsolatban.
- Objektív körülmény adózó ügyvezetője és a számlakibocsátó társaság nevében az ügyleteket bonyolító, de azzal hivatalos kapcsolatban nem álló személy közötti több éves „barátság”, nyilatkozatokkal megerősített kapcsolat.
- Objektív körülményként került értékelésre az adózó részére szolgáltatást teljesítő időszakonként változó társaságok közötti személyi összefonódás.
- Adójogi szempontból nem volt elfogadható az egyes társaságok folyamatos cserélődése sem többszereplős beszerzési láncolat esetében, mivel az alkalmazotti kör nem változott.

Ezen körülményekből levonható lett volna az a következtetés, hogy adózó felismerhette volna a számlakibocsátói oldalon mutatkozó egyértelmű adókijátszási célzatot.

A vagyoni védelmi szolgáltatások körében viszonylag gyakran feltárt tény, hogy a gazdasági esemény nem a felek között jön létre, a megrendelő részére a számlakibocsátóval semmilyen jogviszonyban nem álló más vállalkozások vagy be nem jelentett magánszemélyek teljesítik a szolgáltatást. Ezen tipikusnak mondható esetekben nem kerül elvitatásra a szolgáltatás elvégzése, azonban az adókötelezettséget bevalló vagy be nem valló alvállalkozó és a munkát ténylegesen elvégző személye eltér.

Fontos jogszabályi kritérium ebben a tevékenységi körben, hogy az alvállalkozó csak a megbízó engedélyével és kifejezett hozzájárulásával adhatja tovább a munkát más vállalkozásoknak.³⁸⁸

³⁸⁷ Kfv.V.35.659/2014/7.

³⁸⁸ 2005. évi CXXXIII. törvény a személy- és vagyoni védelmi, valamint a magánnyomozói tevékenység szabályairól 14. § (1) Az e törvény hatálya alá tartozó tevékenység szolgáltatására irányuló szerződést írásba kell foglalni.

A második esettanulmányban az adóhatóság az alábbi körülmények alapján látta megállapíthatónak adózó felelősségét a számlabefogadás során:

- Az alvállalkozó nem tüntette fel a számlán, hogy az közvetített szolgáltatást tartalmaz, noha alkalmazottakkal nem rendelkezett és a tényállás teljessége arra utal, hogy ő egyedül nem, csak más partnerek bevonásával teljesíthette a megbízást,
- A megbízó nem járult hozzá más alvállalkozó igénybevételéhez, noha a szerződés annak lehetőségét tartalmazta,
- A megbízó ügyvezetője úgy nyilatkozott, hogy „sejtette” más vállalkozások részvételét, de nem tett semmilyen intézkedést arra vonatkozóan, hogy tisztában legyen azzal, hogy a bizalmi jellegű szolgáltatásnak tekinthető megbízást ténylegesen ki teljesíti. Nem kérte továbbá alvállalkozójától az önapló vagy más, a munka elvégzését hitelt érdemlően bizonyító dokumentum bemutatását sem,
- Fenti dokumentumok nem kerültek becsatolásra az adóhatósági ellenőrzés során sem,
- Az alvállalkozó a tevékenységéhez szükséges engedéllyel nem rendelkezett.

Az ügybeni tényállás alapján jól kirajzolódik adózónak az ügyletkötéskor és annak megvalósítása során tanúsított hanyag magatartása, amely nemcsak egy elemből tevődik össze, hanem a gazdasági esemény egészét átfogja. A legfontosabb kérdés a jogalkalmazói és adózói oldalról egyaránt az lehet, hogy hol húzódik meg a „megállapíthatóság” határa, adózónak mennyire „kell” odafigyelnie az ügyletre, melyek azok a legfontosabb kritériumok, amelyeket szem előtt kell tartani az ügylet egésze során.

Ebben a körben megemlítem a Kúria döntését³⁸⁹, amelyben hasonló szolgáltatás esetében kimondta, hogy az a tény, hogy a felperes nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, nem tekinthető olyan objektív körülménynek, amelyből arra lehetne következtetni, hogy a felperes tudott vagy tudnia kellett volna a hozzáadottérték-adó kijátszására irányuló szándékról.

Az adóhatóság elvitatta adózónál két beszerzett tehergépjármű után felszámított általános forgalmi adó levonását az alábbi tényállás alapján:

- A gépjárművek értéke az EUROTAX alapján a valós érték többszöröse volt, az eladónál végzett esetleges felújításról semmilyen dokumentum nem került bemutatásra, adózó erről érdemi információval nem is rendelkezett,
- A gépjárművek csak 1-2 napig voltak a számlakibocsátó tulajdonában,
- A gépjárművek az átvételkor nem voltak menetképesek,
- A vételárát készpénzben fizette az eladónak,
- A vételár fedezetét kölcsön biztosította, annak tényleges megléte azonban nem volt alátámasztható,
- Az eladó és a vevő ismerték egymást, adózó ügyvezetője baráti viszonyként nevezte meg a számlakibocsátó társaság törvényes képviselőjével való kapcsolatát,
- Adózó nem adott érdemi választ arra a kérdésre, hogy miért a szóban forgó számlakibocsátótól szerzett be gépjárművet, máshol nem is érdeklődött hasonló gépjárművek után.
- A számlakibocsátó nem teljesítette adófizetési kötelezettségét.

(2) A személy- és vagyonvédelmi tevékenységet folytató vállalkozás a szerződés teljesítése érdekében további vállalkozással kizárólag a személy- és vagyonvédelmi tevékenység végzésére eredetileg megbízást adó előzetes hozzájárulásával köthet szerződést. Az alvállalkozó a szerződés teljesítése érdekében további alvállalkozóval nem köthet szerződést.

³⁸⁹ Kúria Kfv. I. 35.611/2012.

A tényállás összessége megalapozottan vezethetett arra az adóhatósági következtetésre, hogy az ügylet célja az adókijátszás, amellyel a vevő teljes mértékben tisztában volt, a szándékegység nem kérdéses. A számlát befogadó adózó szándékos részvételének bizonyítottsága hiányában ugyanakkor csak a „tudomással kellett volna bírnia” alakzat állapítható meg, a kvázi gondatlan alakzat alkalmazása kifejezetten enyhe konklúzióknak minősül.

Láncolatos gabonaügyben a Kúria elé került ügyben a másodfokú döntés az első fokú adóhatóság döntését helybenhagyta és megállapította, hogy a számlakibocsátók által kiszámlázott gazdasági események nem a felek között jöttek létre³⁹⁰. A láncolatban szereplő több társaság tényleges tevékenységet nem folytatott, elérhetetlenek, bevallási és adókötelezettségeiknek nem tettek eleget. Ezen tényeket, azaz a számlakibocsátók mulasztását – a másodfokú határozat indokolása szerint – nem lehet adózó terhére felróni, ez tehát nem tekinthető objektív körülménynek. Az indokolás folytatása szerint az adóhatóság adózó iratanyagából, a kapcsolódó vizsgálatok és nyilatkozatok alapján feltártakból nem tudott meggyőződni a gazdasági események megtörténtéről. A Kúria ítélete is kiemeli, hogy az adólevonási jog gyakorlásához a nemzeti és uniós jog nem ír elő egyéb bizonylatot, rendeltetészerű joggyakorlás esetén azonban az adózónak rendelkeznie kell ügyleteit, számláit alátámasztó konkrét, ellenőrizhető valós adatokkal, bizonylatokkal. Ez utóbbit objektív körülményként is értékelte a Kúria, kiemelve azt is, hogy adózó a gabonabeszerezést illetően semmilyen lényeges információt nem bocsátott az adóhatóság rendelkezésére. A szállítással kapcsolatosan a gépjárművezetők rendelkeztek információval a szállítás körülményeire vonatkozóan, azonban a beszerzés és a felrakodás helyét megjelölni nem tudták. A megjelölt felrakodási helyek gabonaraktárainak képviselői, illetve a települések őstermelői a számlán beszerzőként megjelölt vállalkozásokat nem ismerték, ezért megállapítható volt, hogy a megjelölt forrás nem valós, a bemutatott kísérődokumentumok valótlan adatokat tartalmaznak. További objektív körülményként került értékelésre az is, hogy a számlaláncolatot képező gazdasági társaságok képviselői érdemi információval nem rendelkeztek, ellentmondó nyilatkozatot tettek.

Az élelmiszerkereskedelem kapcsán fontos kitérni a jogszabályi háttérre, amely a kereskedelemben résztvevőkre többletkötelezettséget telepít. Ebben a tárgykörben megemlíthető hazai³⁹¹ és uniós³⁹² joganyag is, amelyek az élelmiszerek nyomon követhetőségét szabályozzák. A fenti esetben nem kérdés, hogy ezek az előírások nem kerültek betartásra.

³⁹⁰ Kfv.V.35.128/2012/15.

³⁹¹2008. évi XLVI. törvény az élelmiszerláncról és hatósági felügyeletéről

16. § (1) Az élelmiszer-előállítás folyamatának nyomon követhetősége és – a szükséges esetekben – az élelmiszer forgalomból történő visszahívhatósága érdekében az élelmiszerlánc valamennyi szereplőjének az e törvény végrehajtására kiadott jogszabályban, valamint az Európai Unió közvetlenül alkalmazandó jogi aktsaiban meghatározott nyomon követhetőségi eljárást kell létrehoznia, és ahhoz kapcsolódóan naprakész dokumentációs rendszert kell működtetnie az élelmiszerek, a takarmányok, az élelmiszertermelésre szánt állatok, valamint az élelmiszerbe vagy takarmányba bekerülő vagy vélhetően bekerülő egyéb anyagok tekintetében.

³⁹² Az Európai Parlament és a Tanács 2002. január 28-i 178/2002/EK rendelete az élelmiszerjog általános elveiről és követelményeiről, az Európai Élelmiszerbiztonsági Hatóság létrehozásáról és az élelmiszerbiztonságra vonatkozó eljárások megállapításáról

18. cikk

(1) A termelés, feldolgozás és forgalmazás minden szakaszában biztosítani kell az élelmiszerek, a takarmányok, az élelmiszertermelésre szánt állatok, valamilyen élelmiszerbe vagy takarmányba bekerülő vagy vélhetően bekerülő egyéb anyagok útjának nyomon követhetőségét.

(2) Az élelmiszer- és takarmányipari vállalkozóknak gondoskodniuk kell arról, hogy azonosítani tudják azon személyeket, akikről az élelmiszert, takarmányt, az élelmiszertermelésre szánt állatot, valamilyen élelmiszerbe vagy takarmányba bekerülő vagy vélhetően bekerülő egyéb anyagot kapják.

Ennek érdekében a vállalkozóknak rendelkezniük kell olyan rendszerekkel és eljárásokkal, amelyek lehetővé teszik az ilyen információk eljuttatását az illetékes hatóságokhoz azok kérelmére.

A megállapítás teljes mértékben megalapozott, kérdésként merül fel, hogy hasonló tényállás esetén melyek a döntő tényállás-elemek, azaz valóban alátámasztott lehet-e a megállapítás és adózó pozitív tudattartalma, ha fentieknek csak egy része bizonyítható. Kijelenthető-e, hogy bizonyos tények minden mástól függetlenül alátámasztják adózó felelősségét, vagy előre meg nem határozható tények együttes fennállása alapozza meg az adóhatósági megállapítás lehetőségét, ami korántsem megdönthetetlen a jogorvoslati fórumokon. Ez – álláspontom szerint – jelentős bizonytalansághoz vezet a jogalkalmazói oldalon.

3.4. Számlakibocsátó csalárd magatartása

Az adósemlegesség elve alapján adózót maradéktalanul megilleti az adólevonási jog akkor is, ha a számlázási láncolatban az abban résztvevő vállalkozások az adózó által bonyolított ügylettől függetlenül vagy azt érintve, de adózó tudta nélkül adókijátszásban vesznek részt, ezzel adóelőnyre tesznek szert. Ezen esetkör azért tér vagy térhet el az előző fejezetben foglaltaktól, mert egyrészt létrejött a gazdasági esemény, másrészt formailag és tartalmilag is létrejön az ügylet a számlabefogadó és a terméket értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó között. A számlakibocsátói oldalon azonban szándékos adóelkerülő magatartás lelhető fel, ami a befogadói oldalon akkor jár relevanciával, ha az adóhatóság bizonyítja azt, hogy adózó erről tudott vagy tudnia kellett.

Tipikus példa a nagy humánerőforrással járó gazdasági események csoportja, amely során adózó a munkát sújtó adóterhek áthárításával és meg nem fizetésével, valamint áfa levonási jog generálásával képez adóelőnyt. Ilyen történik azokban az esetekben, amikor az alkalmazottakat ténylegesen foglalkoztató társaság szándékosan átjeleníti egy „kiüresített” cégbe, a munkavégzési körülmények változatlanul hagyása mellett. A számlakibocsátó járulékokat és más adóterhet sem fizet, az alkalmazottak megkapják a bérüket és jogilag a számlakibocsátó társasággal kerülnek jogviszonyba, tehát nem lehet azt mondani, hogy a gazdasági esemény (legyen az őrzés-védés vagy takarítás) nem a felek között jött létre.

Bizonyítási szempontból talán ez az esetkör görgeti a legnagyobb nehézséget az adóhatóság elé és széles körű bizonyítással, a begyűjtött bizonyítékok alapos mérlegelésével lehet csak eredményt elérni a szándékot érintő tényállás-tisztázás terén. A számlakibocsátó csalárd magatartására és egyáltalán az ügyletkötésre nagy valószínűség szerint azért kerül sor, mert éppen az adóelkerülő szándék kapcsán jelentős árcsökkenés tapasztalható más versenytárshoz képest. Az első kérdés az lehet, hogy adózó egy ilyen ügylet során tudomással bír-e az árelőny és az adóelkerülő magatartás kapcsolatáról, a második kérdés pedig, hogy ez bizonyítható-e. A következő fejezetben látni fogjuk azt is, hogy önmagában az árelőny nem objektív körülmény, ez nem alapozza meg az adólevonási jog elvitatását.

A Kúria³⁹³ megállapította a rendeltetésellenes joggyakorlás fennálltát egy olyan ingatlan adásvételi szerződés kapcsán, amely ügylet során az ingatlant terhelő jelzálog jogosultja és az ingatlant bérlők nem kerültek bevonásra, tájékoztatást nem kaptak, a vételár kifizetésére nem került sor, csak az ellenőrzés során került bemutatásra egy váltó. Ezen túlmenően a Kúria súlyt adott annak a körülménynek, hogy a szerződés csak a minimális elemeket tartalmazta, a szerződés nem tartalmazott kitélt a jelzálogjogra vonatkozóan, illetőleg a felek bizalmi kapcsolatban álltak egymással. A Kúria álláspontja szerint ezen körülmények összességében

(3) Az élelmiszer- és takarmányipari vállalkozóknak rendelkezniük kell olyan rendszerekkel és eljárásokkal, amelyek lehetővé teszik azoknak az egyéb vállalkozásoknak az azonosítását, ahová termékeiket szállítják. Ezeket az információkat az illetékes hatóságok kérésére a hatóságok rendelkezésére kell bocsátani.

³⁹³ Kfv.I.35/2017/13.

alátámasztották, hogy a jogügylet adóelőny elérésére irányult. Ezen szándék adójogi értékelésének eredménye volt a Kúria által szintén jogszerűnek ítélt 200 %-os adóbírság is, mivel a szándékosan jogtalan adóelőnyt célzó bizonylat befogadása a könyvelés valótlanágát eredményezte.

4. Objektív körülmények a konkrétumok szintjén

Az adóhatósági gyakorlatot közvetlenül befolyásolja a másodfokú adóhatóság és a bíróság iránymutatása, így az utóbbiak szemléletváltása rövid időn belül beszívargott a hatósági jogalkalmazásba is. Az ítéletekből – a fenti jogesetekkel egyezően – kiszűrhető volt néhány körülmény, amelyek a bírósági döntésekben objektív körülményként elfogadásra kerültek és amelyek a továbbiakban felhasználhatóak lehetnek a bizonyítás során:

- személyi összefonódás, az üzleti kapcsolatot meghaladó viszonyrendszer a gazdasági eseményt, vagy a láncolatot működtető személyek között,
- kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek,
- negatív árrés,
- számlatömb kiállításának időpontja korábbi, mint a megvásárlás időpontja,
- tárgyi és humán erőforrás hiánya,
- azonos székhelycím, adott esetben székhelyszolgáltatók szerepe
- adózóval szerződéses kapcsolatban nem álló magánszemélyek ügyletkötése adózó nevében,
- még be nem jegyzett képviselővel kötött szerződés,
- stb.

A felsorolt körülmények esetlegesek, példálózó jellegűek és kizárólag a gyakorlat által feltárt határait jelöli ki a bizonyítás lehetséges irányainak. A Bíróság ítélkezési gyakorlata által kreált jogi fogalom az adólevonási jog összefüggésében nem került kitöltésre pontos tartalommal. A legtöbb tárgyban született ítélet a kellő körültekintést negligáló objektív körülmények fennállását csak az adott ügy vonatkozásában tartja megállapíthatónak. A következőkben – nem a teljesség igényével – néhány olyan jogértelmezést mutatok be, amely az objektív körülmény mint fogalom kereteit segít meghatározni anélkül, hogy azt tartalommal teljesen kitöltené.

Ezen témában folytatott kutatómunkám arra irányult, hogy különösen a Kúria gyakorlatában melyek azok az adóhatósági tényállásokból kiragadott körülmények, amelyek egyértelműen nevesítésre kerültek mint „objektív körülmény”. Előrebocsátom azt, hogy ez korántsem teljes felsorolás, pontos receptet pedig ne is várjunk, hiszen az ügyek és azok részletei igen különbözőek lehetnek.

A Kúria megállapította³⁹⁴, hogy az Európai Bíróság C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyekben hozott ítélete nem lehet hivatkozási alap, amennyiben a számlakibocsátó és a számlabefogadó nem egymástól független jogalanyok, mivel a hivatkozott ügyek tényállásai egymástól független partnerek esetében szolgál iránymutatásul. Kapcsolt vállalkozások esetében tehát ez a jogértelmezés kizárja a tudatállapot vizsgálatára vonatkozó adóhatósági bizonyítási kötelezettséget és a kapcsolt vállalkozások képviselői részéről szándékegyeséget vélelmez.

³⁹⁴ Kfv.I.35.005/2012/7.

Másik ügyben³⁹⁵ a bíróság a matematikai ellentmondás alapján látta objektíven bizonyítottnak adózó tudattartalmát. Egy gabonakereskedelemmel kapcsolatos ügylet vizsgálata során került sor az adólevonási jog elvitatására. Az iratokban rejlő ellentmondás már önmagában objektív körülménynek minősül, mely iratok közül a bíróság kiemelt jelentőséget tulajdonított a termékmérleg adatainak. A termékmérleg beszerzési és értékesítési oldala több száz tonnányi eltérést mutatott, a beszerzett és értékesített árumennyiségek nem voltak összehasonlíthatóak. Ezen túlmenően a számlakibocsátó társaságoknál az infrastrukturális hiányosságok is kimutathatóak voltak a fiktivitás „szokásos” jegyeivel.

A Kúria egy másik döntése³⁹⁶ szerint a kellő körültekintés, az elvárható gondosság fel sem merülhet a konkrét tényállás alapján, mivel a „megrendelő hatósági engedélyhez kötött olyan építési munkát végzett, melynek nagyságrendje, a vele szemben támasztott minőségi követelmények, a munka- és gépigényessége megkívánta volna a beszállító partner fokozottabb ellenőrzését.” A feltárt tényállás szerint a megrendelő a kellő körültekintést telefonos kapcsolatfelvétellel és az adószám ellenőrzésével kívánta teljesíteni. „A beszállító lényegében nem volt más, mint egy „közvetítő”, ami a cég paraméterei alapján azonnal látható volt, és ami már – a minőségi elvárások okán is – megkívánta volna a gondosabb ellenőrzést, adott esetben a láncolat következő elemére – az alvállalkozóra – is. Ennek megtörténte rávilágíthatott volna arra is, hogy az alvállalkozó teljesítési képessége kétséges. Ilyen körülmények között a kellő körültekintés nem teremthet jogcímet az adólevonáshoz.”

Ez az érvelés tehát a szolgáltatás sajátosságaiból vezeti le következtetéseit és telepít többletkötelezettséget a szolgáltatás igénybevevőjére. A végső konklúzió ebben az esetben is a kellő gondosság hiánya, azonban a szubjektív felelősség határát az ítélet a szolgáltatás speciális jellege miatt tágította, ez a speciális jelleg pedig annak értéke és engedélyköteles volta.

Ugyancsak alaptalannak minősítette a Kúria adózó kellő körültekintésre való hivatkozását abban az esetben, amikor adózó az ügyleteket „nem a számlakibocsátók képviselőjére jogosult személyekkel kötötte meg és még a peres eljárás során sem nevezett meg az alperesi bizonyítással szemben olyan adatot, tény, körülményt, amellyel alátámaszhatta volna, hogy számára valóban a perben vitatott számlák szerinti számlakibocsátók teljesítettek a számlák szerinti módon.”³⁹⁷

A felsoroltakon túlmenően a jogorvoslati hatóság objektív körülményként vette figyelembe a túlárazott ingatlan adólevonásának megtagadásakor azt a tény, hogy adózó nem tájékozódott a hasonló ingatlanok forgalmi értékéről. Az irreális árképzést az adóhatóság által kirendelt szakértő is alátámasztotta szakvéleményében, amely többféle értékbecslői módszert is alkalmazott eljárása során. Az aránytalanul magas ellenérték használatát a másodfokú adóhatóság a rendeltetésszerű joggyakorlás elvével összeegyeztethetetlennek minősítette és kimondta, hogy adózó nem hivatkozhat arra, hogy objektív tudattartalma nem fogta át, hogy fiktív tartalmú számlát kíván levonásba helyezni.

Szintén az ellenérték volt a tényállás alapja a Kúria egy másik ítéletében³⁹⁸. A hivatkozott ügyben az első fokú adóhatóság adózó beszerzését vitatta el azért, mert a széles körű bizonyításának eredményeként feltárta, hogy a beszerzési láncolatban részt vevő társaságok valós tevékenységet nem végeztek, a gazdasági eseményekhez tartozó folyamatokat nem az ügyvezetők, hanem más személyek irányították. Ezek a társaságok fantomcégek voltak, így az

³⁹⁵ 4.K.27.414/2014/36.

³⁹⁶ Kfv.I.35.607/2012/4.

³⁹⁷ Kfv. V. 35.128/2012.

³⁹⁸ Kfv.I.35.732/2014/6.

árubeszerzés forrása ismeretlen. Adózó annak ellenére nem ismerte az áru eredetét, hogy az ügyletkötés nem egyszeri jellegű volt, hanem hosszú időn át folytatott „kereskedelmi politikáról” volt szó, amely csak az ellenőrzés hatására változott meg. Adózónál azonban a tudatosságot nem lehetett megállapítani. A Bíróság az adóhatóság álláspontját nem fogadta el és az elsőfokú hatóságot új határozat hozatalára kötelezte, amely döntéssel a Kúria is egyetértett. A Kúria indokolásában előadta, hogy az adóhatóság nem bizonyította objektív körülményekkel a beszerző adózó pozitív tudatállapotát, ezen túlmenően rendkívül fontos megjegyzést tett két tényállás-elemre vonatkozóan: „az adócsalásban való részvételt, az arról való tudomásszerzést önmagában az alacsony árakkal nem lehet magyarázni, és azzal sem, hogy a felperes nem hivatalos márkakereskedőtől vásárolt.” Álláspontom szerint a joggyakorlat szempontjából rendkívül fontos határvonalat húzott a Kúria. Hasonló tényállások alapján, amelyek során az adóhatóság a tudatos összejátszásra utaló körülményeket nem tár fel, kizárólag az árszabás és az esetleg aggályos partnerválasztás lehet a gazdasági esemény megtörténteire vonatkozó adóhatósági gyanú alapja, a továbbiakban nem alapozza meg az adókülönbözetet jelentő megállapítást. Ez rengeteg esetet kivesz a lehetséges megállapítások köréből, még akkor is, ha a számlakibocsátó láncolat minden fiktivitásra utaló jegyet felmutat.

A Kúria megfogalmazása függőben hagyja annak értelmezését, hogy az említett két tényállás-elem önmagában – ezek szerint – nem minősül ugyan objektív körülménynek, de nem tisztázott, hogy más esetlegesen felmerülő tények mellett azzá válhatnak-e. Lehetséges-e olyan értelmezés vagy olyan tényállás, amelyekben nem önmagukban állnak és az összesített értelmezés során a Bíróság értelmezése szerinti objektív körülménnyé válnának. Erre a kérdésre nem ad választ a Kúria indokolása.

A Kúria egyértelműen elvetette³⁹⁹ kizárólag a szokásos piaci ártól való eltérés tényének objektív körülményként történő figyelembe vételét más döntésében is. Az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a borszőlő adásvételét bonyolító felek nem minősülnek független piaci feleknek, a megnövelt ügyleti érték arra szolgált, hogy a felperes adózónál többlet áfa visszaigénylését tegye lehetővé, miközben a számlakibocsátó fiktív számlákkal minimalizálta adókötelezettségét. Kiemelendő a Kúria érvelése abban a tekintetben, hogy az Áfa törvény a nem független felek közötti számlázási viszonyokban nem alkalmaz olyan „kifinomult” részletszabályokat, mint a társasági adó rendszere a transzferárak esetében. Mindenesetre a Kúria ebben az ügyben nem fogadta el az adóhatóság álláspontját, mivel az alperesi határozat „csupán a szokásos piaci ártól eltérő ellenérték alkalmazásával kívánta igazolni, hogy az érintett adózók valódi célja az adóelkerülés volt és ezért nem hiteles a számla.” Kifogásolta az adóhatóság eljárása során azt, hogy az nem vizsgálta a folyamat során az esetleges meg nem fizetett áfa tényét, valamint azt, hogy sor került-e pénz visszajuttatására valamelyik szereplőhöz és erről a résztvevőknek volt-e tudomásuk. A legfontosabb intézménye az ítéletnek a következő: „kizárólag a szokásos piaci ártól való eltérő ellenértékkel nem bizonyítható az ügylet tisztán mesterséges-, az adólevonási jog megtagadására okot adó jellege”.

A Kúria másik ítélete⁴⁰⁰ a kellő körültekintés hiányának megállapíthatóságát a szerződés körülményeit illetően feltárt ellentmondásokra helyezi. Az ügyben eljáró adóhatóság megállapította, hogy a gazdasági esemény megtörtént, azonban nem a számlán feltüntetett módon. Az ügyben a következő körülmények kerültek feltárára egy gépbeszerzéssel kapcsolatban: egyértelműen bizonyításra került, hogy az üzembe helyezés nem az azt dokumentáló jegyzőkönyvben megjelölt időpontban történt meg, mivel az még nem kerülhetett a beszerző (felperes) birtokába, ebből kifolyólag a szállításról készített dokumentum sem valós

³⁹⁹ Kfv. I. 35.004/2015/7.

⁴⁰⁰ Kfv. I. 35.062/2015/3.

adatokat tartalmaz. A számlán a fizetés módja átutalás, miközben a beszerző több részletben, készpénzben fizette meg az ellenértéket, adózó törvényes képviselője nem tudott érdemben nyilatkozni a használt gép származásáról, annak használt voltáról, illetve arról sem, hogy a befogadott számlán miért került feltüntetésre a „közvetített szolgáltatás” megjelölés. Meg kell jegyezni, hogy az adóhatóság széles körű bizonyítási eljárást folytatott le az ügyben résztvevőknél, azonban a Kúria az ügy megítélésében a fenti körülményeket tekintette relevánsnak. A Kúria indoklásában elfogadhatónak tekinti, hogy a számlakibocsátó gépbeszerzését kísérő „számtalan időbeli, szerződésbeli, szállítási, tulajdonszerzési anomáliáról nem volt szükségszerű, hogy felperes akár gondos eljárás mellett is tudomást szerezzen.” A Kúria véleménye szerint a számlakibocsátót megelőző láncolat szabályszerűségére tehát nem terjed ki a felperes felelőssége. A legfontosabb ítéletbeli megállapítása a következő: a felperesnek az ügylet során tapasztalható egymásnak ellentmondó történések kétséget kellett volna ébreszteniük, „a felperesnek gondos eljárás mellett tudnia kellett volna, hogy adókijátszásra irányuló ügyletben vesz részt.”

Ki lehet tehát mondani azt, hogy a szerződés megkötésének és teljesítésének folyamán észlelhető ellenmondások a számlakibocsátó magatartásától és a gazdasági esemény megvalósulásától függetlenül olyan objektív körülményeknek minősülhetnek, amelyek alkalmasak adózó felelősségének („tudhatott volna”) megállapítására.

A számlakibocsátó működésére vonatkozóan és a kellő körütekintés terjedelmének tárgyában kiemelendő a Kúria megállapítása⁴⁰¹, miszerint „a cégszerű változása, így különösen a tulajdonos változás, az ügyvezető személyében bekövetkező változás a gazdasági társaságok működésében olyan lényeges körülmény, amely kellő körütekintő eljárás mellett figyelemmel kísérendő”. Elfogadta az adóhatóság érvei közül azt is – kvázi objektív körülményként –, hogy a Józsefvárosi Piac gazdasági, adójogi szempontból fokozott körütekintést igénylő beszerzési forrás, amivel tisztában kellett volna lennie”.

Szintén egy Kúria által hozott döntés⁴⁰² foglalkozik a számlakibocsátóval való kapcsolat elemeinek értékelésével, amely sok tekintetben előremutató lehet, annak ellenére, hogy az első fokú bíróságot új eljárásra utasítja. Az ügy felperese egy országos hálózattal rendelkező cég, így a bíróság súlyt adott annak a körülménynek, hogy az egyébként egyéb aggályos körülményeket felvonultató alvállalkozókkal való kapcsolatfelvétel és ügyletbonyolítás gondossági foka eltért más partnerekkel való kapcsolattartástól annak ellenére, hogy azok sokkal nagyobb gazdasági potenciállal rendelkeztek. Egy ilyen nagyságú társaságnál tehát adott az összehasonlíthatóság előnye, amelyet a bíróság kiemelt tényállás-elemként értékelt.

Egy másik kúriai döntés⁴⁰³ hivatkozik az adóhatóság megállapításában szereplő objektív körülményekre, egyben felsorolást is adva azokról. Ebben a tényállásban a bíróság az alábbi tényállás-elemeket értékelte a bizonyításra objektíven alkalmasnak:

- ▶ számlakiállító személyi és tárgyi feltételeinek hiánya,
- ▶ szállításhoz kapcsolódó készpénz-átadási bizonylatokon szereplő aláírást az azt kiállító társaság képviselői tagadták, a gazdasági eseményt nem ismerték el,
- ▶ iratanyag csak töredékesen állt a revízió rendelkezésére,
- ▶ nem állt rendelkezésre az árumozgást vagy annak átvételét igazoló bizonylat.

Ezen tényállás-elemek összességében tehát olyan sarokpontjai az ügynek, amelyek elegendő objektív bizonyítóerővel rendelkeznek az adólevonási jog elvitatásához. Árnyalja a képet

⁴⁰¹ Kfv.V.35.745/2014/6.

⁴⁰² Kfv.I.35.008/2017/6.

⁴⁰³ Kfv.35.350/2016/4.

ugyanakkor az, hogy a Kúria az ítélet későbbi részében kiemeli, hogy ezen körülményeket együttesen, mindent egybevetve értékelté.

Egy újabb kúriai döntés⁴⁰⁴ az indokolásában az objektív körülményekre utalva a korábbi gyakorlatban kialakult 'standardizált elemekre' utal, amelyek a levonási jog gyakorlásának korlátját jelenthetik. Az ítélet példálózó felsorolásként említi az ügyleti racionalitás hiányát, a tényleges gazdasági kockázat hiányát, kismértékű haszonkulcs alkalmazását, a tárgyi feltételek hiányát, a beszállító társaságok dokumentációjának hiányát többek között. Az ítélet az adóhatósági megállapítást megalapozatlannak tekintette, azonban nem bonyolódott a körülmények részletes analizálásával, hanem arra utalt, hogy a példászerűen felsorolt „standardizált elemek nagy számban fordulnak elő a perbeli ügyben”. Egyedül a gazdasági racionalitás körülményét indokolta meg még egy bekezdéssel, miszerint a jelentéktelen hasznon a gazdasági racionalitást megkérdőjelezi.

Nemcsak az objektív körülmény mint tényállás-elem egyértelmű megnevezését lelhettük fel egyes ítéletekben, hanem annak ellenkezőjét is, azaz amikor a bíróság egyértelműen definiálja azt, hogy mi nem alapozhatja meg önmagában a pozitív tudatállapot fennállását. Építőipari munkák igénybevétele esetén az a tény, hogy adózó nem ellenőrizte a munkát elvégző személyek kilétét, illetve azt, hogy kivel állnak jogviszonyban, nem tekinthető objektív körülménynek, amelyből arra lehetne következtetni, hogy tudta vagy tudnia kellett volna a hozzáadottérték-adó kijátszására irányuló szándékról.⁴⁰⁵

5. Ésszerűen elvárható intézkedés adózó oldaláról

Ugyan nem fő témája jelen értekezésnek az adózói oldal kontrolllehetőségeinek áttekintése, de nyilvánvalóan felmerülhet az a kérdés, hogy adózóként mikor tesz valaki eleget a kellő körültekintés követelményének. Az ítélezési gyakorlat által következetesen képviselt álláspont szerint az adóalanyoktól megkövetelhető, hogy tegyenek meg minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügyleteik ne vezessenek adókijátszáshoz.⁴⁰⁶ Milyen kötelezettségeket kell tehát teljesíteni ahhoz, hogy a pozitív tudattartam megállapíthatósága a „tudhatta” alakzatra se terjedjen ki? Nem ismételve az előző fejezetben leírtakat azt lehet mondani, hogy ez partner- és ügyletfüggő. A bírósági gyakorlat alapján nem lehet azt mondani, hogy a cégjegyzék ellenőrzésével vagy az adóhatósági nyilvános adatbázisok végigfuttatásával adózó kipipálhatja ezt a követelményt és utána bátran fogadhat be bármilyen számlát a partnerétől. Nincs tehát univerzális 'checklist'. Ez a kötelezettség ugyanakkor a partnerkapcsolatot és az ügyletet is végigkíséri. Ki kell, hogy terjedjen arra, hogy kivel, milyen jogkörben eljáró személlyel kerül kapcsolatba, vagy milyen ügylet teljesítését kéri partnerétől és partnere képes-e annak teljesítésére. Ez utóbbi különösen igaz akkor, ha esetlegesen engedélyköteles munkát rendel meg, vagy törvényileg szigorúbban szabályozott biztonsági szolgáltatást vesz igénybe üzletfelétől. Ahogy az objektív körülmények fogalma az adóhatóság

⁴⁰⁴ Kfv.I.35.132/2017/6.

⁴⁰⁵ Kfv.I.35.611/2012/4.

⁴⁰⁶ „Az áfa levonási jogát gyakorolni kívánó adózótól ésszerűen elvárható, hogy olyan személyekkel kösse meg ügyleteit, akik jogosultak a számlakibocsátók képviselőjére, mint ahogyan az is, hogy tájékozódjon a másik gazdasági szereplő felől, akitől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni annak érdekében, hogy képes-e vagy sem teljesítésre, különösen akkor, ha a számlakibocsátó a székhelyén, telephelyén fellelhetetlen, elérhetetlen, és a számlák szerinti időpontokban bizonyítottan nem végez tényleges, valós gazdasági tevékenységet.”

Kfv. V. 35.128/2012/15.

oldalán, úgy a kellő körültekintés követelménye az adózói oldalon a joggyakorlat által került és kerül folyamatosan kijelölésre, talán nem túlzó az a kijelentés, hogy pontos recept erre sincs.

Nem terjedhet ki a „kellő körültekintés” olyan körülményekre, amelyet adózó értelemszerűen nem láthat, tipikus példa erre a partner bevallásai, könyvelése stb.

Az Art. 2013. július 1-től teszi lehetővé adózók részére, hogy az általa befogadott számlák tekintetében más adózó által benyújtott általános forgalmi adó összesítő jelentés adataihoz a központi elektronikus szolgáltató rendszeren keresztül hozzáférhessen. Ez egyrészt segítséget jelent adózók részére, hogy ügyleteik során kellő körültekintéssel járhassanak el, másrészt bizonyítási eszköz az adóhatóság oldalán annak alátámasztása céljából, hogy adózó tájékozódott-e üzleti partnere jogkövető magatartásáról. Amennyiben adózó a lekérdezési lehetőséggel él, azonban az a szerződéses partner adókötelezettségének nem teljesítésére utal, az adózó részére többletkötelezettséget jelent annak a felelősségnek az elhárítása, hogy család láncolatban vagy ügyletben vegyen részt.

A gazdaságfehérítés újabb fontos állomása volt az online számla-adatszolgáltatás bevezetése⁴⁰⁷ 2018. július 1-től, hiszen ez az új jogszabályi és technikai háttér lehetővé teszi az adóhatóság számára valós időben információhoz jutni az adózók gazdasági tevékenységéről. Ez a kötelezettség adóalanyok közötti 100.000 forint áfa összegnél nagyobb adótartalmú ügyletekről kibocsátott számlákra vonatkozik. A számlakibocsátói oldalon ez az új rendszer kiváltotta az összesítő nyilatkozási kötelezettséget, mivel a számlázó programok alkalmassá tételével az adatszolgáltatás automatikussá vált. A téma szempontjából azért is jelentős újítás ez, mert ugyan a számlabefogadói oldalon az összesítő nyilatkozatot továbbra is el kell készíteni, ugyanakkor a partner által kiállított számlákat az adózók lekérdezhetik. Ez mindenképpen megadja a lehetőséget a gazdasági eseménnyel érintett feleknek, különösen befogadói oldalon, hogy figyelemmel legyenek az ügylet adózási megfelelőségére. A sokat hivatkozott adózói kifogás, miszerint nem láthatnak bele a partnerük könyvelésébe, dokumentációjába, így részben anakronisztikussá vált, hiszen így már nem lehet hivatkozni az ebbéli véltenségre.

A fentiekén túlmenően az adóhatóság nyilvános adatbázisai is széles körű információkkal segítik a jogkövető adózókat. Ennek keretében a leendő partner megbízhatóságáról sokat elárul az adózó minősítése, illetve ha szerepel az áfa bevallást be nem nyújtó adózók listáján, a szankciós jelleggel törölt adószámú adózók nyilvántartásában, a hátralékosok, végrehajtás alatt állók, az alkalmazottat bejelentés nélkül foglalkoztatók nyilvántartásában.

6. Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportjának véleménye⁴⁰⁸

Különösen lényeges röviden kitérni a Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportjának a témában készült véleményére, amelyben a Kúria által elbírált ügyekből kiszűrhető konklúziókat foglalja össze.

Az összefoglaló rögzíti, hogy „aktavizsgálat egyik célja annak feltárása volt, hogy a bírói gyakorlat mely szempontokra hivatkozik annak megállapításakor, hogy az adózó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszást megvalósító ügyletben vesz részt a számla befogadásakor”. Álláspontom szerint kiemelt cél volt egy minimumszint meghatározása az

⁴⁰⁷ Áfa törvény 10. mellékletét módosító, az általános közigazgatási rendtartásról szóló törvény hatálybalépésével összefüggő törvények és egyes egyéb törvények módosításáról szóló 2017. évi CLIX. törvény szabályozza

⁴⁰⁸ A Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportjának „Az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata” vizsgálata eredményéről készített összefoglaló véleménye (2016. február 9-én elfogadott és a Kúria Közigazgatási- Munkaügyi Kollégiuma által 2016. június 6-án jóváhagyott)

objektív körülmények köréből, amely egyrészt lehetővé teszi, hogy az adózók ne bújhassanak a bizonyítási teher által emelt követelmény mögé, másrészt az adóhatóság számára is lehetővé teszi, hogy tisztességes eljárás során a szükséges és elégséges mértékben tehessen eleget a bizonyítási kötelezettségének. Rendkívül fontos megállapítása volt a csoportnak az, hogy azokban az esetekben, amikor a Kúria felülvizsgálati eljárásában hatályában fenntartotta a korábbi bírói döntést, nem tért ki az alapul szolgáló tények, körülmények ismertetésére. Ez gyakorlatilag azt jelenti, hogy a döntést alátámasztó objektív körülményeket azok nevesítése nélkül elfogadta. Ez a jogalkalmazás szempontjából nem igazán nagy segítség, mert ezek szerint csak az elmarasztaló és a konkrét objektív körülményeket kiemelő kúriai ítéletekből lehet következtetéseket levonni.

A vizsgált kúriai ítéletekből kiszűrhetőek voltak azok az objektív körülmények, amelyek a gazdasági események hiányára utaltak – ebbe beleértve a nem a felek között létrejött kategóriát is. A sorrendiség egyébként az előfordulás gyakoriságát is jelzi.

- ✓ gazdasági esemény megvalósulását alátámasztó egyéb dokumentumok hiánya
- ✓ számlakiállító nem rendelkezett személyi, tárgyi feltételekkel (munkások, gépek)
- ✓ számlakiállító iratainak hiánya
- ✓ teljesítés igazolásának hiánya
- ✓ számlakiállító nem rendelkezett az áruval
- ✓ számlakiállító nem ismeri el a gazdasági eseményt
- ✓ nem az arra jogosult írta alá a számlát
- ✓ láncszerződésben résztvevőknél azonos adóhatósági megállapítás
- ✓ számlakiállítók könyvelésében nem szerepel a gazdasági esemény
- ✓ számlatömböt nem a számlakiállító vette
- ✓ számlatömböt később vették mint a számla kiállítása
- ✓ számlatömb nem szerepel a szigorú számadású nyomtatványok között
- ✓ speciális terméknel nincsenek meg a szükséges igazolások
- ✓ számlakibocsátó által számlázott óradíjak olyan alacsonyok, hogy nem nyújtanak fedezetet a bérköltségre és a járulékokra
- ✓ számla szerinti teljesítés időpontja korábbi, mint a szerződés megkötése
- ✓ nagy volumenű gazdasági eseményt telefonon intézték, nem is találkoztak
- ✓ bizonytalan eredetű áru (pl. számítógép-alkatrészek) VÁM papírok hiánya

A tanulmány külön kezeli a számlakibocsátók érdekkörében feltárható objektív körülményeket.

- A tulajdonosi, személyi (rokon, baráti) összefonódás,
- Számlakibocsátó nem található a bejelentett telephelyén, székhelyén,
- A számlakibocsátó nem adott be bevallást, nem fizette be az áfát,
- A számlakiállító ügyvezetője nem jelent meg az adóhatóságnál vagy nem tett nyilatkozatot,
- A számlakibocsátó nevében eljáró személy képviseleti joga nem igazolt,
- A számlakiállítót a számlakiállításakor már törölték a cégnyilvántartásból,
- Pénzügyi teljesítés bizonytalansága, készpénzes fizetés dokumentálatlansága, engedményezés, kompenzáció vagy váltó használata egyéb tényállási elemek koherenciájában feltárt ellentmondások tükrében,
- A számla kiállítását követően tanúsított számlakiállítói magatartás.

A felsorolásból tehát leszűrhető az a megállapítás, hogy a számlakibocsátó „szabálytalan működése olyan „objektív ismérv”, amely egyéb más körülménnyel együtt jogszerűvé teheti az

adólevonási jog megvonását”. Kérdés ebben a körben az, hogy milyen más körülmények kellenek ahhoz, hogy a kellő körültekintés hiánya bizonyítható legyen.

A Csoport megállapításaiból a téma szempontjából két legfontosabbat szó szerint ismertetem:

1. „A gazdasági esemény megtörténtével kapcsolatos „objektív bizonyítékokat” sem az EUB ítéletei, sem a nemzeti jogszabályok taxatív nem tartalmazzák, annak sokszínűsége miatt nem is tartalmazhatják. Ennek körét a bírói gyakorlat alakíthatja ki, ezért tartotta fontosnak a Joggyakorlat-elemző Csoport, hogy az „objektív bizonyítékok” körét külön is bemutassa, és elemezze. Az EUB egyes ítéleteiben foglalkozott az „objektívnek” minősített körülményekkel, de ezeket legtöbbször önmagukban, a többi bizonyítéktól elszakítva vizsgálta.”
2. „Ezért a 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 alapítja határozatát, amely minden kétséget kizáróan alátámasztja az adólevonási jogszerűtlenségét. (az adóhatóságnak az ügyben feltárt és rendelkezésre álló bizonyítékokat kell értékelnie, a hiányosságok, ellentmondások logikai láncolatát elemeznie, megállapítani, hogy ezek zárt rendszert alkotnak-e).”

A kellő körültekintés körében feltárt ismérvek számossága szintén fontos megállapítása a tanulmánynak. Ennek kapcsán is kiemelésre került az, hogy az egyes ismérvek nem önmagukban, hanem „egyéb adatokkal egybevetve, a konkrét ügy tényállásbeli sajátosságaira figyelemmel kerültek értékelésre a Kúria ítéleteiben”

A kellő körültekintés követelményét negligáló objektív ismérvek a következők voltak:

- számlakibocsátó adóalanyiségének hiánya,
- adószám felfüggesztés hatálya alatt állása,
- nem az arra jogosulttal történő szerződéskötés, illetve számlakiállítás, speciális szakképzettséget, tudást igénylő munka megrendelése ezzel nem rendelkező jogi személytől,
- személyi, gazdasági összefonódások,
- közös telephelyek, székhelyek,
- azonos könyvelők,
- ténylegesen nem létező, be nem jegyzett, illetve speciális tevékenység végzésére engedéllyel nem rendelkező társaságok számlakibocsátásai,
- a pénzügyi teljesítés hiánya,
- az ellenérték rendezésével kapcsolatos anomáliák,
- a gazdasági események könyvelésével, nyilvántartásával kapcsolatos alapvető hiányosságok,
- adminisztratív tévedésnek nem minősíthető könyvelési hibák,
- ellenőrzés hatására végzett utólagos módosítások, a szerződések és számlák közötti ellentétek,
- az ellenérték gazdasági ésszerűséggel nem magyarázható, semmivel alá nem támasztott, körbeszámlázás útján történő megnövelése... stb.

7. Összegzés

A Bíróság a témakörben meghozott ítéleteivel lényegében egy, az írott jogon felül álló jogelvet teremtett meg, amelyet a szakirodalom a *fraus omnia corrumpit* jogelvként említ, ami annyit jelent, hogy uniós jog érvényesítését nem alapozhatja meg jogellenes magatartás. Ezen jogelvet

érvényesítése mind a levonási jogot, mind az adómentes értékesítést mint adózót megillető kedvezményt érinti. Fontos jogi kérdés, hogy a tagállamok ezt a Bíróság által kreált, de a saját jogrendszerükben nem létező elvet hogyan tudják alkalmazni a bírósági és hatósági eljárásaik során. Ebből következő logikus felvetés, hogy a tagállamok ezeket a 'doktrínákat' át kell-e ültetniük a pozitív jogukba ahhoz, hogy érvényre jussanak.⁴⁰⁹

E fejezetben foglaltak részletes ismertetésével a célom az volt, hogy kézzelfogható távolságból mutassam be a hatósági jogalkalmazásból eredő bizonytalanságot a korábban részletesen ismertetett, az Európai Unió Bíróságának ítéletei, valamint a hazai ítéletezésben megjelenő döntések fényében. Talán az Optigen, Mahagében és Tóth Dávid ügyeket megelőző gyakorlat volt adózói oldalról túlságosan megengedő az adóhatósági megállapításokkal, jelenleg azonban az adósemlegesség mindenek felettisége olyan jogi helyzetet eredményezett, amely szélesre nyitotta az ollót az elmélet és a gyakorlat között. Teljes bizonyossággal kijelenthető, hogy az objektív körülmények megkövetelése kizárja azt a „veszélyt”, hogy az adóigazgatás – legalábbis ezen ügyekben – mechanikus jogalkalmazóvá, ítéletgéppé⁴¹⁰ váljon, mivel minden egyes körülményt egyenként, majd azokat összevetve is alaposan mérlegelni kell és még így sem bizonyos, hogy egy-egy ilyen döntés kiállja a jogorvoslat próbáját.

Az objektív körülmény nem egyértelmű és esetfüggő fogalma a közeljövőben is ügyenkénti mérlegelést fog igényelni, hozzáátéve azt, hogy ezen ügyek mérlegelése nem csak hazánkban probléma, hanem minden tagállamban kérdést vet fel. Az is nyilvánvaló ugyanakkor, hogy mind a kellő körütekintés mind a szándékos alakzatok ott eredményeznek több kérdőjelet, ahol az adócsalás jellemzően magasabb mértékben van jelen. Hazánk ezen országokhoz tartozik.

⁴⁰⁹ Redmar WOLF: Mecsek Gabona: The Final Step of the ECJ's Doctrine on Reliance on Law for Abusive or Fraudulent End in the Context of Intra-Community Transactions *International VAT Monitor*, IBFD, 2013. szeptember /október 285-286. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ivm_2013_05_e2_2

⁴¹⁰ VARGA Csaba: *Politikum és logikum a jogban A jog társadalomelmélete felé*. Budapest, Magvető, 1987. 41-44.

IX. A gazdasági célú letelepedés jelentősége a határon átnyúló gazdasági tevékenység során

A letelepedés kérdése kiemelt jelentőséggel bír az adózásban, hiszen az adóalanyiság fennállta, így az adófizetési kötelezettség keletkezése függhet tőle. A globalizálódó világban sok gazdasági társaság a székhelyén kívüli országok területén végez ideiglenesen vagy folyamatosan gazdasági tevékenységet, ezért ezen ügyletek során felmerülhet a kérdés, hogy milyen adózási kötelezettségek járnak a külföldi üzleti jelenléttel. Ráadásul nem csak egy adónem rendelkezik relevanciával nemzetközi vonatkozásban, így a külföldi érdekeltségekkel rendelkező vállalkozásoknak azt is meg kell állapítani, hogy mely adónemben hol és mikor kell adófizetéssel számolni. A másik oldalról megközelítve a héa jelenlegi rendszerében a szolgáltatásnyújtás adókötelezettségének helyes megítélése a szolgáltatást igénybe vevő adóalany jogi státuszának kérdése.⁴¹¹ A szolgáltatást nyújtó adózónak fontos tudnia, hogy a partnere belföldi telephelyének nyújt belföldi áfás szolgáltatást, vagy letelepedés hiányában a Közösségen belüli szolgáltatásnyújtás szabályainak megfelelően nettó összegben kell a számláját kiállítania. Ezen eljárásában elsősorban a partnerétől kapott adatokra támaszkodhat, ezek birtokában viszont a jogalkotó feladata, hogy tiszta és egyértelmű szabályok segítsék adózót a helyes eljárás megválasztásában.

Az utolsó fejezetben tehát arra teszek kísérletet, hogy megvilágítsam a letelepedés, ezen belül is a telephely fogalmát ért kihívásokat a héarendszer alapelveinek tükrében.

A telephely témakörét érintően érdemes helyet szentelni a társasági adó telephely-fogalmával való összevetésre. Érdekes adójogi kérdés, hogy van-e bármilyen összefüggés a két adónem telephely-fogalma között, egybeesik-e a kettő, illetőleg ha egy külföldi vállalkozásnak telephelye keletkezik a társasági adót illetően, automatikusan jelenti-e azt, hogy áfában is telephelyként kell figyelembe venni és fordítva. Adójogi szempontból azért is érdekes ez a típusú összevetés, mert ezen jogintézmény értelmezéséhez két adóterület teljesen eltérő szabályaihoz kell nyúlnunk. Kijelenthető, hogy azonos jogágon belül is heterogén értelmezésre bukkanhatunk, aminek gyakorlati és pénzügyi jelentősége kiemelkedő. Az általános forgalmi adót illetően a magyar szabályozás természetesen az Irányelv és a Rendelet szabályait tartalmazza, a társasági adóban – közös európai szabályok hiányában – elsősorban a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó nemzetközi jogi normák, valamint a belső jog határozzák azt meg. Az elméleti alapok mellett a gyakorlati értelmezés sokszor nehéz feladat elé állítja a vállalkozásokat és az adóhatóságokat.

1. A letelepedés és teljesítés helyének összefüggései

Az áfa rendszerében kiemelkedő szerepe van a letelepedésnek a teljesítés helyének meghatározása szempontjából, különösen a szolgáltatások körében. A Közösségen belüli szolgáltatások teljesítési helye nagyban függ attól, hogy annak nyújtója és igénybe vevője hol telepedett le. Egy vállalkozás ott minősül letelepedettnek, ahol a székhelye vagy telephelye van.

A székhely fogalmának meghatározása talán egyszerűbb feladat. Az áfa tekintetében egy vállalkozás székhelye egyáltalán nem biztos, hogy egybeesik a cégregiszter szerinti székhelycímmel. A Rendelet értelmében az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye a vállalkozás központi ügyvezetésének helye. Ennek meghatározásához néhány szempontot rendel segítségül, azaz figyelembe kell venni a vállalkozás általános irányítására vonatkozó

⁴¹¹ Andrea PAROLINI – Andrea ROTTOLI: The role of the ‘Rationality Test’ in attributing supplies of service to fixed establishments – A critical approach to Case C-605/12 (*Welmory*). *World Journal of VAT/GST Law*, 2016, 5:1. 2. DOI: 10.1080/20488432.2016.1162510

alapvető döntések meghozatalának helyét, a vállalkozás létesítő okirat szerinti székhelyét és a vállalkozás ügyvezetése üléseinek helyét. Kizárólag postai funkciókat ellátó cím nem fogadható el székhelyként⁴¹². Ez utóbbi tisztázása sajnos az adóhatóságoknak jelent plusz feladatot és kihívást. Amennyiben a fenti kritériumok nem jelentenek elegendő támpontot a gazdasági tevékenység székhelyének meghatározásához, akkor az alapvető döntések meghozatalának helyét kell annak tekinteni.

A telephely és a székhely fogalmi követelményeinek vizsgálata képezte az eljárás tárgyát a Planzer Luxembourg Sàrl ügyben⁴¹³. Az ügy tényállása szerint egy alapvetően Svájcban működő fuvarozással foglalkozó vállalkozás székhelye Luxemburgban került bejegyzésre, amelyre tekintettel Németországban visszatérítési kérelmet nyújtott be. Mivel a luxemburgi adóhatóság az előírásoknak megfelelő tanúsítványt állított ki részére, így a közösségi szabályok alapján kérte a németországi adó visszatérítését. A német adóhatóság ezt megtagadta arra hivatkozva, hogy a társaság nem bizonyította, hogy az üzletvezetésének a helye Luxemburgban található. Ezt arra a tényállásra alapozta, hogy a nemzetközi megkeresés eredményeként bizonyítást nyert, hogy a székhelyen nincs telefonos kapcsolat. Tény, hogy a társaság egy irodát bérelt egy olyan helyen, ahol a kizárólagos tagjának leányvállalatai is bejegyzésre kerültek, a társaság ügyvezetői pedig az anyavállalat alkalmazottai. Ezen ügyvezetők csak hetente egy-két napot töltöttek Luxemburgban, a döntéseket is itt hozták bizonyos üzleti ügyekről, a tevékenység tényleges szervezése viszont Svájcban történt, a szállítást végző gépjárművek is Svájcban kerültek nyilvántartásba vételre. Az első fokú bíróság adózónak adott helyt, azonban a Bundesfinanzhof ezt az ítéletet hatályon kívül helyezte és visszautalta azt első fokú új eljárásra a szükséges tények megállapítása céljából. Az Unió Bírósága ítéletének indokolásában ugyan jelentőséget tulajdonít valamely tagállam által a honosság okán kiállított tanúsítványnak, ugyanakkor elismerte az adóhatóság jogát a telephely valós gazdasági tartalmának ellenőrzésére vonatkozóan, akkor ha annak megállapítása folyamán kétségei támadnának. Ebben az esetben ugyanis az adóhatóságnak joga van elutasítani a visszatérítési kérelmet. A Bíróság már korábbi ítéleteiben⁴¹⁴ is kimondta, hogy az állandó telephely fogalma megkövetel egy bizonyos erőforrás-minimumot, mind a személyi mind a humán oldalról, amelyek a szolgáltatások önálló nyújtásához minimálisan elégségesek. A konkrét ügyre vonatkozóan az ítélet elvárásként fogalmazza meg legalább olyan iroda meglétét, amely alkalmas az ügyletek megkötésére, illetve a járművek tárolására. Nem tekinthető állandó telephelynek az a létesítmény, amely csak előkészítő vagy kiegészítő tevékenységek elvégzésére szolgál.

Összességében megállapítható a fenti döntés alapján, hogy nem volt olyan kizárólagos körülmény, ami egyértelműen eldöntötte volna a letelepedés kérdését, nem kizárólagos körülmény a tanúsítvány megléte sem. Kétség esetén tehát az adóhatóságot terheli a bizonyítási kötelezettség, amelyhez a Bíróság néhány szempontot rendel segítségül. A székhely meghatározása során nyilvánvalóan fontos körülmény az alapító okirat szerinti székhely, a központi ügyvitel helye, a társaság vezető üléseinek helyszíne, az üzletpolitika meghatározásának helyszíne, továbbá a tisztségviselők lakóhelye, közgyűlés, taggyűlés helyszíne, iratok őrzésének helye, bankügyletek lebonyolításának színhelye.

⁴¹²Ezt a Bíróság több korábbi ítéletében is megerősítette, így például a C-341/04. sz. Eurofood IFSC Ltd. elleni eljárásban 2006. május 2-án hozott ítélet 35. pontjában [EU:C:2006:281]

⁴¹³C-73/06. sz. Planzer Luxembourg Sàrl kontra Bundeszentralamt für Steuern ügyben 2007. június 28-án született ítélet [EU:C:2007:397]

⁴¹⁴C-168/84. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet 18. pont [EU:C:1985:299], illetve C-190/05. sz. ARO Lease ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet 15. pontja [EU:C:2005:378]

A legtöbb, a témával kapcsolatos és a Bíróság elé került ügyben a telephely fogalmi elemeinek vizsgálata képezte az eljárás tárgyát az általa teljesített és fogadott ügyletek adókötelezettségeinek megállapítása céljából.

A letelepedésre vonatkozó szabályok alkalmazását és azok adózási jelentőségét két példán keresztül kívánom röviden bemutatni.

Az első példában egy német társaság értékesít tűzvédelmi berendezést magyar raktározással foglalkozó társaság részére, úgy, hogy vállalja a beszerelést is a megrendelő által meghatározott épületekbe. Kérdésként merül fel, hogy alapesetben hogyan alakul az adókötelezettsége a feleknek, valamint felmerülhet az a kérdés is, hogy ez a munka a német társaság részéről keletkeztet-e telephelyet Magyarországon.

Az ügylet fel- és összeszereléssel járó termékértékesítésnek minősül az Áfa törvény szerint, amelynek a teljesítési helyét az összeszerelés helye határozza meg, ami Magyarország. Amennyiben a német társaság úgy hajtja végre a megrendelést, hogy a tűzvédelmi berendezés összeállításához szükséges eszközöket – akár saját gépjárművel – Magyarországra szállítja, majd ott esetlegesen alvállalkozó bevonásával vagy saját alkalmazottakkal néhány hét alatt a megrendelő üzemegységében beszereli, akkor valószínűleg nem keletkezik telephelye. Elsősorban azért, mert nem lesz „huzamosabb” ideig jelenléte Magyarországon, valamint nincs olyan fizikai hely, ahol a vállalkozási tevékenységét önállóan kifejthetné, hiszen a megrendelő által rendelkezésére bocsátott építési területen egy ügylet teljesítését végzi. Ezzel ellentétben, ha a munka (vagy más munkák) azt követeli meg, hogy logisztikai bázist hozzon létre, ahol az alkatrészek tárolása megtörténik, esetlegesen az ügyletkez kapcsolódó adminisztráció is itt folyik, akkor már telephelyről beszélhetünk.

Az adózást illetően alapvető különbség van a két eset között. Amennyiben a német társaságnak nem keletkezik Magyarországon telephelye, akkor az ügylet teljesítési helye ugyan Magyarország, de az adófizetési kötelezettség a vevőnél keletkezik, egyúttal ő jogosult az esetleges levonható adó érvényesítésére is. Ez azonban csak akkor lehetséges, ha az igénybevevő is adóalany. Magánszemély esetében például nincs olyan adóalany, aki a belföldi teljesítésű ügylet után az adót befizetné, ezért telephely hiányában a német adóalanynak be kell jelentkeznie Magyarországon, azaz adószámot kell kérnie, és az alatt teljesítenie az adófizetési kötelezettségét. Ez az adószám azonban nem a letelepedés miatt igényelendő adószám, hanem ún. regisztrált adószám, nem önálló gazdasági tevékenység folytatása miatt szükséges, hanem belföldi teljesítésű ügyletek miatt az adófizetési kötelezettség teljesítése miatt.

Abban az esetben, ha a munkálatokkal összefüggésben a német társaságnak telephelye jön létre, akkor a telephelye önálló adóalanyként minősül, adószámot kell kérnie és 27 % áfával kell kiszámlázni a szolgáltatását.

Különbözik az adózás jogcíme az alvállalkozók viszonylatában is. Abban az esetben, ha a Magyarországon végzett munka a termékértékesítéssel összefüggésben nem keletkeztet telephelyet, akkor – amennyiben a szereléshez alvállalkozó igénybevételére kerül sor, aki a német vállalkozás megbízásából közreműködik a tűzvédelmi rendszer felszerelésében – az alvállalkozó teljesítése ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatás révén Magyarországon lesz, tehát a magyar alvállalkozó belföldi adómértékkel növelten számlázza ki a szolgáltatását. Letelepedés hiányában ez a kifizetett áfa csak visszatérítési eljárás folytán kapható vissza.

Abban az esetben, ha a német vállalkozásnak a telephely folytán magyar adóalanyisága keletkezik, akkor a magyar alvállalkozó – a belföldi ügyletek szabályai szerint – szintén magyar áfával növelten fogja kiszámlázni az alvállalkozói teljesítését, amelyet a telephely folytán a megrendelő levonásba helyezhet.

A második példában szlovák építőipari társaság magyarországi ingatlan létrehozatalában működik közre magyar adóalany megrendelésére.⁴¹⁵ Meg kell határozni azt, hogy ez a jelenlét keletkeztet-e telephelyet Magyarországon.

Ez az ügylet az Áfa törvény szerint szolgáltatásnyújtásnak minősül, amelynek a teljesítési helyét az ingatlan fogja meghatározni, jelen esetben Magyarország.

A szlovák építőipari vállalkozó telephelyet létesít, amennyiben az ingatlan létrehozatala tartós Magyarországon történő tartózkodást igényel. Ebben az esetben nagy valószínűség szerint a fizikailag körülhatárolt hely az ingatlan közvetlen közelében lesz. Az előző példa kapcsán már könnyen meg tudjuk állapítani, hogy telephely esetében a szlovák alvállalkozó magyarországi telephelye által nyújtott szolgáltatás a magyar adóalany megrendelő részére belföldön teljesített ügylet lesz, melyet 27 %-os áfával növelten fog a szlovák alvállalkozó kiszámlázni. Telephely hiányában a szolgáltatás szintén Magyarországon teljesül, azonban a magyar megrendelő fogja a kötelezettséget bevállalni és az esetleges levonási jogot érvényesíteni, a szlovák fél adótartalom nélkül fogja a szolgáltatást kiszámlázni.

A követendő szabály a következőképpen alakul magyar alvállalkozó igénybe vétel esetében. Abban az esetben, ha a szlovák vállalkozó nem létesít telephelyet Magyarországon, akkor a közösségi szolgáltatásnyújtás szabályai szerint nettó értéken fogja kiszámlázni a munkát, a magyar alvállalkozója ugyanakkor – mivel az ügylet teljesítési helye az ingatlan miatt Magyarország – magyar belföldi áfával növelten számláz a szlovák adóalany felé. Ezt az adót természetesen kivételes eljárás keretében visszakaphatja, valószínűleg jóval később, mint ahogyan magyar adóalanyként a levonási jogát érvényesíthetné.

A második esetben a szlovák adóalany állandó telephellyel rendelkezik Magyarországon, ez azt fogja jelenteni, hogy belföldi áfával növelten számláz a magyar megrendelője felé és a magyar alvállalkozó által szintén belföldi áfával kiállított számla adótartalmát az áfa törvény alapján levonásba helyezheti az aktuális bevallási időszakban.

Fontos a telephely megítélése az áfavisszatérítés tekintetében is, hiszen egy telephely önálló adóalanynak tekintendő, aki a törvényi úton tudja levonási és visszaigénylési jogát érvényesíteni. Vannak azonban a belföldi jelenlétnek olyan formái, amelyek további magyarázatot igényelnek. Ilyen például a kereskedelmi képviselő.

Kereskedelmi képviselő jellemzően nem végez önálló vállalkozási tevékenységet, tevékenysége nagyrészt az anyavállalat érdekeinek képviselésére, ügyletek előkészítésére, ügyfélkapcsolatok fenntartására, ügyletek közvetítésére stb. vonatkozik. Természetesen lehetnek olyan alvállalkozói igénybevételek, amelyek a tevékenysége fenntartásához szükségesek, de ez nem elégséges az önálló vállalkozási tevékenység, így az adóalanyiság megállapításához. Önmagában az ilyen típusú jelenlét sem általános forgalmi adó sem társasági adó terén nem jár együtt – más feltételek hiányában – telephely létrejöttével.

Éppen a fentiek miatt a nem belföldön letelepedett adóalanyok adó-visszatérítési jogosultsága nem vész el csak azért, mert belföldön – Magyarországon – kereskedelmi képviselője van. Sőt, a többi feltétel egyidejű fennállta mellett a kereskedelmi képviselő által igénybe vett szolgáltatások általános forgalmi adó tartalmának visszatérítését is igényelheti.

⁴¹⁵ A megrendelőnek mindenképpen adóalanynak kell lennie áfa szempontból, ellenkező esetben a vállalkozónak egyébként is be kell jelentkeznie Magyarországon és belföldi áfát felszámítani.

2. A telephely fogalmi kellékei

Az áfatörvény értelmezésében a telephely „a székhelyen kívül a gazdasági tevékenység helyhez kötött folytatására huzamosabb időtartamra létesített vagy arra szánt földrajzilag körülhatárolt hely, amelyen a gazdasági tevékenység – székhelyhez képesti – önálló folytatásához szükséges egyéb feltételek is ténylegesen rendelkezésre állnak, ideértve az adóalany kereskedelmi képviselőjét is, de csak annyiban, amennyiben a 37. § (1) bekezdésének alkalmazásában az adóalany kereskedelmi képviselője a legközvetlenebbül érintett.”⁴¹⁶

Némileg pontosabb képet kapunk, ha az Áfa törvény definícióját kiegészítjük a Rendelet telephely-fogalmával⁴¹⁷. A Rendelet megkülönböztet ún. passzív és aktív telephely fogalmat. A passzív telephely lényegében a szolgáltatások fogadására alkalmas jelenlét, amely a szolgáltatások teljesítési helyének megállapítása szempontjából lényeges. Bármely olyan telephely passzívnak minősül, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és használatához⁴¹⁸.

Az aktív telephely lényegében azonos fogalmát a Rendelet a hÉa fizetésre kötelezett személyek fejezetben adja meg, miszerint az adókötelezettség szempontjából az adóalany az azon telephelyét kell figyelembe venni, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik azon termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítéséhez, amelyben részt vesz⁴¹⁹. Ez a fogalom némileg konkrétabban fogalmazza meg a gazdasági tevékenység feltételeit a személyi és tárgyi feltételek megnevezésével.

A fenti definíció értelmében a telephelynek három alaki kelléket kell teljesíteni ahhoz, hogy a hÉa rendszerében ekként lehessen figyelembe venni. Hozzáteszem, hogy ezek a feltételek nem féltétlenül jogi kategóriák, éppen ezért értelmezési ellentmondások forrásai is lehetnek.

Az első feltétel, a tevékenység helyhez kötött folytatására való alkalmasság azt a követelményt hárítja adózóra, hogy a telephely legyen alkalmas a rendszeres gazdasági tevékenységének folytatásához. Nem kizárólagos tartalmi elem az, hogy több megrendelést vagy csak egyet legyen képes ellátni ezen a földrajzi helyen, sőt az Áfa törvény definíciója telephelynek tekinti a ténylegesen még nem használt helyet is („arra szánt”).

A második feltétel, az időtartam talán a leginkább meghatározhatatlan fogalmi elem. Természetesen a többi feltétellel együttesen szükséges vizsgálni, de ezt inkább ügyletenként érdemes górcső alá venni. A „huzamosabb időtartam” konkrét meghatározás hiányában a tagállamok jogalkalmazóira bízva a tartalommal való kitöltést. Európai szabály lévén azonos módon kellene ugyan megítélni, de nem lehet eltekinteni az egyes államok joggyakorlatától sem, így annak pontos megítéléséhez, hogy mely időtartam releváns a telephely létrejötte kapcsán, érdemes az érintett tagállam gyakorlatát áttekinteni, megismerni.

⁴¹⁶ Áfatörvény. 259. § 2. pont

⁴¹⁷ Az áfatörvény 259. § 2. pontja egyébiránt csak 2012. január elsejétől tartalmazza azt a rendelkezést, amelynek alapján az állandó telephely megítélése során kötelezően figyelembe veendő az Unió jogi aktusa, ebben a vonatkozásban természetesen a Rendelet. A Rendeletnek ugyanakkor közvetlen hatálya van, ami azt jelenti, hogy nem kizárólag 2012. január 1-től, hanem annak hatályba lépésétől, azaz 2011. július 1-től kell alkalmazni.

⁴¹⁸ Rendelet 11. cikk (1) bekezdés

⁴¹⁹ Rendelet 53. cikk (1) bekezdés

A harmadik elem a tevékenység folytatásához szükséges feltételek együttes megléte. Értelmszerűen ez a gazdasági tevékenységhez szükséges fizikai és személyi feltételek együttes meglétét feltételezi, de úgy is értelmezhető, hogy ezen feltételek biztosítása – szükség esetén – elérhető, megoldható legyen. Nem feltétlenül kell minimális alkalmazotti létszámra gondolni, ha van olyan alvállalkozó, aki eseti megrendeléseket is végrehajt. Bizonytalanság övezi azon követelményt, amely a tárgyi feltételek minimális vagy szükséges szintjét illeti, erre vonatkozóan sem a Rendelet sem a bírósági gyakorlat nem ad egzakt választ.

Felmerül a kérdés, hogy a „személyi és tárgyi feltételeket” megszorítóan vagy kiterjesztően kell-e értelmezni, azaz csak az eredményező telephelyet, ha a dologi feltételek mellett személyi jelenlét is kimutatható, avagy létrejöhet-e telephely személyzet nélkül is. Mértékadó jogértelmezések szerint nem szükséges feltétlenül a személyi komponens a telephely létrejöttéhez. Ilyen eset például, ha egy más tagállamban letelepedett adóalany ingatlantulajdonnal rendelkezik Magyarországon és ezt az ingatlant bérbe adja. A bérbeadás és a bérbevevő általi ingatlan-használat a szolgáltatást nyújtó részéről semmilyen humán erőforrást nem igényel. A „fogadott” szolgáltatás egy ingatlan esetében lehet ügyvédi díj, tanácsadás vagy például könyvelési feladatok. Ezek igénybevétele nem igényel más irodát vagy más létesítményt, tehát az ingatlan okán személyzet nélkül létrejön a telephely. Ebben az esetben az ingatlannal kapcsolatban igénybe vett szolgáltatások Magyarországon fognak teljesülni, az ügyvéd 27 %-os áfával fogja a számláját kiállítani.

A személyállomány kapcsán ki kell emelni, hogy nem kizárólag akkor beszélhetünk telephelyről, ha a nem belföldi adóalany saját alkalmazottakkal fejt ki tevékenységet belföldön, a lényeg, hogy a nem kizárólag munkaviszonyban az adóalany ügyleteit teljesítő személyek a megrendelő rendelkezése szerint járjanak el. Ezt jól szemlélteti a „bérbeadás típusú és a logisztikai típusú raktározás”⁴²⁰ elhatárolása. A bérbeadási típusú ügylet esetében a raktárt üzemeltető társaság emberei kizárólag a bérbevevő engedélyével és rendelkezései szerint járhatnak el, vagyis a terméket a bérbevevő rendelkezése szerint szolgáltatják ki a vevőnek, a rendelkezési jogát tehát megbízott társaság útján, de saját maga gyakorolja. A logisztikai típus esetén nem beszélhetünk a bérbevevő rendelkezési jogáról, a termék a raktár-üzemeltető birtokában van, a raktárkezelés és a termék kiszolgáltatása az üzemeltető joga. Ez utóbbi tehát nem teljesíti a korábban felsorolt feltételeket, így nem minősül telephelynek sem.

Fontos kikötés, hogy az a tény, hogy egy nem belföldi vállalkozás magyar áfa-regisztrációval rendelkezik, önmagában nem elegendő annak megállapításához, hogy az adóalany állandó telephellyel rendelkezik, hiszen az adminisztratív nyilvántartásba vétel nem automatikus fizikai jelenlétet belföldön, előfordulhat, hogy egy belföldi teljesítésű ügy miatti bejelentkezési kötelezettségről van szó csupán (pl. távértékesítés).

Egy, a Kúria elé került ügyben⁴²¹ egy német adózó rendelkezett magyarországi adószámmal, de a jelenléte mégsem keletkeztetett telephelyet, annak ellenére, hogy volt egy magyarországi projektmenedzser, aki az igénybevett bér munkát és az általuk végzett szolgáltatások utómunkálatait koordinálta és képviselte a német vállalatcsoportot. Az anyagok és a finanszírozást Németországból biztosították. Saját munkaerő tehát nem állt rendelkezésre Magyarországon, azt az alvállalkozó biztosította és fizikai telephelyről sem beszélhetünk, annak ellenére, hogy a projektmenedzsernek volt magyarországi irodája. A Kúria ítéletével – amellyel egyébként az első fokú ítéletet hatályon kívül helyezte – megállapította, hogy ez a

⁴²⁰ Dr. FARKAS Alexandra: A 2011. július 1-jétől hatályos – az általános forgalmi adóval kapcsolatos – Végrehajtási-rendelet. *Adó*, 2011/10-11. 30-32.

⁴²¹ Kfv.V.35.023/2019/4.

szintű jelenlét nem elegendő a telephely létrejöttének megállapíthatóságához. Ebből is látható, hogy minden tényállás-elemet és a tevékenység teljes spektrumának vizsgálatát követően lehet csak – nem feltétlenül egyértelmű – következtetést levonni valamely adóalany adójogi jelenléte kapcsán.

3. A telephely jogi fogalmának alakulása a Bíróság esetjogában

Az Európai Bíróságnak a tárgyban meghozott döntései alapján megállapítható, hogy az állandó telephely megállapításának feltétele, hogy annak legyen egy minimum stabilitási szintje, mely elsődlegesen azt jelenti, hogy állandó jelleggel rendelkezik az adott tevékenység nyújtásához szükséges humán és technikai erőforrásokkal.⁴²² Az, hogy mi tekinthető minimális stabilitásnak, csak a témában született bírósági döntések alapján és hangsúlyozottan minden ügyet egyedileg elbírálva állapítható meg.

A következőkben azt kívánom bemutatni, hogy az értelmezési bizonytalanságot hordozó ügyekben milyen logikai utat választ a Bíróság.

A telephely fogalma a Rendelet megalkotásáig nem volt köbe vésve, leginkább a Bíróság esetjoga alakította az arra vonatkozó feltételeket. Ettől függetlenül a fogalmat bizonytalanság övezte és egy igen jelentős faktor volt a kettős adóztatás vagy a nem adóztatás előfordulására. A telephely definíciója ettől függetlenül nem ad áthatolhatatlan kereteket a fogalomnak. A Bíróság esetjoga által kialakított gyakorlat szerint a telephely fennállásának vizsgálata úgynevezett 'ésszerű eredményre' kell vezetnie⁴²³, ennek hiányában pedig a székhely, mint elsődleges igazodási pont fogja eldönteni a teljesítés helyét.

Ez a szemlélet jelenik meg a DFDS⁴²⁴ ügyben, amelynek az alaptényállása szerint egy dán, főként utazásszervezéssel foglalkozó társaság megbízottja az Egyesült Királyságban értékesített utakat. Az Egyesült Királyságban működő megbízott rendelkezett a tevékenységhez megfelelő technikai és személyi feltételekkel, de a Bíróság nem ez alapján, hanem a fentebb említett 'ésszerű eredmény' követelményének érvényesítésével hozta meg döntését. Ezen érvelésének két fő pillére volt. Az első az, hogy az utakat egyesült királyságbeli utasoknak értékesítette, azaz a fogyasztás helye az Egyesült Királyság volt. A másik speciális eleme az ügynek, hogy Dánia saját adózójának mentességet biztosított ezen tevékenységére, így amennyiben nem minősül telephelynek a megbízott tevékenysége, úgy az anyavállalat teljes tevékenysége héamentességet élvezett volna.

A Faaborg ügyben⁴²⁵ – amely tényállása szerint egy dán társaság egy Dánia és Németország között közlekedő kompon üzemeltetett éttermet – mind a személyi mind a tárgyi feltételei megvoltak a gazdasági tevékenységhez, a Bíróság az ésszerűségi teszt alapján mégis úgy döntött, hogy a dán társaság székhelye határozza meg a teljesítés helyét. Az ésszerűséget

⁴²² FARKAS Alexandra – BENYOVSZKY Zsombor – GAYERHOSZNÉ HAJÓS Zsófia – KOVÁCS-KOZMA Zsuzsanna – BODA Péter – SZÁRAZ Tünde – SZEKERES Zsuzsanna – SZATHMÁRY Sándor: Általános forgalmi adóról szóló törvény egységes szerkezetben, magyarázatokkal. Saldo, Budapest, 2013. 367.

⁴²³ Alexis TSIELEPIS: The Devil Is in the Detail: An Analysis of the ECJ's Attributes to the Fixed Establishment Concept. *International VAT Monitor*, IBFD, 2017. május. 211. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ivm_2017_03_e2_4

⁴²⁴ C-260/95. sz. Commissioners of Customs and Excise és a DFDS A/S közötti ügyben 1997. február 20-án hozott ítélet [EU:C:1997:77]

⁴²⁵ C-231/94. sz. Faaborg-Gelting Linien A/S és a Finanzamt Flensburg között folyamatban lévő ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet [EU:C:1996:184]

vélmezhetően a különböző tagállamok felségterületének érintése miatti jogviták elkerülése iránti igény jelentette.

Fenti eset is azt mutatja, hogy a 'ésszerű eredmény' tesztje igen szubjektív és esetfüggő⁴²⁶. Egy másik példaként említhető eset a RAL ügy⁴²⁷, amelyben a RAL cégcsoport keretében a CI Ltd., mint a Közösség területén kívüli csatorna-szigeteki társaság (Guernsey) pénznyerő automatákat üzemeltetett az Egyesült Királyságban. Az automaták tulajdonjoga a RAL Machine kezében volt, amely a CI rendelkezésére bocsátotta azokat, az alkalmazottak, akik a gépeket működtették, a RAL Services alkalmazásában álltak. Ezen túlmenően a RAL Ltd. vette bérbe az üzlethelyiségeket, ahol engedélyezte a CI részére az automaták üzemeltetését. A CI a cégcsoport többi tagja által felé kibocsátott számla héatartalmának visszatérítését kérte mint a Nagy-Britanniában nem letelepedett adóalany. Álláspontja szerint a játékgépek üzemeltetésével mint harmadik országban letelepedett adóalany nem keletkezik adófizetési kötelezettsége Nagy-Britanniában. A High Court of Justice ugyan az állandó telephely fogalmának tisztázását várta a Bíróságtól, az azonban arra az álláspontra helyezkedett, hogy a pénznyerő automatákkal végzett szolgáltatás szórakoztatási célt szolgál és mint ilyen, annak teljesítési helye az a tagállam, ahol azt fizikailag végzik, vagyis Nagy-Britannia. Az ésszerűségi teszt elvégzésével a Bíróság tehát nem a telephely fogalmi elemeiből von le következtetést, hanem – kiterjesztő jogértelmezéssel – a teljesítési hely általános és speciális szabályait veszi alapul⁴²⁸.

Az Agenzia delle Entrate és az FCE Bank plc közötti jogvita kapcsán született ítélet⁴²⁹ a telephely és a héaalanyiság kapcsolatát elemzi. Az ügyben az eldöntendő kérdés az volt, hogy az egyesült királyságbeli székhelyű FCE Bank és annak olaszországi telephelye, az FCE IT között létrejöh-e olyan jogügylet, amiben az FCE IT önálló adóalanyként minősül. Ez azért is volt fontos, mert az FCE IT különböző szolgáltatásokat vett igénybe anyavállalatától, a számlákat önszámlázással ő maga állította ki és igényelte volna az adó visszatérítését. Az adóhatóság az anyavállalat által teljesített szolgáltatásokra felszámított adó visszaigénylését elutasította. Más volt az álláspontja a Ministero dell'Economia-nak, amely ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásként fogadta volna el az ügyleteket.

Az adóalanyiság megállapítása céljából a Bíróság azt a logikai okfejtést követte, hogy az csak független gazdasági tevékenység esetén állhat fenn. Kérdés tehát, hogy az FCE IT-t fióktelepként ugyan, de önálló banknak lehet-e tekinteni. A Bíróság nemleges válasza röviden az alábbi okokra vezethető vissza: az FCE IT nem maga viseli a banki tevékenység kockázatát, valamint nem rendelkezik a függetlenséghez szükséges dotációs tőkével sem. A Bíróság így megállapította, hogy nem lehet héaalanyként tekinteni azt az állandó telephelyet, amely jogilag nem különül el a részére szolgáltatást nyújtó anyavállalattól. Az ítélet abból a szempontból is fontos gondolatot tartalmaz, hogy kizárja az OECD Modellegyezmény telephely-fogalmának segítségül hívását olyan ügyben, amely központi eleme a héaalanyiság meghatározása. Egyértelműen leszögezi, hogy az a közvetlen adók területére vonatkozik.

Az FCE ügyben a Bíróság a fióktelep és telephely viszonyát illetően is állást foglalt, ebben az ügyben megállapítva azt, hogy a fióktelep nem keletkeztet telephelyet. A fióktelep a külföldi vállalkozás olyan önálló gazdálkodást folytató jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeti

⁴²⁶ TSIELEPIS 212.

⁴²⁷ C-452/03. sz. RAL (Channel Islands) Ltd., RAL Ltd., RAL Services Ltd., RAL Machines Ltd. és a Commissioners of Customs & Excise közötti ügyben 2005. május 12-én hozott ítélet [EU:C:2005:289]

⁴²⁸ Rita de la FERIA: Permanent Establishments in Indirect Taxation. (IBFD, 2016.) 19. <https://www.pwcimpuestosonlinea.co/Repositorio%20PwC/PDF/PwC/PwC%20Global/PWC-000911-15-D.pdf>

⁴²⁹ C-210/04. sz. Agenzia delle Entrate kontra FCE Bank plc ügyben 2006. március 23-án hozott ítélet [EU:C:2006:196]

egysége, amely a külföldi vállalkozás nevében képviseleti tevékenységet nem folytathat⁴³⁰. A fióktelepek hazai törvényi szabályozása⁴³¹ szerint azok jogi személyiséggel nem rendelkeznek, de gazdálkodási önállóságot élveznek⁴³². Mértékadó szakvélemények alapján a legtöbb esetben a fióktelep és a telephely egybeesik, mert a fióktelep rendelkezik azon feltételekkel, amelyek a telephely fogalmi kritériumait is teljesítik⁴³³. Az FCE ügyben ez a két fogalom nem esett egybe.

A Bíróság a Daimler AG és Widex A/S egyesített ügyben⁴³⁴ kimondta, hogy valamely tagállamban honos héalany, aki adóköteles tevékenységek kivételével csak műszaki teszteléseket vagy kutatótevékenységet végez másik tagállamban, nem tekinthető úgy, mint aki e másik tagállamban rendelkezik „állandó telephellyel, ahonnan üzleti tevékenységet végez”⁴³⁵. Ez a tény a nem honos adóalanyok visszatérítési eljárását szabályozó irányelv szempontjából rendelkezik relevanciával, mivel csak a telephely hiánya teszi lehetővé a visszatérítési igény teljesítését, azaz a visszatérítési időszakban nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban volt gazdasági tevékenységének székhelye vagy olyan állandó telephelye, ahonnan gazdasági ügyletek lebonyolítására került sor. A Daimler AG német székhelyű vállalkozás Svédországban autók tesztelését végezte, egyébként működik egy leányvállalata is itt, amely biztosítja számára a helyiségeket, a tesztpályákat és a tesztelési tevékenységhez kapcsolódó szolgáltatásokat. A személyállomány csak a szükséges időszakban végzett Svédországban tevékenységet. A svéd adóhatóság a leányvállalat léte tekintetével utasította el a Daimler AG visszatérítési kérelmét, azt telephelynek minősítve. Erre reagálva a Bíróság leszögezte, hogy a leányvállalat léte nem befolyásolja a telephely hiányának megállapíthatóságát, vagyis a leányvállalat léte és működése – tekintettel arra, hogy önálló jogalany – nem azonosítható a telephellyel. Az FCE ügyben itt a leányvállalat telephelynek is minősült. A különbség lényegében a hitelintézeti előírásokban rejlik, ami miatt az FCE IT nem rendelkezett a „kellő” önállósággal.

Logikus, egyértelmű és a telephely-fogalom szempontjából is előrevivő ítélet született a Crédit Lyonnais és a Ministre du Budget közötti eljárás során felterjesztett előzetes döntéshozatali kérelem nyomán⁴³⁶. A kiinduló tényállás szerint az LCL az arányosított adó megállapítása során szerepeltette a levonható arányosított adó számlálójában és nevezőjében azon hitelkamatok összegét, amelyeket az LCL székhelye hagyott jóvá a francia területen kívül létrehozott fióktelepek számára. Természetesen az ítélet erre nem ad lehetőséget. Az ítélet egyértelművé tette⁴³⁷, hogy azt a társaságot, amely a székhelyétől eltérő államban telephellyel rendelkezik, úgy kell tekinteni, mint amely az ott végzett gazdasági tevékenysége vonatkozásában letelepedett, így mint letelepedett társaság ezen államban kell kérni az adó visszatérítését, így nem is vonatkozik rá a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló tanácsi irányelv. Az ítélet tehát egyértelművé tette, hogy a telephely a saját gazdasági tevékenysége vonatkozásában önálló adóalanyisággal bír: „egyetlen adóalany a székhelye szerinti államban alkalmazandó

⁴³⁰ CSÁTALJAY Zsuzsanna – KELEMEN László – SZTANKÓ Dávid – TANCSA Zoltán: *Nagy Áfa kézikönyv I. Nemzetközi ügyletek ÁFA-ja és számlázása*. Budapest, Vezinfó, 2013. 48-53.

⁴³¹ A külföldi székhelyű vállalkozások magyarországi fióktelepeiről és kereskedelmi képviseléseiről szóló 1997. évi CXXXII. törvény 2. § b) pont

⁴³² Emellett a Kúria 1/2012. PJE jogegységi döntése megkülönbözteti az általános és pénzügyi fióktelepeket. A két típus között a perbeli jogképesség alapján tesz különbséget. A pénzügyi fióktelepnek nincs perbeli jogképessége, csak az alapítót képviselheti a perben.

⁴³³ lásd CSÁTALJAY – KELEMEN – SZTANKÓ – TANCSA 51.

⁴³⁴ C-318/11, C-319/11 sz. Daimler AG és Widex A/S kontra Skatteverket között folyamatban lévő eljárásban 2012. október 25-én meghozott ítélet [EU:C:2012:666]

⁴³⁵ uo. 31. pont

⁴³⁶ C-388/11. sz. Crédit Lyonnais kontra Ministre du Budget ügyben 2013. szeptember 12-án meghozott ítélet [EU:C:2013:541]

⁴³⁷ uo. 33. pont

szabályozás mellett a levonásra vonatkozó annyi nemzeti szabályozás alá tartozik, amennyi tagállamban állandó telephellyel rendelkezik.”

A Bíróság fenti döntése több szempontból is vitatható. A legfontosabb ellenérv, hogy az Irányelv által előírt arányosítási kötelezettséget⁴³⁸ területi alapra helyezi. Ez azt jelenti, hogy a külföldi és belföldi telephelyeket a héarendszer eltérően kezeli. Szélsőséges példát alapul véve, ha egy anyavállalat 10 egység adómentes forgalmat bonyolít, a külföldi telephelye pedig 10 egység adóköteles bevételt hoz, akkor az anyavállalat levonható adójának részaránya 50 % lesz akkor, ha a telephely forgalmát is hozzá kell kalkulálni a hányadoshoz. A Bíróság ítéletének logikája szerint a levonási részarány ezzel szemben 0 %. Ez a számítás természetesen ellenkező eredményt is hozhat, az mindenestre kijelenthető, hogy az ítélet sérti a letelepedés szabadságát.

Az ítélettel szemben ezen túlmenően több érv is felhozható⁴³⁹. Az Irányelv megfogalmazása, miszerint a levonási hányadot az „adóalany által lebonyolított összes ügyletre kell meghatározni”, több értelmezésnek is teret ad, hiszen nem szűkíti le a számítás módját országhatáron belülre. Ezen túlmenően a korábban a Bíróság elé került FCE Bank ügyben a végső megállapítás éppen az volt, hogy az anyavállalatként működő FCE Bank és olaszországi kihelyezettsége az utóbbi telephelykénti minősítésének hiányában egy jogalanynak tekinthető, ez a gondolatmenet viszont megengedné ennek figyelembe vételét az arányosítás alkalmazása során is. Szintén ellenérvként említhető az is, hogy a tagállami határokhoz történő igazodás sem teremt zárt arányosítási rendszert, hiszen a feltételek fennállta esetén valamely tagállam területi hatályán kívül teljesített ügyletek is jogot teremtenek adólevonásra.

A Crédit Lyonnais ügyben megfogalmazott döntést a Bíróság a Morgan Stanley⁴⁴⁰ ügyben látszólag annak nem ellentmondva jelentősen kiegészíti. A Morgan Stanley székhelye az Egyesült Királyságban található és párizsi fióktelepe telephelyként nem kizárólag franciaországbeli ügyfeleknek végzett tevékenységet, hanem a székhely számára is. A kérdés a vegyesen felhasznált költségek adótartalmának levonása kapcsán merült fel, azaz milyen szabályt kell alkalmazni és mely tevékenységeket bevonni az arányosításba. Ne feledjük el, hogy a Crédit Lyonnais ügyben a Bíróság kategorikusan kimondta, hogy a székhely nem veheti figyelembe a fióktelepei által elért forgalmat. Talán ezen a ponton lehet a két ítélet közötti logikai kapcsolatot meglelni, mert ez az ítélet nem foglalkozott az együttesen felmerült költségekkel, mivel a tényállása szerint azonos tevékenységet végző telephelyek szolgáltatásnyújtásáról volt szó. A Bíróság a Morgan Stanley ügyben a székhelyet és a telephelyet egy adóalanyként minősítette, mivel álláspontja szerint a fióktelep nem végzett önálló tevékenységet. Az ítélet ugyanakkor szakít a területiség elvével és a tevékenységet egységként kezeli, az arányosítás szabályait a két érintett tagállam szabályainak figyelembe vételével rendeli meghatározni. A döntés lényege az, hogy vannak költségek, amelyek mind a fióktelep mind a székhely adómentes és adólevonásra jogosító tevékenységéhez kapcsolódik, ezért olyan hányadost kell alkalmazni, amelynek nevezőjében a székhely költségeihez kapcsolható tevékenységének adó nélküli összege, számlálójában pedig az olyan adóköteles ügyletek, amelyek akkor is adólevonásra jogosítanak, ha az említett fióktelep nyilvántartásba vétele szerinti államban valósultak volna meg. Ez utóbbi akkor is felmerülhet, ha az adókötelezettség választás alapján kerül figyelembe vételre. Hangsúlyozom, a két tényállás

⁴³⁸ Irányelv 173. cikk

⁴³⁹ Karoline SPIES: Fundamental freedoms and VAT: an analysis based on the Credit Lyonnais case. *World Journal of VAT/GST Law*, 2018, 6:2. 103-104, DOI:10.1080/20488432.2018.1460970

⁴⁴⁰ C-165/17. sz. Morgan Stanley & Co International plc kontra Ministre de l'Économie et des Finances ügyben 2019. január 24-én meghozott döntés [ECLI:EU:C:2019:58]

eltérése miatt a két döntés között nincs logikai ellentmondás, mégis más a két döntés szemléletbeli megközelítése.

A Stanley Morgan ügyben teljesen egyértelműen megfogható a Bíróság jogalkotó tevékenysége. Az ítéletben foglalt szabály ráadásul nem vezethető le a tagállamok pozitív jogából, így jelentős eltérés van a Bíróság által a döntésében megfogalmazott arányszámítási mód és a tagállami arányosítási szabályozás között⁴⁴¹.

A telephely fogalmi tisztázásában fontos megemlíteni az E.ON Global Commodities SE ügyében született ítéletét⁴⁴². A román adóhatóság ebben az ügyben nem következetesen értelmezte az Irányelvet, így első körben nem hagyta jóvá az E.ON adóképviseelője által az Unióhoz csatlakozást (2007. január 1.) követő időszakban levonásba helyezett adót. A csatlakozást követően az energiaértékesítés után a vevő fizeti az adót, ezért az E.ON héaköteles tevékenységet nem folytat, így a beszerzésre jutó adó levonására adóképviseelő útján sincs lehetőség.

Mivel a legfelsőbb bírói szint is megerősítette az adóhatóság döntését, ezért az E.ON a nyolcadik irányelv alapján – mint Romániában le nem telepedett adóalany – héavisszatérítés iránti kérelmet nyújtott be. A román adóhatóság ezt az igényt is elutasította, azzal, hogy ilyen igényt csak azon adóalanyok támaszhatnak, akik Romániában nem kötelesek héaazonosítóval rendelkezni. Ilyennel pedig az E.ON adóügyi képviselője rendelkezett, mivel továbbra is az adóügyi képviselője járt el nevében. Itt érkezünk el a telephely-fogalom kérdéséhez, hiszen a nyolcadik irányelv feltételként szabja a héavisszatérítés teljesítéséhez, hogy a kérdéses adóalany semmilyen telephellyel nem rendelkezhet abban a tagállamban, ahol az alapügylet teljesült. (A másik feltétel, hogy nem teljesíthet az érintett tagállamban termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, bizonyos kifejezetten megemlített szolgáltatások kivételével.) A Bíróság egyértelműen leszögezte, hogy a nyilvántartásba vétel és az azonosítóval rendelkezés ténye nem egyenértékű a telephely létevel. Az ítélet szerint ugyanis „annak érdekében, hogy valamely telephelyet az adóalany által nyújtott termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének lehessen tekinteni, szükséges, hogy e telephely kellő fokú állandóságot, és olyan szerkezetet mutasson fel, amely az emberi és műszaki erőforrásokra tekintettel alkalmas arra, hogy lehetővé teszi a szóban forgó szolgáltatások önálló nyújtását.”⁴⁴³ Ezzel kimondta azt is, hogy önmagában a nyilvántartásba vétel nem zárja ki a nyolcadik irányelv héavisszatérítési lehetőségét.

Az 'ésszerűségi teszt' alkalmazásának indokoltsága merül fel a kettős adóztatás elkerülése esetében, amely ennek az elméleti eljárásnak az integráns része⁴⁴⁴. A GST ügyben⁴⁴⁵ ugyanis a német GST Sarviz eredetileg a fordított mechanizmus szabályai szerint bocsátotta ki a számláját a bolgár GST Skafolding részére. Az adóhatóság megállapította ugyanakkor, hogy a GST Sarviz rendelkezett állandó telephellyel Bulgáriában, ezért részére megállapította az adókötelezettséget. Ennek a fizetési kötelezettségnek a GST Skafolding eleget is tett. Az adóhatóság mindkét vállalkozástól megtagadta az adóvisszatérítési jogot, a GST Sarviztól azzal

⁴⁴¹ Rosario COSENTINI: VAT Deductibility for Fixed Establishments: The ECJ Ruling and the Italian Legal System. *International VAT Monitor*, IBFD, 2019. 203-210. https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2019_05_it_2.pdf

⁴⁴² C-323/12. sz. E.ON Global Commodities SE kontra Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor ügyben 2014. február 6-án született ítélet [EU:C:2014:53]

⁴⁴³ C-323/12. sz. ügy 46. pontja

⁴⁴⁴ lásd PAROLINI – ROTTOLI (2016) 8. „...the need to avoid double taxation should be considered as an integral part of the Rationality test: double taxation is not rational at all.”

⁴⁴⁵ C-111/14. sz. GST – Saviz AG Germania ügyben 2015. április 23-án meghozott döntés [EU:C:2015:267]

az indokkal, hogy a befizetett adó nem minősül jogalap nélkül megfizetett összegnek, a GST Skafoldingtól pedig azzal az indokkal, hogy nem rendelkezik megfelelő bizonylattal. Az adóhatóság jogszerűtlen eljárása ez utóbbi során érhető tetten. Az adóhatóság ezen döntésére az adhatott alapot, hogy a bolgár jog nem adott lehetőséget a számla korrekciójára, amivel a bevallott adókötelezettséget önellenőrizhette volna. Azon túlmenően, hogy a Bíróság ilyen helyzetben – azaz belföldi állandó telephely által nyújtott szolgáltatás esetében – az egyenes adózást rendeli alkalmazni és kizárta a kettős adóztatás alkalmazását, azt a fontos következtetés is levonta, hogy akkor a szolgáltatást nyújtó rendelkezik az adókötelezettséggel, ha a vevő tévedésből alkalmazta a fordított adózási mechanizmust. A bolgár jogértelmezés tehát hibás volt, nem lehet olyan helyzetet teremteni egy gazdasági kapcsolat során, hogy mindkét fél viselje az adóterhet, ez esetben egy korrekciót kizáró eljárási szabály miatt.

A letelepedés kapcsán visszautalnék a Bíróság Welmory ügyben⁴⁴⁶ hozott döntésére, amely a Bíróság ítélezési gyakorlatában az első digitális szolgáltatást is érintő döntés volt. A döntés kifejezetten a telephely kapcsán volt releváns, azonban a Bíróság mintha lazítana az eddig megszabott kereteken, álláspontja szerint: „az ilyen gazdasági tevékenység többek között a személyi tárgyi feltételek tekintetében legalább megfelelő szervezetet, úgymint megfelelő számítógépes berendezést, szervereket és szoftvereket igényel”⁴⁴⁷. Az utolsó félmondat enged meg némi kikacsintást abba az irányba, hogy elegendő lehet kizárólag a működőképes technikai berendezések megléte a telephely létesítéséhez⁴⁴⁸, a Bíróság azonban az érvelését nem fűzi tovább, így vélelmezhetően a jövő által kitermelt tényállások fogják a fogalmat továbbfinomítani.

4. Többes érintettség

Az általános forgalmi adó tekintetében rendkívül fontos jogintézmény az ún. érintettség kérdése. Ez azt jelenti, hogy abban az esetben, ha egy vállalkozás a székhelye mellett több telephellyel is rendelkezik több tagállamban, akkor meg kell állapítani a kérdéses termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kapcsán, hogy mely telephely vagy a székhely érintett-e a teljesítéssel kapcsolatban. Elképzelhető például, hogy egy Ausztriában is telephellyel rendelkező ügyvédi iroda az osztrák ügyfelének olyan tanácsadást teljesít, amelyet a budapesti szakemberei nyújtanak, noha foglalkoztat jogászokat a linzi irodában is.

Az az adóalany, akinek (amelynek) belföldön állandó telephelye van, és úgy értékesít terméket, nyújt szolgáltatást, hogy belföldi állandó telephelye az előzőekben említett ügylet teljesülésében nem érintett, úgy a telephelye okán nem minősül belföldön gazdasági céllal letelepedettnak. A gazdasági célú letelepedés helyéhez fűzött joghatást a székhelynek vagy annak az állandó telephelynek kell betudni, amely az adott ügylet teljesítésével a legközvetlenebbül érintett.

Ezt a Rendelet akként fogalmazza meg, hogy az adófizetésre kötelezett személyének megállapításakor kizárólag az adóalany olyan állandó telephelyét kell figyelembe venni, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik azon termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítéséhez, amelyben részt vesz.

⁴⁴⁶ C-605/12. sz. Welmory ügyben 2014. október 16-án hozott döntés [EU:C:2014:2298]

⁴⁴⁷ C-605/12. sz. ügy 60. pont

⁴⁴⁸ Nebojsa JOVANOVIĆ – Madeleine MERKX: Welmory: a Recipe for VAT Avoidance? Leiden University, 2015 https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3112112 6.

Az érintettség összefoglalva azt jelenti, hogy amennyiben a teljesítés helye szerinti tagállamban lévő telephely a teljesítéssel közvetlenül nem érintett (nem vesz részt a teljesítésben), akkor az ügylet szempontjából nem lehet adóalanynak tekinteni, az adófizetési kötelezettség nem terhelheti.

Nem befolyásolja ezt a tényt az sem, hogy a telephely tevékenysége kapcsolódik ugyan az ügyletkez például számviteli, adminisztratív feladatok révén, de annak létrejötte, teljesítése nem annak döntési kompetenciájába tartozik és nem a telephely erőforrásai segítségével történt.

Ez példán keresztül azt is jelenti, hogy a magyarországi telephellyel rendelkező német társaság által magyar megrendelő részére nyújtott szolgáltatás esetén a német vállalkozás német adószáma kerül feltüntetésre a számlán és az ügylet közösségen belüli szolgáltatásnyújtásnak minősül. Abban az esetben, ha a számla a telephely magyar adószámát tartalmazza, mint a szolgáltatás nyújtója, akkor feltételezhető, hogy a szolgáltatás nyújtójaként a telephely lesz a legközvetlenebbül érintett az ügylet kapcsán.

Az érintettség meghatározása azonban sokszor nem egyértelmű, Ez azt jelenti, hogy bizonyos szolgáltatások elemei vegyes képet mutatnak abból a szempontból, hogy azt a telephely vagy a nem letelepedett anyacég nyújtja. A Bíróság elé került ügyekből látható, hogy ez esetfüggő, nincs egyértelmű meghatározás vagy arányszám, hogy milyen részteljesítés után tekinthetünk egy szolgáltatást akár a székhelynek akár a telephelynek betudhatónak. Egy szolgáltatás a szolgáltató és az ügyfél között különböző részcsелеkményekből épül fel: kapcsolatfelvétel, tájékoztatás, szerződéskötés, kiegészítő szolgáltatások, garancia érvényesítése, ügyfélkapcsolat stb. Egy vállalat külhoni jelenlétének a nyilvánvaló célja, hogy ezen funkciók valamelyikét, de jellemzően azok nagy részét elvégezze. Adójogilag fontos tehát annak eldöntése, hogy mely elemek az ügydöntők annak meghatározása szempontjából, hogy ki teljesít. Ezt erősítette meg a HÉA Bizottság iránymutatása⁴⁴⁹ is, amely a szolgáltatásban való részvételt elemzi, de pontos meghatározást nem ad. Azt mindenesetre rögzíti, hogy a könyvelés, számlázás, illetve az egyéb adminisztrációs tevékenységek bizonyosan nem részei a gazdasági eseménynek, amely révén a telephely részese a szolgáltatásnyújtásnak. A fent hivatkozott DFDS ügyben sem tért ki arra a Bíróság, hogy az utazásszervezés mint komplex szolgáltatás mely eleme volt ügydöntő abban, hogy azt az egyesült királyságbeli telephelynek tudta be.

Ez a bizonytalanság jelentős jogértelmezési különbségekhez, így adójogi összeütközésekhez vezethet. Belgium és Franciaország például az ügyféllel való kapcsolatfelvételt és a tárgyalás folyamatát tekintő mérvadó körülmények a 'betudhatóság' meghatározása szempontjából, míg Az Egyesült Királyság és Németország a szolgáltatás lényegi elemét/elemeit tekintik mérvadónak.⁴⁵⁰

A határon átnyúló szolgáltatások esetében könnyen elképzelhető olyan ügylet, amelyben egyik vagy mindkét félnek több letelepedése is érintett. Nagyon egyszerű példával élve egy minden közép-európai országban telephellyel rendelkező franciaországi székhelyű társaság könyvelési szolgáltatást vesz igénybe egy holland cégtől, akkor egyértelmű, hogy a szolgáltatás szétbontható az egyes telephelyeknek nyújtott szolgáltatásokra és a teljesítési hely az igénybevevő letelepedése alapján egyértelműen meghatározható. Elképzelhető azonban - ugyanezen példánál maradva – egy olyan szolgáltatástípus is, amely nem bontható szét egyértelműen telephelyekre. Ilyen szolgáltatások előfordulhatnak elsősorban az üzletviteli

⁴⁴⁹ taxud.d.1(2009)357988 – Working Paper No 614 Final VAT Committee – Guidelines from 86th meeting 5.4. pontja

⁴⁵⁰ Rasa MIKUTIENÉ: *The preferred treatment of the fixed establishment in the European VAT*. Master thesis, supervisor Prof. Ben J. M. Terra, Lund University, 2014. 15.

tanácsadás, kutatás körében. Ebben az esetben arra a kérdésre kell választ adni, hogy a szolgáltatás nyújtása kinek a részére történik. Ehhez ad támpontot a Rendelet 22. cikke, amely egyébiránt a szolgáltatásnyújtóra egy általános kötelezettséget terhel az igénybevevő állandó telephelyének megállapítása formájában. A szolgáltatásnyújtó ennek vizsgálata során alapul veheti a szerződést, megrendelőlapot, valamint az igénybevevő hea-azonosítóját. Amennyiben ezen információk szűk köre nem elegendő és a szerződés több szolgáltatást tartalmaz, akkor a szolgáltatás nyújtója megalapozottan tekintheti teljesítési helynek az igénybevevő székhelye szerinti államot.

Sok tekintetben iránymutató döntés született a már korábban említett WebMindLicences Kft. ügyében⁴⁵¹, amelyben éppen a letelepedés meghatározása vetette fel az adókijátszási szándékot az adóhatóság részéről. Az ügy tényállása szerint a magyar WML Kft. egy egyébként a felhasználók közötti valós idejű erotikus szolgáltatást nyújtó weboldal működtetésének jogaival rendelkezett, amelyet egy licencszerződéssel egy portugál társaság részére adott át⁴⁵². Fontos, de nem ügydöntő jellegű körülmény, hogy a magyar társaság ügyvezetője a portugál társaság tulajdonosa is volt egyben. A magyar adóhatóság megállapításának lényege az volt, hogy a weboldal üzemeltetésének átadása a portugál társaság részére kizárólag az egyébként magasabb adómértéket alkalmazó magyar adójogszabályok megkerülése volt. E vonatkozásban a Bíróság egyértelműen nem adózó terhére értékeli az adóharmonizáció tökéletlenségét, amely lehetőséget teremt a tagállamok közötti adóversenyre, így adózó adóoptimalizációs célú magatartása nem jogellenes, amennyiben valóban Portugáliából üzemelteti a weboldalt és nem arról van szó, hogy a tényleges tevékenységet Magyarországról végzi. Az ügy alapkérdésére a válasz tehát az, hogy a teljesítés helyét befolyásoló ügylet körülményeit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia, ezen belül a technikai és humán erőforrások alapul vételével azt kell megállapítania, hogy ez valós letelepedésnek minősül-e. Értelemszerűen amennyiben megállapítható a színleltetés, akkor lehet alapja az adóhatósági megállapításnak. Az Európai Bíróság vélelmezhetően nem megfelelően értékelt a magyar adóhatóság által feltárt tényállást⁴⁵³, mivel az első kérdésre adott bírósági válasszal ellentétben annak rendkívül nagy szerepe van az adókijátszás megítélésében, hogy a portugál Lalib Lda alvállalkozói körét ugyanaz a személy irányítja, aki egyébként a liszenszbe adó társaság ügyvezetője és tulajdonosa, valamint a liszensz megalkotója. Mivel a kedvezőbb adókulcsok miatt kimutatható az adóelőny, ezért kijelenthető, hogy más üzleti racionalitása nem volt az ügynök, bár ezt a Bíróság nem is vizsgálta.

Az ügyben a Bíróság két eljárás kérdéskörben is állást foglalt. Egy ilyen több tagállamot érintő ügyben természetességgel merül fel az igény az adóhatóságok közötti információcserére, sőt adózó is igényelheti más tagállami adóhatóság megkeresését a tényállás tisztázása érdekében, ha ez más módon nem lehetséges. Ebben a körben a Bíróság elvi éllel rögzíti, hogy ilyen ügyekben a tájékoztatáskérés kötelező. Ez azért jelentett novumot, mert a nemzetközi megkeresés eddig csak opció volt az adóhatóságok részére, kötelezettségként semmilyen jogforrás nem fogalmazta azt meg, így azt lehet mondani, hogy a Bíróság részéről ez egy jogfejlesztő rendelkezés. A másik eljárás kérdése, amiben a bíróság határozott irányt szabott, az az adóhatóságok párhuzamos eljárásának kérdése. A kérdést előterjesztő bíróság arra kereste a választ, hogy van-e joga a magyar adóhatóságnak megállapítást tenni abban az esetben, ha a kérdéses ügyletek utáni adókötelezettségnek egy másik tagállamban, jelen ügyben

⁴⁵¹ C-419/14. sz. ügy

⁴⁵² Az irányelv 2007. január 1. és 2009. december 31. közötti időszakban hatályos 56. cikke szerint a szolgáltatásnyújtótól eltérő tagállamban letelepedett nem adóalanyok részére nyújtott elektronikus szolgáltatások teljesítési helye a szolgáltatást nyújtó székhelye.

⁴⁵³ SZABÓ Ildikó: Az Európai Bíróság ítélete a WebMindLicences Kft. ügyében. *Eljárásjogi Szemle* 2016/1. 34–38.

Portugáliában eleget tettek. A Bíróság egyértelműen igenlő választ adott, vagyis a tény, hogy a héát egy másik tagállamban e tagállam jogszabályainak megfelelően megfizették nem képezi akadályát az utólagos adó-megállapításnak abban a tagállamban, ahol a szolgáltatás tényleges teljesítési helyét megállapították. Ezt azért is fontos rögzíteni, mert ellenkező esetben a héa másik tagállamban való megfizetésével adózó lényegében választhatna a különböző adókulcsokat alkalmazó országok között és kizárná a helyes adóztatás lehetőségét. Ennek persze következménye lehet a kettős adóztatás, ezért az érintett adóhatóságokat közösen terheli a helyes adózás meghatározása. A fentebb említett együttműködési kötelezettség így még inkább hangsúlyos megjegyezve azt, hogy konkrét kötelezettséget jogszabály nem határoz meg.

5. A hozzáadottérték-adó és a társasági adó telephelyfogalmának összevetése

Az adójogi szakirodalomban a telephely kérdése elsősorban a társasági adót illetően vetődik fel. Azt gondolhatnánk, hogy egyazon jogi környezetben ez a fogalom egyértelmű és minden adónemet érintően egynemű. Nem így van, bár a különbség kevésbé szembetűnő. Egészen nyilvánvaló, hogy a fogalom uniformizálása mind a közvetlen mind a közvetett adók szempontjából előnyös és üdvözlendő lenne⁴⁵⁴.

A telephelyfogalom jelentőségét a közvetlen adók tekintetében szintén az adja, hogy ez határozza meg, hogy egy nem belföldi székhelyű vállalkozás rendelkezik-e telephellyel az adott állam területén, magyarán telephelye okán belföldi illetőségűnek minősül-e a vállalkozásból származó nyereség megadóztatása tekintetében. Egyszerűbben fogalmazva külföldi illetőségű vállalkozásoknak Magyarországon akkor keletkezik adófizetési kötelezettségük, amennyiben Magyarországon telephellyel rendelkeznek. Ebből következően rendkívül fontos kérdés annak a meghatározása, hogy mi minősül telephelynek a vállalkozás külföldi jelenléte okán.

Erre a kérdésre többlépcsős választ lehet csak adni. Első körben meg kell nézni azt, hogy két állam között van-e egyezmény a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozóan, másrészt, hogy ez az egyezmény tartalmaz-e rendelkezést a telephely meghatározására. Ez általában csak két állam relációjában ad megoldást, de sokat segít az a tény, hogy Magyarország által kötött ilyen típusú egyezmények jelentős része az OECD Modellegetmény⁴⁵⁵ alapján jött létre, így a telephely-fogalom helytel-közzel megegyezik a Modellegetmény fogalmával, természetesen országonként vannak kivételek.

Abban az esetben, ha egy olyan társaság végez gazdasági tevékenységet Magyarországon, amely székhelye szerinti állammal Magyarországnak nincs egyezménye, akkor a társasági adóról szóló törvény⁴⁵⁶ telephely-definícióját kell alapul venni és aszerint megítélni az adóztatás kérdését.

Látható, hogy a közvetlen adós telephelyfogalom sokkal inkább konkrét szabályokkal dolgozik, mint a hozzáadott-értékadó rendszere, konkrétumokat tartalmaz a telephely jellege, funkciója és időtartama alapján, ami a héa telephely-fogalmáról nem mondható el.

A közvetlen adók területén alkalmazandó telephelyfogalom értelmezésében jelentős változást hozott a már említett BEPS akcióterv, amelynek 7. jelentése a telephely létrejöttének mesterséges elkerülésével foglalkozik. Azt célozza meg, hogy más államban letelepedett társaságok határon túlnyúló tevékenysége után ténylegesen is a tevékenység helyén lehessen adóztatni, azaz leszűkíti a tevékenységek körét, amelyek nem járnának telephely létesítésével.

⁴⁵⁴ Pasquale PISTONE: Fixed Establishment and Permanent Establishment. *VAT Monitor*, IBFD, 1999. június 106.

⁴⁵⁵ OECD Model Convention <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

⁴⁵⁶ 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és osztalékadóról

Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy csak a kisegítő és előkészítő tevékenységek nem járnának telephely keletkezésével. Telephely keletkezne az ügynök által a vállalkozás nevében kötött ügyletek esetében is, ha az ügylet létrejöttében meghatározó szerepet tölt be. Ezen kívül szükülne a független ügynök fogalma is, valamint a tevékenységek mesterséges felosztásával lehetővé vált adóelkerülések elleni szabályok is megfogalmazásra kerültek az akciótervben (anti-fragmentation rule). Ez utóbbi magatartást azzal küszöbölné ki, hogy a külföldi vállalkozás által végzett tevékenység gazdasági tartalmát vizsgálná.

Felmerülhet a kérdés, hogy van-e ennek a folyamatnak relevanciája a héarendszerre nézve. A válasz természetesen az, hogy van, akkor is, ha ez nem közvetlen hatást jelent. A közvetlen adók telephelyfogalmának tágítása ugyanis egyet jelent azzal, hogy a közvetlen és közvetett adókra vonatkozó telephely-értelmezés is távolodik egymástól⁴⁵⁷, amely nem az adóegyszerűsítés és a versenyképesség irányába hat.

A Modellegyezmény telephelyfogalmának értelmezéséhez nagy segítséget nyújt a folyamatosan kiegészülő Kommentár⁴⁵⁸, amely tisztázza az egyes fogalmakat, gyakorlati példákat vesz górcső alá, mindezzel segítve az államok joggyakorlatát. Az Egyezmény értelmében a telephely kifejezés állandó üzleti helyet jelent, amely révén a vállalkozás tevékenységét egészben vagy részben kifejti. Ez a definíció változhat egyes konkrét egyezményekben⁴⁵⁹, így például a Norvégiával vagy Izraellel kötött egyezmény a termelőberendezést is ide sorolja. További értelmezést tartalmaz az Egyiptomi Arab Köztársasággal kötött egyezmény, amely az üzleti tevékenységbe beleérti – külön nevesítve – a kereskedelmi és ipari tevékenységet is.

A Modellegyezmény egyrészt megkövetel egy fizikailag is meghatározható üzleti helyet, amely nem feltétlenül iroda, épület, lehet egy gép vagy egy berendezés is. Tulajdonképpen minden olyan létesítményt magában foglal, ahonnan a vállalkozás akár csak részben is ki tudja fejteni üzleti tevékenységét. Az sem lényeges ebben a körben, hogy az mindenképpen a vállalkozás tulajdonában legyen, a Kommentár említi a telephely „produktív jellegét”, vagyis a telephely járuljon hozzá a vállalkozás bevételeihez, hozzáátéve, hogy ez az értelmezés már némiképpen meghaladott. A rendelkezésre álló üzleti hely bármi lehet, ezt a Kommentár is tágan értelmezi, az a hely lehet jogszerűtlenül is a vállalkozás használatában, ez nem befolyásolja a telephelyként minősítését. A leglényegesebb momentum, hogy a vállalkozás gyakorlati értelemben vett rendelkezési joga kiterjedjen erre a helyre. A Kommentár által említett példa szerint ha az üzletkötő gyakran látogatja meg a kiemelt partner beszerzési vezetőjét a vevő irodájában, ahol az üzlet is létrejön, önmagában ez a tény nem keletkeztet telephelyet, mivel a vevő irodája nem áll az ő használatában, azt nem bocsátották a rendelkezésére, más ügylet bonyolítására nem használja.

Másik fontos elem az állandóság, azaz a tevékenységet folyamatosan és nem ideiglenes jelleggel kell folytatnia. Sok esetben nehéz elválasztani a rendszerességet és az átmeneti jelleggel végzett tevékenységet, ebben segíthet ugyanakkor az, hogy milyen időtartamban,

⁴⁵⁷ Don't underestimate BEPS' impact on indirect tax. KPMG International, 2019. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/global-indirect-tax-beps.pdf> 4-5.

⁴⁵⁸ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1

⁴⁵⁹ Adózói tájékoztató Magyarország 2018. január 1-jétől alkalmazható adóegyezményeiről https://nav.gov.hu/nav/ado/szja/Adozoi_tajekoztato_Ma20180115.html

Magyarország összesen 69 állammal van jelenleg hatályos és alkalmazható adóegyezménye, legutóbb a Luxemburgi Nagyhercegséggel és az Ománi Szultánság Kormányával kötöttünk ilyen egyezményt.

milyen intenzitással, milyen infrastrukturális követelményekkel végzi a gazdasági tevékenységét. Ennek egyik – de nem feltétlenül szükséges – eleme a humán erőforrás rendelkezésre állása. Rendszerint valamilyen személyzet szükséges a gazdasági tevékenység ellátásához, akár termékek értékesítésére, akár szolgáltatásnyújtásra gondolunk. Ez a jelenlét eredményezheti a telephely létrejöttét, de nem kötelező jelleggel. Más államban üzembe helyezett automaták üzemeltetése például nem igényli állandó személyzet jelenlétét még akkor sem, ha a szervizeléssel egy belföldön illetőséggel rendelkező vállalkozás is van megbízva. Abban az esetben azonban, ha akár saját alkalmazottakkal, akár megbízás alapján a saját kockázatára üzemelteti ezen gépeket, automatákat, a telephely létrejötte elvitathatatlan. A Modellegyezmény Kommentárja szerint az ideiglenes jelleg meghatározásában nincs teljes összhang az államok között, mivel egyes esetekben a viszonylag rövid idejű üzleti tevékenység is jelenlétet eredményezhet, abban egyetértenek azonban, hogy általánosságban a 6 hónapnál rövidebb üzleti tevékenység nem teremt telephelyet.

Harmadik komponens, hogy ezen az üzleti helyen a vállalkozás tényleges tevékenységet fejtsen ki. Amennyiben nincs összefüggés az üzleti hely és a vállalkozási tevékenység között, nem beszélhetünk telephelyről. A Kommentár 5. cikkhez fűzött magyarázatának 11. pontja alapján az állandó telephely attól az időponttól kezdve létezik, amikortól a tevékenységét megkezdi. Ez a magyarázat kitér arra, hogy a telephely akkor is létrejön, ha a tevékenységhez szükséges helyszínt a vállalkozás jogellenesen szerzi meg.

Érdekes kérdés, hogy elektronikus úton nyújtott szolgáltatások esetében keletkezik-e telephelye a szolgáltatást nyújtó vállalkozásnak abban az esetben, ha ezen tevékenységét más államban fejti ki. Az bizonyos, hogy önmagában a weboldal létrejötte és üzemeltetése nem eredményez telephelyet⁴⁶⁰. Önmagában az sem eredményez telephelyet, ha az informatikai háttérrel biztosító szerver telepítésére kerül sor más államban, mivel a vállalkozási tevékenységet attól még nem ezen államban fejtik ki, a weboldal fenntartásával, frissítésével kapcsolatos munka elválik a hardvertől. Más a helyzet abban az esetben, ha a vállalkozás a másik államban egy „szélesebb felelősséggel rendelkező személyzetet”⁴⁶¹ tart fenn, amely alkalmas arra, hogy a vállalkozási tevékenységet legalább részben önállóan folytassa, a felelőssége nem csak az üzemeltetésre, karbantartásra terjed ki. Fontos ismételt hangsúlyozni, hogy minden eset más és más, fontos alaposan megvizsgálni a gazdasági tevékenység minden körülményét, a felelősség, a döntéshozatal és kockázatviselés terjedelmét ahhoz, hogy felelősen telephellyé nyilvánítsuk valamely gazdasági társaság más államban kifejtett tevékenységét.

Az építési kivitelezés vagy szerelés csak akkor képez telephelyet, ha időtartama 12 hónapot meghaladja. A Modellegyezmény tehát ezt a mintát kínálja. Ezen rendelkezés is diverzitást mutat az egyes államközi szerződésekben, egyes szerződések 6 hónapos időtartamot tartalmaznak (Marokkó, Lettország), vagyis már 6 hónapot meghaladó jelenlét is elegendő a telephellyé minősítéshez, a Szlovákiával és Romániával kötött szerződés például az országon belül nyújtott tanácsadói szolgáltatásokat, az előbbi esetben hat, az utóbbi esetben kilenc hónapos teljesítés keletkeztet telephelyet. Az Egyesült Államokkal, Olaszországgal kötött egyezmény 24 hónapos jelenlétet követel meg, a Franciaországgal kötött szerződés 18 hónapot.

⁴⁶⁰ DR. ANDRÁSI Jánosné – DR. CSÁSZÁRNÉ dr. Balogh Dóra – DR. NÉMETH Nóra – DR. PICKARCZYK Zoltán – DR. RAJNAI Zoltán: A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények a gyakorlatban. Saldo, Budapest, 2013. 22.

⁴⁶¹ ÁCSNÉ MOLNÁR Judit – DR. BALOGH Dóra – DR. NÉMETH Nóra: A társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvény egységes szerkezetben, magyarázatokkal. Saldo, Budapest, 2013. 55.

A későbbiekben látni fogjuk, hogy egyezmény hiányában a Tao. törvény 3 hónapos működés után telephelynek tekinti a külföldi illetőségű adózó magyarországi jelenlétét.⁴⁶²

A Kommentár hozzáfűz egy rendkívül fontos értelmezési irányvonalat, miszerint az építési folyamatokat kereskedelmi és földrajzi szempontból egy egységként kell kezelni, a 12 hónapos időtartamba beleszámítanak az előkészítő munkák is. Ez azért rendkívül fontos, mert cégcsoport esetében előfordulhat az az eset, hogy a munkákat megosztják az azonos tulajdonosi háttérrel rendelkező vállalatok között, hogy ne érjék el adott esetben az építkezést magában foglaló állammal kötött egyezmény ilyen irányú limitidejét, ezzel kikerülve az esetleg hátrányosabb adózást.

Az építkezési munkák esetén fontos tényező lehet az időnyjelleg az időjárás miatt. Fontos hangsúlyozni, hogy például a tél miatti szünetelés az időtartam számítását nem szakítja meg akkor sem, ha semmilyen termelő tevékenység nem zajlik az átmeneti időszakban. A társasági adó telephely-fogalmának ezen túlmenően számos vertikuma van, fontosak az ún. előkészítő tevékenységek, a függő ügynök, illetve az anya-leányvállalat viszonyt illető elhatárolások, ezekre azonban most nem térek ki.

A telephely különböző szempontból történő megközelítése után érdemes megvizsgálni milyen összefüggések lehetnek a társasági adó és az áfa telephely-fogalma között. Azt bizonyosan ki lehet jelteni, hogy nincs egyértelmű megfeleltetés a kettő között, vagyis nem lehet azt mondani, hogy az egyik adónem szerinti gazdasági jelenlét egyértelműen a másikban is telephelyet eredményez. Ebből az a következtetés is levonható, hogy előfordulhat olyan eset is, hogy általános forgalmi adót illetően telephely keletkezik, de társasági adóban nem, de sokkal nagyobb a valószínűsége ennek fordítottjára. Vannak azonban közös pontok is a két fogalom használatában, mivel mindkettő a gazdasági tevékenység önálló végzéséhez szükséges feltételeket szabja feltételként, annyi különbséggel, hogy a társasági nyereségadót illető szabályok több konkrétumot tartalmaznak. Ez a szabályozásbeli különbség egyrészt abból adódik, hogy a közvetlen adós szabályokat az OECD tagállamok konszenzusán alapuló, részletes szabályokat tartalmazó Modellegyezmény tartalmazza és annak módosításai biztosítják a fogalom modernizációját. Ezzel szemben a héarendszer telephelyfogalma csak a Bíróság elé került jogesetek mentén ad lehetőséget a jogértelmezés alakulására, amely a fentiekkel szemben esetleges.⁴⁶³

A következőkben néhány példát említek, amelyek valamelyest szűkíthetik az értelmezés körét.

Amennyiben egy külföldi illetőségű adóalany bérbe vagy nyílt végű illetve operatív lízingbe ad ingó terméket (például gépeket), úgy, hogy belföldön nem rendelkezik olyan huzamosabb időtartamra létesített hellyel, amelyen a gazdasági tevékenység önálló folytatásához szükséges feltételek is fennállnak, akkor önmagában az ingó termékre irányuló bérbeadási tevékenység sem a társasági adó, sem az áfatörvény alkalmazásában nem keletkeztet állandó telephelyet. Más a helyzet ingatlan bérbeadása esetén. Korábban érintettem már azon álláspontot, hogy

⁴⁶² Ehhez kapcsolódik és a fenti struktúrához igazodik a bejelentkezéshez kapcsolódó eljárási szabály, miszerint a külföldi vállalkozónak a belföldön végzett építkezése esetén (ideértve a fióktelep útján végzett építkezést, szerelést is) az adókötelezettséget első ízben annak az adóévnek az adókötelezettségével egyidejűleg kell teljesítenie, amelyben az építkezés, szerelés időtartama meghaladja az építkezés telephellyé minősítéséhez a nemzetközi egyezményben meghatározott időtartamot, illetve egyezmény hiányában a három hónapot. Ez esetben a külföldi vállalkozó a megelőző adóév(ek)re utólag a bevallással érintett időszakban hatályos előírások szerint állapítja meg, vallja be és fizeti meg az adót.

⁴⁶³ Madaleine Merckx: Fixed establishments in European VAT: BEPS' side effects? Leiden, University, 2016. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3112073 2–3.

ingatlan bérbeadása áfában telephelyként értelmezhető, társasági adóban azonban ennek több elemet is kell tartalmaznia. Ha a bérbeadás más szolgáltatással is jár, mint például az ingatlan karbantartása, őrzése, takarítása stb., amihez bizonyosan személyzet is tartozik, így fennállhat a gazdasági tevékenység önálló folytatásához szükséges feltételek fennállta. Ilyen helyzetben is vizsgálni kell azonban, hogy a működtetés a bérbefizető vagy a bérbeadó irányítása mellett történik-e, ami esetleg túlmutat a bérleti jogviszony tartalmán.

Ingatlan esetében a jogviszonyt megfordítva nem belföldi illetőségű vállalkozás által a tevékenysége folytatásához bérbefizető ingatlan bizonyosan telephelyet teremt – mindkét adónemben – akkor, ha ott rendelkezésre állnak a szükséges dologi és személyi feltételek, még akkor is, ha a személyzet nem munkaviszonyban álló személyek (alvállalkozó) tényleges irányításában testesül meg.

Talán az egyik leginkább észlelhető különbség az építési és az ahhoz kapcsolódó egyéb munkálatok megítélésében van, kifejezetten azért mert a Modellegyezmény – így az egyes államközi egyezmények is – limitet tartalmaznak a jelenlétre vonatkozóan (Magyarországot illetően 6 hónaptól 24 hónapig terjedően), így abban az esetben, ha a megrendeléssel összefüggő munkálatok nem haladják meg ezt az időintervallumot, úgy a nyereségadózársra nem kerül sor. Magyarországon, az áfát illetően ilyen limit nincsen, így például egy spanyol illetőségű társaság magyarországi építőipari tevékenysége csak a 24 hónap elteltével eredményez telephelyet, általános forgalmi adóban – a feltételek fennállta esetén – nem kell ennyi ideig várni, gyakorlatilag a munka megkezdésétől telephelye keletkezhet Magyarországon, így ugyan társasági adófizetési kötelezettsége nem, de áfa-fizetési kötelezettsége keletkezik.

Egyértelmű az eltérés a két adónem felfogása között az ún. ügynökkérdés esetében is. A társasági adó rendszere az ún. „független” ügynök esetében nem keletkeztet telephelyet, ugyanakkor a „függő” ügynök eljárás telephelyet generál akkor is, ha egyébként a Modellegyezmény 1. és 2. pontja alapján nem lenne a külföldi társaságnak telephelye. Az általános forgalmi adó az ilyen típusú kapcsolathoz nem fűz jogkövetkezményt, azaz az ügynök, aki közvetítőként jár el olyan szolgáltatást teljesít, ami – nem belföldön letelepedett adóalany igénybevevő esetén – az Áfa törvény hatályán kívüli szolgáltatásnyújtást teljesít, telephely nem keletkezik.

6. Felhőalapú elektronikus szolgáltatások

Az internet térhódítása és az azon elérhető szolgáltatások széles tárháza a szolgáltatásnyújtás új módját nyitotta meg számos területen. A felhőalapú szolgáltatásnyújtás az informatika egy ágának tekinthető, amelynek a lényege, hogy a szolgáltatásnyújtás nem egy kifejezett hardverrendszeren keresztül történik, hanem a felhasználástól függően több hardveren, amelynek a lokációja a fogyasztó számára meghatározhatatlan. A 'kód' tulajdonképpen egy virtuális tér az interneten, amely lehetőséget ad a felhasználónak adatok és programok tárolására, futtatására, azokhoz való hozzáférésre. Lehetőség van arra is, hogy fizikailag nem egy földrajzi helyen található hardvereszközök igénybevételevel kerüljön sor a szolgáltatás nyújtására. Ezek az ún. felhőmegoldások mind a magánjellelű mind az üzleti igények kielégítésének egy új, gyors és hatékony módját teszik lehetővé. A gyorsaságon kívül előnye, hogy helyfüggetlen, költségkímélő és jelentős mértékben bővíthető. Ennek a szolgáltatásnak három fő csoportja van. Az első a szoftverszolgáltatás (software as a service), amely egy interneten elérhető alkalmazást jelent lényegében. A platformszolgáltatás (platform as a service) ennél többet jelent, mert ez az üzemeltetéshez szükséges környezetet is biztosítja, azaz nem magát a szoftvert. A harmadik típus az infrastruktúra szolgáltatás (infrastructure as a

service), amely alapján a szolgáltató a 'virtuális hardvert' is biztosítja. A hozzáférhetőség alapján beszélhetünk publikus, privát, hibrid és közösségi felhőről. A felhőalapú szolgáltatásként nyújtott gazdasági teljesítmények elsősorban azért jelentenek problémát a héa rendszerében történő értelmezéskor, mert a letelepedés meghatározása sok esetben nem egyértelmű. Vita nélküli, hogy a szolgáltatásnyújtásnak ez az új módja egyértelműen az elektronikus szolgáltatások közé sorolható és mint ilyen kell azt adóztatni. B2B viszonylatban ez jellemzően a fordított adózási mechanizmus következtében nem jár nettó adófizetési kötelezettséggel az igénybevevő oldalán. 2015. január 1. óta a B2C szolgáltatások is az igénybevétele helye szerint adóznak azzal, hogy természetesen ebben az esetben az igénybevevő adóalanyiségének hiányában a fordított adózási mechanizmus nem alkalmazható, hanem a szolgáltatónak a mini egyablakos rendszeren (MOSS) keresztül kell eleget tennie adóbevallásai és fizetési kötelezettségének. Már korábbi tanulmányokban is felismerésre került az a digitalizációval összefüggő jelenség, ha egy jellemzően adómentes tevékenységet folytató adóalany vesz igénybe ilyen szolgáltatást már felmerül a lehetőség, hogy a letelepedését a kedvezőbb adókulcsú tagállamba helyezze, mivel az igénybevétele utáni adófizetési kötelezettség ebben a tagállamban terheli. A beszerzések után megfizetendő adó így lényegében teljes egészében költségként jelentkezik. Ez a helyzet akkor is, ha a szolgáltatás nyújtója harmadik országban letelepedett adóalany⁴⁶⁴.

A szolgáltatások egy bizonyos részében nem kizárólag virtuális tevékenységről van szó abban az esetben, ha az adóalany az üzemeltetéshez szükséges infrastruktúrát, hardvereszközöket és adott esetben az ahhoz szükséges személyzetet is fenntart egy földrajzilag is jól körülhatárolható helyen. Ez pedig a letelepedés kérdéskörét nyitja meg, ugyanis ha a létesítmény a héa értelmezésében letelepedettséget generál, akkor a fent említett esetben megnyitja az utat a 'rate shopping' előtt, azaz a kedvezőbb adóteherrel járó tagállamban fogja ezt megtenni, ahonnan a szolgáltatásait nyújtani tudja a virtuális téren keresztül gyakorlatilag bárkinek. Lehetősége van arra is, hogy kapacitását is bővíteni tudja a virtuális térben egyéb módokon úgy, hogy az már lényegében nem is kapcsolódik a telephely fizikai helyéhez. A letelepedéssel járó infrastruktúra elhelyezése tehát más üzletpolitikai megfontolást szinte nem is igényel ezen elméleti lehetőség elemzésekor.

A letelepedés és az internetes szolgáltatás kapcsolata jelenik meg a Welmory ügyben⁴⁶⁵ is, amelynek a lényege, hogy egy ciprusi és egy lengyel társaság szoros együttműködésben működtet egy internetes árverési oldalt úgy, hogy a lengyel társaság működteti ténylegesen az online értékesítést lehetővé tevő weboldalt, a ciprusi cég pedig ún. bideket értékesít ahhoz, hogy az előbbi oldalon licitálni lehessen. A lengyel társaságnak az értékesített árucikkekkel, valamint a ciprusi társaság által értékesített bidek hasznának egy részéből származott bevétele. A lengyel társaság különböző reklám és adatkezeléssel kapcsolatos szolgáltatást számlázott ki a ciprusi társaságnak, amelyet a lengyel adóhatóság nem fogadott el a Közösségen belüli szolgáltatásnyújtás szabályai alapján, hanem azt a lengyel adómértékkel terhelte azzal az indokkal, hogy a lengyel társaság azt ténylegesen a ciprusi társaság lengyelországi telephelyének nyújtotta. Ez az álláspont azon alapult, hogy a két társaság közötti együttműködési szerződés értelmében az ügylet tárgya volt az is, hogy a weboldal működtetéséhez szükséges szervereket a lengyel társaság a ciprusi társaság részére bérbe adta. Ez utóbbit a lengyel adóhatóság telephelynek minősítette. A telephely minőségének megállapítása szempontjából a Bíróság szerint nincs jelentősége annak, hogy a társaságok tevékenységei gazdasági egységet alkotnak, mint ahogyan annak sem, hogy alapvetően lengyel fogyasztóknak történt az értékesítés. Az állandó telephely fennáll akkor, ha az a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően

⁴⁶⁴ Corin HOBBS – Karen CHRISTIE: Cloud computing and VAT. *Tax Notes International*, 2011. 897.

⁴⁶⁵ C-605/12. sz. ügy

állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik ahhoz, hogy szolgáltatásokat fogadhatson, ezen feltételek meglétét azonban a tagállami bíróságnak kell vizsgálnia. Ez az ügy tehát nyitva hagyta azt a lehetőséget, hogy önmagában a hardvereszközök, kiegészítve természetesen az esetlegesen szükséges humán erőforrással telephelyet keletkeztethetnek.

Cannas tanulmányában⁴⁶⁶ kitér annak elméleti – feltételezésen alapuló – elemzésére, hogy hogyan alakulna a héaszabályok alkalmazása akkor, ha a szerver, mint létesítmény ingatlannak minősülne. Ebben az esetben ugyanis nem a szolgáltatásnyújtásra vonatkozó közösségi szabályok lennének alkalmazandók, hanem az ingatlan fekvésének a tagállama minősülne a teljesítés helyének, ezért a szolgáltatás igénybe vevőjének letelepedésétől függetlenül a szerver földrajzi helye válna meghatározóvá. Nem titkolva a gondolatmenet végén leszűrt következtetést, a szerver nem minősül ingatlannak, amely megállapításhoz vezető úton a Bíróság már több mérföldkövet helyezett el. Cannas is említi a Maierhofer-ítéletet⁴⁶⁷, amely alapján az előre gyártott elemekből összeállított mobilépület ingatlannak minősült, amennyiben az egyszerű módon nem szerelhető szét, illetve nem mozdítható. A Heger ügy⁴⁶⁸ – amelynek fókuszában a szolgáltatás és az ingatlan kapcsolatának erősségének elemzésére irányul elsősorban a halásznai jogok kapcsán – rávilágított arra, hogy az ingatlan lényegi jellemzője, hogy a föld felszínének egy meghatározott részéhez kapcsolódik. Ez a szerver esetében tehát nem igaz, marad tehát az igénybe vevő letelepedése szerinti teljesítés fő szabálya.

Mindehhez analógiaként hozzá kívánom tenni, hogy a társasági adót illetően a Bizottság javaslattal élt⁴⁶⁹ abból a célból, hogy a jelentős digitális jelenlét is legyen része a telephely fogalmának. Ennek célja, hogy kiküszöbölje azon adóelkerülési magatartást, amely abból adódik, hogy a digitális szolgáltatások nyújtásához nincs szükség fizikai jelenlétre⁴⁷⁰. A részletek bemutatása nélkül is kijelenthető, hogy aktív közös gondolkodás folyamata zajlik napjainkban is, amely a héa szabályaira is hatással lesz.

⁴⁶⁶ Francesco CANNAS: The VAT treatment of cloud computing: legal issues and practical difficulties. *World Journal of VAT/GST Law*, 2016, 5:2. 103–105. <https://doi.org/10.1080/20488432.2016.1236622>

⁴⁶⁷ C-315/00. sz. Maierhofer kontra Finanzamt Augsburg-Land ügyben 2013. január 16-i ítélet [EU:C:2003:23]

⁴⁶⁸ C-166/05. sz. Heger Rudi GmbH kontra Finanzamt Graz-Stadt ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet [EU:C:2006:533] 20. pontja

⁴⁶⁹ COM(2018) 147 végleges Javaslat a jelentős digitális jelenlétre kivetendő társasági adóra vonatkozó szabályok megállapításáról <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/HU/COM-2018-147-F1-HU-MAIN-PART-1.PDF>

⁴⁷⁰ VARGA Erzsébet: A nemzetközi adójog kihívásai a globalizáció és a digitális gazdaság tükrében. *Iustum Aequum Salutare* XV. 2019. 3. 107–109 http://ias.jak.ppke.hu/hir/ias/20193sz/10_VargaE_%20IAS_2019_3.pdf

X. Összegzés

A dolgozatommal a címe alapján a héa jelenéről kívántam kevés elemből álló, de mély elemzést adni, amiből a héarendszer jövőjét is vizionálni lehet. Áttekintve az értekezést, talán úgy tűnhet, hogy egy-egy témában túlságosan is mélyen merültem el, ennek azonban az az oka – utalva itt különösen az V. - IX. fejezetekre –, hogy madártávlatból nem lehetett bemutatni a jogalkalmazói szempontból felmerült kérdéseket. A héa mint Európa-szerte alkalmazott és egységesített adónem akkor lehet hatékony, ha az Irányelv és a kapcsolódó jogforrások egyértelműen, minden tagállamban egységesen szabályozzák az adójogilag releváns tényállásokat. Ez az ideális állapot még messze van és az Uniónak számos anyagi jogi és eljárásjogi akadályt kell leküzdenie a maga időt igénylő döntésmechanizmusával, amíg ez elkövetkezik, azt azonban ki lehet jelteni, hogy ez a folyamat felgyorsult. Vélelmezhetően ebben az is közrejátszik, hogy a szabályozás tárgyát képező gazdasági folyamatok modernizációja is felgyorsult, ami újabb és újabb szabályozási vagy jogértelmezési igényt vet fel. A határon átnyúló kereskedelem nem csak mennyiségében, hanem formájában is változik, a digitális fejlődés kitermelte azon eszközöket, amelyek segítenek az egységes héarendszer véglegesítésében. Ez a globalizáció egyértelműen pozitív hatása, már nem csak az üzleti partnerek, hanem az adóhatóságok is a digitális világ részei (a legtöbb esetben), így különösen az egyablakos rendszer általánossá tételével megoldhatóvá válik a végleges rendszer megteremtése.

Emellett számomra a másik fontos terület a jogalkalmazás. A legalapvetőbb céloom annak bemutatása volt, hogy jogalkalmazói oldalról megvilágítsam annak nehézségeit, hogy az adónem lelkét képező fogalmak lassú, de tetten érhető változása milyen kihívásokat támaszt az egymást követő, de valamelyest egymástól el is térő adótényállások megítélésében. Számomra a legfontosabb követelmény a következetesség és a zárt logikai rend. Ennek a logikai rendnek a keretét adják a jogszabályok, és tartalommal a Bíróság, valamint annak folyományaként a tagállamok jogalkalmazása tölti ki.

1. Hipotézisek igazolása

A dolgozatomban igyekeztem kutatásaimmal igazolni az első fejezetben meghatározott hipotéziseket, amely konklúziókat röviden a következőkben foglalok össze.

Az első hipotézisem az volt, hogy a héa az európai adójog integráns része. Ez azért is aktuális gondolatkör, mert önmagában az is kérdésként vetődik fel, hogy az adójognak létezik-e Európára lehatárolható önálló része. Európa önálló gazdasági és nemzetközi entitás, önálló kereskedelmi térrel, önálló szervezettel és jogszabályokkal, amely külső szempontból saját adójogi struktúrát is feltételezhet. Az európai adójog meghatározása így az egyik kiinduló állomása volt dolgozatomnak, amelyben bemutattam a nemzetközi adójog és az európai szabályozás kapcsolatát, felvetve az európai adójog mint jogággal kapcsolatos nézőpontokat. Kijelenthető az, hogy a héa európai mércével is sajátosan harmonizált adónem, amelyhez hasonló mechanizmus nincs másik. Hozzáadott-érték típusú adó sok országban bevezetésre került, ezen országokhoz hasonlóan jelentős költségvetési bevételi forrást jelent, amit azért tartottam fontosnak hangsúlyozni, mert ennek ellenére egy folyamatosan változó és sok kérdést felvető adónem Európában. A nemzetközi adójog és európai adójog fogalmi meghatározása korántsem egyértelmű, mindazonáltal az Unió tagállamaira kötelező érvényű és a héa adónevet is magában foglaló szabályok egy sajátos halmazt alkotnak, amelyet európai adójognak szokás nevezni és amelynek a hozzáadottérték-adó is része. Az európai héarendszer azonban jelentős eltéréssel rendelkezik más, az adónevet bevezető államokhoz képest. Nem lehet figyelmen kívül hagyni azt a tényt, hogy nincs összeurópai joghatóság, hanem a tagállamok külön-külön

érvényesítik a kötelező erejű szabályokat. Ez számos problémához vezet, többek között a teljes rendszer átmenetiségéhez is. Eltér ez a rendszer ezen felül az adóalap meghatározásának sokszínűségével is. Az összehasonlításokból kiderül, hogy az európai héarendszer messze a teljes adóztatás alatt működik a kedvezmények, mentességek és a derogáció során tagállamonként engedélyezett mentességek által. Ezen tényezők sajnálatosan azt is eredményezik, hogy a tagállamonkénti eltérő szabályok, eljárások miatt a héa egyelőre nem a versenyképesség irányába hajtja az európai adójog egészét.

A második hipotézis szerint az európai héa egy harmonizált adónem, amelynek szabályozása egy átmeneti állapotot tükröz. Dolgozatomban többször is hivatkoztam a héarendszer ideiglenes jellegére, mivel a harmonizáció napjainkban is egy állomása csak az adónem fejlődésének. Ez különösen a határon átnyúló ügyleteket érinti, amelyek a fordított adózási mechanizmus és a levonási jog együttes alkalmazásával széles kaput tártak ki az adócsalások előtt. A „hiányzó kereskedős” csalás vagy a körhintacsálás önmagában ezen átmenetiségből levezethető következmények, amelyet eddig hatósági eszközökkel igyekeztek a tagállamok leküzdeni. Az adóelkerülés veszélye miatt a végleges héa célja csak a fogyasztás helye szerinti tagállam szerinti adóztatás lehet, amely azonban rengeteg adminisztratív nehézséggel jár. A hipotézist tehát igyekeztem alátámasztani különösen az uniós szervek jogszabály-alkotási és előkészítő tevékenységének bemutatásával. A megoldás ugyanakkor már körvonalazódik, amelynek során a legnagyobb feladat annak jogszabályi és technikai kivitelezése, hogy a határon átnyúló ügyletek láncolatában az egyenes adózás ne, vagy csak indokolt esetben szakadjon meg. Egy több joghatóságból álló adórendszerben egy ilyen variáns szinte lehetetlennek tűnt. A megoldás eszköze az egyablakos rendszer, amely hosszú fejlődésen ment keresztül, de alkalmazása a leghatékonyabbnak és a legegyszerűbbnek bizonyult az adózók részére. Továbbra is kérdés ugyanakkor, hogy az adót beszedő és az adóztató állam szétválása milyen hatékonyságbeli anomáliával járhat. Az igénybevevő adózó letelepedése szerinti tagállamot megillető adót fogja beszedni az ügyletet teljesítő adózó letelepedése szerinti tagállam, amely ebben a formában egy eddig nem látott konstrukciót fog eredményezni.

Láthattuk azt is, hogy az eljárásjogot a harmonizáció egyelőre nem vagy csak közvetetten érinti. Az adórendszerről alkotott elméleti modellek napjainkban az eljárási és anyagi jog egységét a korábbiaknál sokkal inkább előtérbe helyezik, ahogy például Bordás Péter az okos adórendszer egyik fontos sarokpontjának tekinti⁴⁷¹. A héát illetően ez a sebességbeli eltérés azt eredményezi, hogy ugyanazon adónemmel kapcsolatos cselekmények más-más kötelezettséggel járnak az egyes tagállamokban. Néhány különbséget említve más határidőben kell bevallásaikat beadniuk, más típusú formakényszer mellett, változó kapcsolattartási lehetőségekkel (pl.: elektronikus eljárások), más szabályok vonatkoznak a meghallgatásra, a kiutalásra, a bizonyításra stb. Ez olyan eltérésekhez vezethet – mint néhány ítéletben foglalt esetben láthattuk –, amelyek az anyagi jog érvényesítését is érintik, ezért elkerülhetetlen a tagállamok ezen szabályainak a közelítése is, ha az adóügyi integráció ütemét tartani kívánják

A harmadik állított hipotézisem szerint a héa jelenlegi szabályozása negatív hatással van az Unió versenyképességére. A versenyképességet elsősorban az egységes és stabil szabályozással rendelkező gazdasági térség nyújtana a gazdálkodóknak. Ez a jelenlegi állapotában nem mondható el a héa tekintetében. Mivel az árumozgás szabad áramlását és a szolgáltatások nyújtását igen jelentős mértékben érinti, ezért fontos lenne, hogy a héa alkalmazása a vállalkozóknak minél kisebb költséget jelentsen. Az adminisztratív sokféleség azonban kimutatható többletköltséggel jár. A jelenlegi rendszer tagállamonként eltérő adókulcsai,

⁴⁷¹ BORDÁS Péter: Okos adózás, mint a fenntartható adójog pillére? *Iustum Aequum Salutare* XV. 2019. 3. 20. http://real.mtak.hu/103652/1/Bord%C3%A1sP_IAS_Okos%20ad%C3%B3z%C3%A1s%202019.pdf

adókulcsenkénti termékkörei, eltérő eljárási és technikai követelményrendszere azonban a nem tőkeerős vagy kisebb vállalkozásoknak saját, ennek megoldására hivatott humán erőforrás hiányában többletköltségek által leküzdhetetlen akadályt jelentenek. Igyekeztem célozni arra, hogy jelenleg az Unió adórendszere nem versenyképes az olyan egységes gazdasági térséggel szemben mint például az Egyesült Államok, még akkor sem, ha egyébként a héa adójogi értelemben egy modern konstrukció. A jogalkotás ugyanakkor folyamatosan igyekszik ezt a célt megvalósítani, a Bizottság 2020. évi munkaprogramja⁴⁷² is tartalmazza az „egy be, egy ki” elvet, azaz az új kötelezettségeket az adminisztrációs terhek csökkentésével fogja ellensúlyozni, különösen a kkv-k szempontjainak előtérbe helyezésével.

A negyedik hipotézis az volt, hogy a héa egy logikailag zárt rendszert alkot, amely alkalmazható az új gazdasági jelenségekre is. A belföldi és a határon átnyúló ügyletekre egyaránt alkalmazható résmentes szabályrendszer a szabályozás legfőbb kiindulópontja. Ezen túlmenően egy ilyen adónemről feltételezhető az, hogy az absztrakt és általánosan megfogalmazott szabályai minden gazdasági eseményre, nem csak a konvencionális ügyletekre, hanem a társadalmi-gazdasági fejlődés által megalkotott új konstrukciókra is alkalmazhatók. Ez a társadalmi-gazdasági fejlődés a gazdasági tevékenység fogalmát helyezte kihívás elé, amellyel főként a III.2 és a III.3 fejezetekben foglalkoztam, utóbbi fejezetben felvonultatva a legutóbbi időszakban a digitalizáció által megérlelt gazdasági folyamatokat és azokat igyekeztem elhelyezni a héa koordinátarendszerében. Az bizonyosan kijelenthető, hogy ez sok esetben nem automatizmus, azaz a jelenleg hatályos szabályrendszer alapos analízis nélkül nem feleltethető meg valamely új jelenségnek, a jogalkalmazók részéről a hagyományos fogalmak alkalmazhatóvá tétele azoknak az eddiginél sokkal pontosabb és részletesebb meghatározását igényli. Az élet mindig utat tör magának, a szabályozás pedig igyekszik azt – lemaradva némileg – követni. A héa esetében ez a lemaradás némileg növekedett az utóbbi évtizedben és sokkal rugalmasabb alkalmazkodásra kényszeríti a jogalkotást és jogalkalmazást mint az azt megelőző évtizedekben.

A héa rendszerében az Európai Unió Bíróságának jogkitöltő szerepe van, amely iránymutató a tagállamok jogalkalmazására. (5. hipotézis) A jogalkotásra háruló szabályozási tevékenység mellett elsősorban az Európai Unió Bíróságának a feladata a jogalkalmazás és jogértelmezés következetességének fenntartása. Ennek során azt igyekeztem bemutatni, hogy a Bíróság ugyan törekszik a korábbi ítéleteket magába foglaló, következetes és logikailag egybefüggő láncot alkotni az egyes jogintézményekre vonatkozó döntéseiből, ugyanakkor sok esetben kerül elő egy olyan új elem, ami nem kérdőjelezi meg a korábbi döntések megalapozottságát, de mégis új irányt szab a jogkövető adózók számára. A Bíróság ezen kulcsfontosságú tevékenységének koordinátarendszerét a héarendszer alapelvei alkotják, az alapelvek közül is az egyik legfontosabb a semlegesség elve. Az Irányelv és a való élet közötti jogalkalmazási űrt a Bíróság ezen alapelvek érvényesítésével tölti ki, amellyel kvázi kötelezettségeket teremt a tagállamok számára az egyes ügyek értelmezésén keresztül. Ez a kvázi jogalkotó tevékenység a héa területén rendkívül fontos, a Bíróság tehát az a motor, amely a jogértelmezést folyamatosan fejlődésre vagy megfelelőbb kifejezéssel élve változásra készíti. A dolgozatom további részében is törekedtem annak bemutatására, hogy ezen alapelvek milyen módon vezérlik a Bíróság jogérzékét, amely az indokolásokban is megjelenik. Az alapelvek egyes döntésekben való megnyilvánulása csak a döntések alapos elemzésével mutathatóak ki, ezért tartottam

⁴⁷² COM(2020) 37 final A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak, az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak és a Régiók Bizottságának A Bizottság 2020. évi munkaprogramja Ambiciózusabb Unió https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:7ae642ea-4340-11ea-b81b-01aa75ed71a1.0011.02/DOC_1&format=PDF

fontosnak fő irányvezetőként minden fejezetben a Bíróság döntéseinek jogi levezetéseiből levonni a konzekvenciákat.

A hatodik hipotézisem az volt, hogy a jogértelmezés alakulása a héa alapfogalmaira is hatással van. Ennek keretében vizsgáltam azt, hogy az Irányelv alapfogalmait – úgy mint a gazdasági tevékenység, az ellenérték, az adóalanyiság, a letelepedés fogalma, adólevonási jog és az adómentesség alkalmazása – egyaránt érik olyan kihívások, amelyek egyrészt kívülről érkeznek, mint például a digitális innováció, másrészt az alapelvek érvényesülése útján az adónemet érintő jogfejlődés által determináltak. Álláspontom szerint igazolást nyert az, hogy ezek a tényezők új tartalommal töltik ki vagy egészítik ki ezen fogalmak egyes részterületeit. A vizsgált fogalmi kör kiválasztása nem önkényes. Azokról a fogalmakról van szó, amelyek az adónem irányelvi alapintézményeit alkotják és amelyek a jogviták centrumában vannak. Ezek közül is nagyobb helyet szántam az adólevonási joggal – mint az áfa rendszer legveszélyesebb elemével⁴⁷³ – kapcsolatos döntések láncolatának ismertetésére.

A gazdasági tevékenység végzése az adóalanyiság alapvető feltétele. Akár az Irányelv akár az Áfa törvény csaknem teljes felsorolást tartalmaz arra vonatkozóan, hogy mi minősül annak, a definíció pedig igen tág. Ennek során bemutattam néhány releváns jogeset révén azt a fogalmi űrt, amely a gazdasági tevékenység meghatározásához szükséges fogalmi kellékek kapcsán fennáll. Ezen kellékek a rendszeresség, az ellenérték megléte, a közvetlen kapcsolat az ügylet és az ellenérték között, valamint a bevételszerzési cél. Ez utóbbi esetben is előkerül mint szubjektív elem az adózói szándék vizsgálata. A gazdasági jelenségek igen összetettek, sok esetben rendkívül nehéz megállapítani az adóalanyiság fennállását a gazdasági tevékenység megállapíthatóságának tükrében. Szorosan ehhez kapcsolódik a közhatalmi szervek gazdasági szerepvállalásának kérdése, amelyet logikailag ugyanezen fejezet keretein belül tárgyalok. Ráműtöttem arra, hogy a közhatalmi szervek egyes tevékenységei milyen feltételek mellett kerülnek a héa hatálya alá, illetve arra is, hogy mennyire befolyásolja az ügyletek külső gazdasági környezete azok megítélését. Ez azért is van, mert a legfőbb vezérelv az, hogy a nem héaalanyként való kezelés nem eredményezhet versenytorzulást. A konklúzió ebben az esetben is az, hogy nincs egzakt megoldás minden jogesetre, azt kérdéses esetben a legapróbb körülmények számbavételével kell megállapítani, hogy kétséges esetben valamely tevékenységet végző alany tevékenysége héaköteles vagy sem.

Az internet térhódításával felszínre kerülő pénzügyi-gazdasági lehetőségeket az adóalanyiság oldaláról kívántam bemutatni. Ezen új jelenségekkel, mint a közösségi gazdaság, vagy a közösségi finanszírozás már az Unió is foglalkozott, a szakirodalom ezen tevékenységeket a jelenleg is létező kategóriákba igyekszik besorolni, amelynek a veszélye az, hogy ezzel sok, a privátszférába tartozó tevékenységre is kiterjedne a héa hatálya. Céloom tehát annak felvázolása volt, hogy az adónem alkotásakor még szilárd(abb) adóköteles tevékenységek határai kezdenek rugalmasabbá válni a privátszféra irányába, ugyanakkor e jelenlegi fogalmi készlet és azok definíciói nem egyértelműek, pontosabban mondva csak nagy jogértelmezési munka révén feleltethetőek meg a vizsgált tényállásnak.

A digitalizáció kapcsán ezen hipotézishez hozzáfűzöm az adóalanyiság megállapíthatóságának kérdését a nehezen feltárható, ezért kérdésesen adóztatható tevékenységek kapcsán. Tipikus példa a bitcoin bányászat, amelynek héabeli kezelése, egyáltalán feltárása is kérdéses a jelenlegi jogszabályi és adóhatósági szervezeti keretek mellett. Jelenleg ezen tevékenységek szinte

⁴⁷³ ERDŐS-FÖLDES-ŐRY (2013) 171.

láthatatlanok, ezért bármilyen, a digitális világban végbemenő folyamatok adóztatásának elméleti lehetősége mellett komolyan számba kell venni a gyakorlati megvalósíthatóságot is.

A gazdasági tevékenység fontos fogalmi eleme az ellenérték, azonban van az ügyleteknek egy csoportja, ahol az ellenérték megfizetésére nem kerül sor vagy más formában kerül sor (utalvány). Ezen témákat egy fejezetben fogtam össze. Az ellenérték nélküli ügyletekre vonatkozó héa szabályok esetében két kérdés merülhet fel: valóban adóköteles értékesítésről van-e szó, vagy betudható-e egy másik ügylet elválaszthatatlan részének, illetve hogyan állapítható meg az adóalap. A Bíróság ezen ügyekben is folyamatosan tölti ki az elmélet és a gyakorlat közötti teret, ebben az ítékezés tehát egy folyamatos jogalakító tevékenységet folytat, emellett az ellenérték nélküli ügyletek adókötelezettsége kapcsán a nem egyenes adózás esetén jelentős értelmezési nehézségek vannak. Az utalványok kérdése szintén igen aktuális, mind a jogintézmény gazdasági szerepét mind a jogi szabályozottságát tekintve. A jogi szabályozás igyekszik ugyan a valós folyamatokhoz és a leoptimalisabb adóztatáshoz igazítani a jogintézmény kereteit, mégis a Bíróság az, amely a fogalmi határokat kijelöli. Ahogyan azt fentebb is említettem, ez is egy folyamatosan alakuló jogintézmény, elsősorban az előlegtől való fogalmi elhatárolása jelent kihívást a Bíróság elé került ügyek kapcsán. A másik igen nagy jelentőséggel bíró esetkör a fizetéseképtelenség esete, amely már a korábban is érintett eljárásjogi különbségek területére is elvezet. Az Irányelv ugyanis lehetőséget ad az adóalap korrekciójára a vevő fizetéseképtelensége esetén, ennek határai azonban nem voltak köbe vésve, emlékeztetnék az Enzo ügyben hozott ítéletre. A Bíróság jogkitöltő szerepe tehát itt is érvényesül.

Bemutattam azt is, hogy a teljesítési helyet meghatározó letelepedés fogalma is folyamatosan változik, fejlődik, a Bíróság sokszor új gazdasági konstrukciókat értelmezve igyekszik érvényt szerezni a héa alapelveinek. A korábban sokkal egyértelműbbnek tűnő fogalom a határon átnyúló tevékenységek minőségi változásával nyer új értelmezést a bemutatott jogesetekben.

A bírósági esetjog alkalmazhatósága és a hatósági jogalkalmazás közötti távolság folyamatosan nő (7. hipotézis). A magyar adóhatósági gyakorlatot alapvetően az Unió Bíróságának döntései befolyásolták az utóbbi években és a bírósági gyakorlat is ehhez idomult. Az alapelvek érvényesítése ugyanakkor olyan követelményeket támaszthat a jogalkalmazói oldalon, amely csak a legkritikább esetben érvényesíthetőek. Igyekeztem rámutatni arra, hogy sok területen a gazdasági tevékenység vagy valamely ügylet céljának pontos meghatározása során előkerül az adózói szándék, mint a héarendszerbeli jogalkalmazás ultima ratio-ja. Ugyan jogelméleti szempontból teljesen indokolt az ügyleteknek az eredeti szándék szerinti elbírálását megkövetelni a hatósági és a bírósági jogalkalmazás során, különösen az adójogi elhelyezés céljából, szigorúan adóhatósági szempontból ugyanakkor a tényfeltárás eszközei korlátoltak, akár az ingyenes termékátadás esetén, akár az adólevonás gyakorlása vagy a telephely létesítése során – a dolgotban mindegyikre láthattunk jogesetet – a szándék, mint tudati elem feltárása és kétséget nem hagyó bizonyítása sokszor kizárt. Tapasztalataim természetesen elsősorban a magyar eljárásjogot érintően vannak. A rendeltetésszerű joggyakorlás megkérdőjelezésének alátámasztáshoz szükséges tudati elem vizsgálata különösen utólagos adóvizsgálatok során inkább véletlenszerű, mint tervezhető. A hazai adóhatósági gyakorlat áfa ügyeinek többsége az adólevonási jog elvitatásából ered, a legtöbb jogeset is ezen szegmensben lelhető fel. Éppen ezért szenteltem nagyobb teret ennek a témának, különös tekintettel az objektív körülmény mint bizonyítási követelmény fogalmi körülhatárolásának. A Bíróság, majd a hazai jogorvoslati fórumok ugyanis a korábban röviden bemutatott ítéletek szentenciáját követve várják objektív körülmények felsorakoztatását anélkül, hogy erre lenne pontos recept. A Kúria néhány ítélete tartalmaz irányjelzőket az objektív körülmények kezelésére vonatkozóan, azonban ezek csak egyes speciális tényállások esetén nyújtanak segítséget, a tényállás-elemek bizonyítóereje

ügyenként változik. Ezt felismerve került kiadásra a KMK állásfoglalás és kezdte el munkáját a Kúrai Joggyakorlat-elemző csoportja, azonban talán nem túlzás azt mondani, hogy a homály nem oszlott el.

2. *De lege ferenda javaslatok*

A kritikai szemlélet mellett nehéz lenne egyértelmű receptet adni a felvetett probléma feloldásához, különösen az európai szintű módosításokra vonatkozóan.

A) Rendeleti szabályozás előtérbe mozdítása

Jóllehet a jelenlegi szabályozási és politikai környezetben ez a cél csak a távolabbi jövőben megvalósítható, de szükségesnek tartom a rendeleti formában történő szabályozás előtérbe mozdítását különös tekintettel a Bíróság által kidolgozott megoldások és közös eljárási szabályok megalkotása céljából. Az egyértelmű, minden tagállam számára egységes szabályozást ez a mód szolgálná a legjobban. Ez tehát a jelenleg Irányelvben rögzített szabályok rendeleti formában történő rögzítését jelentené azzal a céllal, hogy az eltérési lehetőségek fokozatos kizárásával egységes szabályozási teret teremtsen. Ehhez társulna a közvetlenül hatályos normaszöveg egységes interpretációja, magyarázata, amellyel elkerülhetővé válna 28 tagállam különböző adójogának elemzése. Ennek további fejlődési szakaszát jelentené a B) pontban részletezett eljárásjog bevonása a rendeleti szintű szabályozásba.⁴⁷⁴

Nagy lemondással járna a tagállamok szuverenitását illetően, de jelentős gyorsítást jelentene az, ha adóügyekben a Tanács nem vagy nem kizárólag egyhangúlag, hanem minősített többséggel hozhatná meg döntéseit⁴⁷⁵.

B) Eljárásjog harmonizációja

Több fejezeten átnyúló megállapítás, hogy az eljárásjog egységesítése nem következik a héa rendszeréből. Természetesen túlságosan elnagyolt javaslat lenne egészében megkövetelni az adójogi eljárási szabályok összehangolását, azonban egy hatékony héarendszer megteremtéséhez elengedhetetlenül szükséges lenne a héaszabályok érvényesülését elősegítő eljárási szabályok áttekintése és lehetőség szerinti közelítése. Az esetjogon keresztül láthattuk, hogy az eljárásjog is akadály lehet a héaszabályok végrehajtásának. Ez a kérdés már érinti a tagállami szuverenitás kérdését is, hiszen semmilyen közösségi jogforrás ezt nem teszi kötelezővé.

Célszerű és szükséges lenne első lépésként összehangolni a legfontosabb dokumentumok körét, így a számlát, a héabevallást, az online adatszolgáltatás (online számla, SAF-T stb.) körét – többek között –, nem csak tartalmilag, hanem a kötelezettség bevezetésének ütemét is, amivel az adózói compliance is egyszerűsödne. Ebbe a csoportba sorolom az egyablakos rendszer szabályait is – elkerülve ezzel a szabályozási eltérések okozta hátrányokat –, amelyet azok kiemelt szerepe miatt célszerű lenne rendeleti formában rögzíteni. Második lépésként azon eljárási lehetőségeket és határidőket lenne szükséges egységesíteni, amelyek az adókötelezettségek teljesítéséhez szükségesek, ilyen a bevallás benyújtásának periodikája, visszatérítés lehetőségei és határideje stb.

⁴⁷⁴ Ine LEJEUNE: European Union - EU VAT to Become a Win-Win-Win: A Dream to Come True? *International VAT Monitor*, IBFD, 2020. https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2020_02_e2_4.pdf

⁴⁷⁵ Michael van de LEUR: The European Union's Push to Abolish Unanimity on Tax Policy. *International VAT Monitor*, IBFD, 2019. https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2019_04_e2_2.pdf

C) Bizonyítás egyszerűsítése a megbízható kategória átalakításával

Több fejezetben felvettem az adózói tudatállapot kérdését, mint a joggyakorlatot jelentősen befolyásoló követelményt. Az bizonyos, hogy a szándék bizonyítása sok esetben meghaladja az adóhatóságok adminisztratív lehetőségeit. De lege ferenda javaslatként a következő tűnhet reális megoldásnak. A kellő körültekintés régóta létező jogintézményének alkalmazhatóságát meg lehetne könnyíteni a mai magyar rendszernél szigorúbb⁴⁷⁶ adózói kategóriák megteremtésével, ahol a 'megbízható' státusz elegendő bizonyíték lehetne a számlabefogadó részéről a kellő körültekintés megtörténtéről. A magyar adórendszerben a megbízható adózói kör kb. az összes adóalany kb. 45 %-a. Ez egy túlságosan tág, szinte csak általános követelményeknek megfelelő adózókat magába foglaló kör, amely álláspontom szerint ebben a formában nem szolgál megfelelő hitelességgel.

A 'tudott vagy tudhatta volna' kritérium vizsgálata tehát némileg leegyszerűsödne. Amennyiben mind adózó mind partnere megbízható minősítésű, úgy az adóhatóságnak kellene bizonyítani – ahogyan most is – az adóelkerülési szándékot. Amennyiben a megbízhatóság nem áll fenn, úgy adózói oldalról keletkezne többelkötelezettség az ügylet dokumentáltságát illetően, az adóhatósági oldalon pedig nem lenne követelmény az adózói szándék vizsgálata. Az adózói kategóriák létrehozása az európai tervektől sem idegen, hiszen a végleges héarendszer is számol a minősített adózói kategóriával, amely Magyarországon a megbízható adózói kategóriára épülne és a megbízhatóság magasabb foka miatt az esetükben továbbra is a fordított adózás mechanizmusa szerint történik a Közösségen belüli termékértékesítés.

Fontos lenne ezért, hogy a minősített adózói kategória is európai szinten egységesen legyen szabályozva⁴⁷⁷.

A magyar adózás rendjét illetően a megbízható kör szűkítésére az alábbi javaslatcsomaggal nyílhatna lehetőség:

- Ne lehessen megbízható adózó az, aki több mint két egymást követő időszak általános forgalmi adó bevallásának benyújtását elmulasztotta és szerepel a közzétételi listán⁴⁷⁸.
- Ne lehessen megbízható adózó az, akinek a székhelye székhelyszolgáltatóhoz van bejelentve tekintettel arra, hogy az ellenőrzési tapasztalatok alapján a székhelyszolgáltatókhoz bejelentett adózók többségét nem a törvényes működés jellemzi.⁴⁷⁹
- A pozitív adóteljesítmény kritériumát egy magasabb összeghez kellene rendelni annak érdekében, hogy a költségvetéshez csak aktívan hozzájáruló adózók élvezhessék a megbízható adózói státusszal kapcsolatos kiváltságokat⁴⁸⁰.

⁴⁷⁶ Az Art. 153. §-ában foglalt feltételek alapján lényegében az általános működéssel megszerezhető a megbízható státusz

⁴⁷⁷ Fernando MATESANZ: The Certified Taxable Person Status. *International VAT Monitor*, IBFD, 2018. 213-214. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ivm_2018_06_e2_1.pdf

⁴⁷⁸ Az Art. 266. § 1) pontja alapján az állami adó- és vámhatóság a honlapján folyamatosan közzéteszi azoknak az adózóknak a nevét (elnevezését), lakóhelyét, székhelyét, telephelyét, adószámát, akik áfa-bevallási kötelezettségüknek több mint két - egymást követő, a rá irányadó - bevallási időszakon keresztül nem tesznek eleget.

⁴⁷⁹ Az Art. 157. § (1) bekezdés h) pontja alapján kockázatos adózónak minősül az, akinek székhelye székhelyszolgáltatóhoz van bejegyezve, és az adóigazgatási eljárás akadályozása miatt véglegessé vált döntésben eljárási bírságot szabtak ki terhére a tárgyévben vagy az azt megelőző három évben, azonban indokolt a székhelyszolgáltatás tényét önmagában is okként kezelni.

⁴⁸⁰ Az Art. 153. § (1) i) pontja alapján megbízható adózónak minősül, akinek a tárgyévi adóteljesítménye pozitív.

- Célszerű lenne továbbá a megbízhatóság feltételeit a kapcsolt vállalkozásokra is kiterjeszteni.

D) Bizonyítási rendszer átalakítása

Az Bíróság által kimunkált objektív tényeken alapuló bizonyítási rendszer hatékonysága bizonytalan. Egyrészt az egyes tagállamok adóhatóságai eltérő eljárási lehetőségekkel rendelkezhetnek, másrészt az adózói tudatállapot bizonyítása számos adóelkerülő magatartás feltárhatóságát kizárja. Az adójogi kedvezményekkel (adómentesség, adólevonási jog) élni kívánó nem megbízható adózók esetében olyan bizonyítékok előírásával lehetne vélelmet felállítani, amelyek nagy biztonsággal bizonyítják a gazdasági eseményt, de az adóhatóság által megdönthető. A Rendelet a Közösségen belüli értékesítés kapcsán részben elindult ezen az úton, ugyanezt a szemléletet alkalmazni lehetne a levonási jog kapcsán is.

FŐBB RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE

Rövidítés	Jelentés
Alapjogi Charta	Európai Unió Alapjogi Chartája
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (magyarul: Adóalap Erózió és Nyereségátcsoportosítás)
Bíróság	Európai Unió Bírósága
Bizottság/Európai Bizottság	Európai Unió Bizottsága
ENSZ	Egyesült Nemzetek Szervezete
EPPO	European Public Prosecutor's Office (Európai Ügyészség)
EU	Európai Unió
EUMSZ	Az Európai Unióról szóló szerződés és az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetbe foglalt változata (2012/C 326/01)
Héa	Hozzáadottérték-adó
Irányelv	2006/112/EK irányelv közös hozzáadottérték-adó rendszerről
OECD	Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (angolul: Organisation for Economic Co-operation and Development)
OECD Kommentár	Magyarázat az OECD Modellegyezményhez a jövedelem és a vagyon adóztatásáról
OECD Modell	OECD Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról
OSS	Egyablakos rendszer (One-Stop-Shop)
Rendelet	A TANÁCS 2011. március 15-i 282/2011/EU végrehajtási rendelete a közös hozzáadottérték-adó rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról
Tanács/Európai Tanács	Az Európai Unió Tanácsa

ÁBRÁK JEGYZÉKE

Sorszám	Elnevezés	Oldal
1.ábra	A dolgozat vizsgálati spektruma	7.
2.ábra	A forgalmi adó típusai	12.
3.ábra	Ellenérték nélküli ügyletek típusai	73.

Irodalomjegyzék

Ácsné Molnár Judit – Balogh Dóra – Németh Nóra: A társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvény egységes szerkezetben, magyarázatokkal. Saldo, Budapest, 2013.

Ádám János–Berta Dávid–Lovas Zsolt–P. Kiss Gábor: A fiskális politika hatása a gazdasági teljesítményre. In: Palotai Dániel–Virág Barnabás: (szerk.): Versenyképesség és növekedés. Budapest, MNB, 2016.

Adótörvények. 2019/I. Wolters Kluwer, 2018.

Ainswoth, Richard T. – Shact, Andrew B.: Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud. *Tax Notes International*, 2016. szeptember 26.

Andrási Jánosné – Császárné dr. Balogh Dóra – Németh Nóra – Pickarczyk Zoltán – Rajnai Zoltán: A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények a gyakorlatban. Saldo, Budapest, 2013.

Andreotti, Alberta – Anselmi, Guido – Eichhorn, Thomas – Hoffmann, Christian Pieter– Jürss, Sebastian – Micheli, Marina: European Perspectives on Participation in the Sharing Economy Report from the EU H2020 Research Project Ps2Share: Participation, Privacy, and Power in the Sharing Economy, 2017. <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3046550>

Annacondia, Fabiola: Cross-Border B2C Digital Services: A New Way to Collect VAT? *International VAT Monitor IBFD*, 2018. szeptember. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2018_05_int_2.html

Avi-Yonah, Reuven S.: The Three Goals of Taxation. *Tax Law Review*, University of Michigan Law School, 2006.

Bajusz Dániel: A fiktív közösségi termékértékesítés és fuvarozásos láncértékesítés összefüggései. *Adó*, 2019/12-13.

Bal, Aleksandra: 2020 EU VAT Changes and the Need to Fix the ‘Quick Fixes’. *Tax Notes International*, 2019. augusztus 12. <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/multijurisdictional-taxation/2020-eu-vat-changes-and-need-fix-quick-fixes/2019/08/12/29s8d>

Bal, Aleksandra: VAT Treatment of Initial Coin Offerings. *International VAT Monitor IBFD*, 2018. június. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2018_03_int_2.html

Bal, Aleksandra: VAT Trends in Europe: Digitalization and Real-Time Filing. *Tax Notes International*, 2019.02.18. [https://library.ibfd.org/client/en_GB/ibfdlibrary/search/detailnonmodal/ent:\\$002f\\$002fSD_ILS\\$002f0\\$002fSD_ILS:117018/ada](https://library.ibfd.org/client/en_GB/ibfdlibrary/search/detailnonmodal/ent:$002f$002fSD_ILS$002f0$002fSD_ILS:117018/ada)

Baranyi Gábor: A Kúria ítélete az áfalevonási jog korlátozásáról szabálytalanul eljáró beszállító esetén. *Jogesetek Magyarázata*, 2013/2.

Békés Balázs: Az általános forgalmi adó In: Halustyik Anna (szerk): *Pénzügyi jog I.* Pázmány Press, Budapest, 2015.

Bordás Péter: Okos adózás, mint a fenntartható adójog pillére? *Iustum Aequum Salutare* XV. 2019.3.

http://real.mtak.hu/103652/1/Bord%C3%A1sP_IAS_Okos%20ad%C3%B3z%C3%A1s%2019.pdf

Borselli, Fabrizio: VAT Fraud, Cryptocurrencies and a Future for the VAT System. *International VAT Monitor*, IBFD, 2019.

https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2019_05_e2_2.pdf

Cannas, Francesco: Sharing economy: Everyone can be an entrepreneur for two day but what about a VAT taxable person? *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 6:2. DOI: 10.1080/20488432.2018.1455026

Cannas, Francesco: The VAT treatment of cloud computing: legal issues and practical difficulties. *World Journal of VAT/GST Law*, 2016, 5:2.

<https://doi.org/10.1080/20488432.2016.1236622Journal>

Cnossen, Sijbren: Global Trends and Issues in Value Added Taxation in *International Tax and Public Finance* 5(3):399-428, 1998, február. DOI: 10.1023/A:1008694529567

Cnossen, Sijbren: Three VAT Studies. The Hague, CPB Netherlands, Bureau for Economic Policy Analysis, 2010. <https://www.cpb.nl/sites/default/files/publicaties/download/bijz90.pdf>

Cosentini Rosario: VAT Deductibility for Fixed Establishments: The ECJ Ruling and the Italian Legal System. *International VAT Monitor*, IBFD, 2019.

https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2019_05_it_2.pdf

Csátaljay Zsuzsanna – Kelemen László – Sztankó Dávid – Tancsa Zoltán: Nagy Áfa kézikönyv I. Nemzetközi ügyletek ÁFA-ja és számlázása. Budapest, Vezinfó, 2013.

Csátaljay Zsuzsanna: A közhatalmi tevékenység minősítése az áfában. *Adó*, 2015/15.

Dale, Stephen – Vincent, Venice: The European Union's approach to VAT and e-commerce. *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 6:1. DOI: 10.1080/20488432.2017.1317945

Dale, Stephen: VAT and forfeited advance payments: Where does the law stand following Air France-KLM? *World Journal of VAT/GST Law*, 2016, 5:1. DOI:10.1080/20488432.2016.1161937

Deák Dániel: Az Európai Bíróság ítélete a joggal való visszaélésről adóügyekben Jogesetek Magyarázata 2016/3

Dezső Márta – Vincze Attila: Magyar alkotmányosság az európai integrációban. HVG, ORAC, 2012.

Doesum, Ad van – Kesteren, Herman – Norden, Gert-Jan: Fundamentals of EU VAT Law. The Netherlands, Wolters Kluwer, 2016.

Egholm Elgaard, Karina Kim: The impact of the Charter of Fundamental Rights of the European Union on VAT law. *World Journal of VAT/GST Law*, 2016, 5:2. DOI: 10.1080/20488432.2016.1249717

Englisch, Joachim: Hybrid forms of taxing consumption: A viable alternative to EU VAT? *World Journal of VAT/GST Law*, 2015, 4:2. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2924353

Englisch, Joachim: VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes In: Michael Lang, Peter Melz, Eleonor Kristofferson (szerk.): *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*. IBFD, 2009.

Ercsey Zsombor: *Az általános forgalmi adóról*. JURA, 2012/2

Erdős Éva: A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái. *Miskolci Jogi Szemle* 14. évfolyam, 2019. https://www.mjsz.uni-miskolc.hu/files/6555/25_erdoseva_tordelt.pdf

Erdős Éva: Az adóversenyt korlátozó intézkedések egyes aspektusai az európai adójogban. *Miskolci Jogi Szemle* 12. évfolyam, 2017. https://www.mjsz.uni-miskolc.hu/files/egyeb/mjsz/2017kulon1/7_erdoseva.pdf

Erdős Éva: Az európai adóharmonizáció mint a káros adóverseny elleni fellépés eszköze. *Sectio Juridica et Politica*, Miskolc, Tomus XXX/1. 2012. <https://www.uni-miskolc.hu/~wwwdeak/Collegium%20Doctorum%20Publikaciok/Erd%F5s%20%C9va.pdf>

Erdős Éva: Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok és kezelésének módjai. *Sectio Juridica et Politica*, Miskolc, Tomus XXV/1. 2007. http://www.matarka.hu/koz/ISSN_0866-6032/tomus_25_1_2007/ISSN_0866-6032_tomus_25_1_2007_267-287.pdf

Erdős Éva: The tendencies of direct tax harmonization – tackling the digital tax avoidance. *Curentul Juridic* 2019, Vol. 76, No. 1. http://revcurentjur.ro/old/arhiva/attachments_201901/recjurid191_8F.pdf

Erdős Gabriella – Földes Balázs – Öry Tamás: *Az Európai Unió adójoga*. Budapest, Wolters Kluwer, 2013.

Farkas Alexandra – Benyovszky Zsombor – Gayerhoszné Hajós Zsófia – Kovács-Kozma Zsuzsanna – Boda Péter Száraz Tünde – Szekeres Zsuzsanna – Szathmáry Sándor: *Általános forgalmi adóról szóló törvény egységes szerkezetben, magyarázatokkal*. Saldo, Budapest, 2013.

Farkas Alexandra: A 2011. július 1-jétől hatályos – az általános forgalmi adóval kapcsolatos – Végrehajtási-rendelet. *Adó*, 2011/10-11.

Feria, Rita de la: *Permanent Establishments in Indirect Taxation*. IBFD, 2016. <https://www.pwcimpuestosonlinea.co/Repositorio%20PwC/PDF/PwC/PwC%20Global/PWC-000911-15-D.pdf>

Földes Gábor: *Adójog*. Osiris, Budapest, 2001.)

Gendron, Pierre-Pascal: *The Rise of the Value-Added Tax*. *World Journal of VAT/GST Law*, 2016, 5:2. <https://doi.org/10.1080/20488432.2016.1210846>

Giday András: Melyik adónk legyen egykulcsú? Adószerkezeti diagnózis: az áfa és az szja. *Pénzügyi Szemle*, 2017/2.

Goulder, Robert: Building a Better VAT: Europe's Big Risk. Tax Notes International, 2018. május 7. <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/tax-policy/building-better-vat-europes-big-risk/2018/05/07/280lt?highlight=Building%20a%20Better%20VAT>

Halász Zsolt: Állami pénzkibocsátás vs. virtuális fizetőeszközök. In: Halász Zsolt (szerk.): *Magistra et Fautrix Halustyik Anna emlékére*. Budapest, Pázmány Press, 2019. https://jak.ppke.hu/uploads/articles/1834709/file/HalustyikAnna_kotet_2019.pdf

Halász Zsolt: Néhány gondolat a teljesítőképesség alapú adózásról és az irányító adókról. *Iustum Aequum Salutare*, XV. 2019. http://ias.jak.ppke.hu/hir/ias/20193sz/05_HalaszZs_%20IAS_2019_3.pdf

Halustyik Anna (szerk.): *Pénzügyi jog I*. Pázmány Press, Budapest, 2013.

Halustyik Anna: A pénzügyi jog szabályozási trendjei. *Iustum Aequum Salutare* II. 2006/1-2. http://ias.jak.ppke.hu/hir/ias/200612sz/2006_1-2_2acta4.pdf

Hanák András: *A precedenstan az Amerikai Egyesült Államokban. Jogesetek Magyarázata 2012/2*.

Herich György (szerk.): *Adó magyarázatok 2013*. Pécs, Penta Unió, 2013.

Hobbs, Corin – Christie, Karen: Cloud computing and VAT. Tax Notes International, 2011.06.13. <https://www.taxnotes.com/document-list/contributors-authors/christie-karen>

Hoke, William: EU VAT Experts Divided on Proposal to Tax Web Activity as Bartering. Tax Notes International 2017.05.08. <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/base-erosion-and-profit-shifting-beps/eu-vat-experts-divided-proposal-tax-web-activity-bartering/2017/05/08/sywb?highlight=william%20hoke%20tax%20web>

Horsthuis, Mathijs – Nellen, Frank: A Critical Analysis of the Quick Fixes for the EU Intra-Community B2B VAT System. *International VAT Monitor*, IBFD, 2019. https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2019_03_e2_1.pdf

Ismer, Roland – Artinger, Katharina: Case C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691—*Senatex* on the concept of deduction of input tax, concerning invoices not showing a tax number or VAT identification number and legislation of a Member State excluding the *ex tunc* correction of an invoice. *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 6:1. DOI: 10.1080/20488432.2017.1304755

Ismer, Roland – Schwarz, Magdalena: Combating VAT Fraud through Digital Technologies: A Reform Proposal. *International VAT Monitor*, IBFD, 2019. https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2019_06_e2_1.pdf

Ismer, Roland: Case C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334 – *Gemeente Borsele*; C-263/15, ECLI:EU:C:2016:392 – *Lajvér*; C-11/15, ECLI:EU:C:2016:470 – *Český rozhlas* on the concept of consideration for the supply of services and on the concept of economic activity by public bodies and entities receiving public funding. *World Journal of VAT/GST Law*, 2016 5:2. DOI: 10.1080/20488432.2016.1236532

Jakab András: *Az új Alaptörvény keletkezése és gyakorlati következményei*. Budapest, HVG-ORAC, 2011.

James, Kathryn: Exploring the Origins and Global Rise of VAT. Tax Analysts 2011. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2291281>

Jancsa-Pék Judit: Az általános forgalmi adóztatás nemzetközi irányai I. rész. Adó 2013/16.

Jovanovics, Nebajsa – Merks, Madeleine: Welmore: a Receipt for VAT Avoidance? Leiden University, 2015. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3112112

Juhász Endre: Magyarország és az Európai Unió Bírósága. Közgazdasági szemle, 2014. április <http://real.mtak.hu/17279/>

Kokolia, Evgenia – Katrinaki, Aimilia: EU VAT Treatment of Vouchers: Urgent Need for a Solution. International VAT Monitor, IBFD, 2015. szeptember/október.

Kolozs Borbála: Neutrality in VAT In: Michael Lang, Peter Melz, Eleonor Kristofferson (szerk.): Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences. IBFD, 2009.

Kotánczi Zsófia: Az adóhatóság gyakorlata jogosulatlanul áthárított áfa esetén. SZAKma 2019.6. szám.

Kouni, Dimitra: The Right to Recover Output VAT on Bad Debts: The Greek Legislation and the VAT Directive. International VAT Monitor, IBFD, 2018. július. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2018_04_gr_1.html

Kovács-Kozma Zsuzsanna: Az általános forgalmi adó törvény 2015. évi változásai. Önadózó 2015/01.

Kristoffersson, Eleonor: Full deduction of input VAT where goods are sold for a price lower than the cost price. World Journal of VAT/GST Law, 2016, 5:2. DOI: 10.1080/20488432.2016.1215882 124.

Lamensch, Marie: Soft law and EU VAT: From informal to inclusive governance? World Journal of VAT/GST Law, 2016, 5:1. DOI: 10.1080/20488432.2016.1168214

Lamensch, Marie: The principle of ‘substance over form’ with respect to the exercise of the right to deduct input VAT – A critical analysis of the Barlis jurisprudence. World Journal of VAT/GST Law, 2017, 6:2. DOI: 10.1080/20488432.2017.1407126 136.

Láncos Petra Lea: Az uniós soft law kutatásának főbb eredményei és aktuális kihívásai. Iustum Aequum Salutare XIV. 2018. 4. http://ias.jak.ppke.hu/hir/ias/20184sz/05_LancosPL_IAS_2018_4.pdf

Lejeune, Ine: European Union - EU VAT to Become a Win-Win-Win: A Dream to Come True? International VAT Monitor, IBFD, 2020. https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2020_02_e2_4.pdf

Lőrincz Lajos (szerk): Közigazgatási eljárásjog. Budapest, HVG-ORAC, 2005.

MacCormick, Neil: Rhetoric and the Rule of Law. A Theory of Legal Reasoning. Oxford, New York, Oxford University Press, 2005.

Madai Sándor: Gondolatok az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértéséről. *Rendészeti Szemle* 2010/2.

Magony Krisztina: A távolról is nyújtható szolgáltatások áfabeli kezelése. *Adóvilág* 2019/6.

Mankiw, N. Gregory: *A közgazdaságtan alapjai*. Budapest, Osiris, 2011.

Mantovani, Matteo: When does the carrying out of transactions for consideration give rise to an economic activity relevant for VAT purposes? An insight into the relationship between the notions of consideration and income according to the Court of Justice of the EU. *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 6:1. DOI: 10.1080/20488432.2017.1348863

Matesanz, Fernando: The Certified Taxable Person Status. *International VAT Monitor*, IBFD, 2018. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ivm_2018_06_e2_1.pdf

McCarthy, Caroline McCarthy: The good faith requirement in VAT. *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 6:2. DOI: 10.1080/20488432.2017.1397979

Merkx, Madaleine – Janssen, Anne: A New Weapon in the Fight against E-Commerce VAT Fraud: Information from Payment Service Providers. *International VAT Monitor*, IBFD, 2019. https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2019_06_e2_3.pdf

Merkx, Madaleine: Fixed establishments in European VAT: BEPS' side effects? Leiden, University, 2016. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3112073 2–3.

Merkx, Madeleine: VAT deduction and member state sovereignty: (still) a good idea? *World Journal of VAT/GST Law*, 2018, 7:2. DOI: 10.1080/20488432.2018.1550163

Mikutiené, Rasa: The preferred treatment of the fixed establishment in the European VAT. (Master thesis, supervisor Prof. Ben J. M. Terra) Lund University, 2014.

Molnár Gábor Miklós: A cégfantomizáláshoz kapcsolódó adócsalás. *Rendészeti Szemle* 2009/7-8.

Nagy László: Az adórendszer hatása a vállalati versenyképességre és tőkebeáramlásra Nemzetközi összehasonlítás a közép-kelet-európai térségben. *Pénzügyi Szemle* 2017/1.

Nagy Viktória – Magony Krisztina: Quick fixes – Közösségen belüli ügyleteket érintő változások 2020-tól. *Adó*, 2020/4.

Nagy Zoltán: A közösségi gazdaság (sharing economy) és pénzügyi szabályozása. MultiScience – XXX. microCAD International Multidisciplinary Scientific Conference University of Miskolc, Hungary, 21-22 April 2016. https://www.uni-miskolc.hu/~microcad/publikaciok/2016/E_feliratozva/E_7_Nagy_Zoltan.pdf

Nellen, Frank J. G.: VAT information asymmetries in the context of intra EU trade in goods. *World Journal of VAT/GST Law*, 2018, 7:1. DOI: 10.1080/20488432.2018.1518055

Parolini, Andrea – Rottoli, Andrea: The role of the 'Rationality Test' in attributing supplies of service to fixed establishments – A critical approach to Case C-605/12 (Welmory). *World Journal of VAT/GST Law*, 2016, 5:1. DOI: 10.1080/20488432.2016.1162510

Pistone, Pasquale: Fixed Establishment and Permanent Establishment. VAT Monitor, IBFD, 1999. június.

Pollak, Christina Maria: How should peer-to-peer housing and transportation services provided via sharing economy platforms be treated under the VAT directive? Lund University, 2018. <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=8943440&fileId=8943446>

Poniatowski, Grzegors – Bonch-Osmolovskiy, Mikhail – Durán-Cabré, José María – Esteller-Moré, Alejandro – Smietanka, Adam: Study and Reports an the VAT Gap int he EZ-28 Member States: 2018, Final report, Warsaw:Center for Social and Economic Research, 2018. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf

Prätzler Robert C.: Split Payments in VAT Systems – Is This the Future? International VAT Monitor, IBFD, 2018. április. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ivm_2018_02_e2_1

Schenk, Alan – Thuronyi, Victor T – Cui, Wei: Value Added Tax – A Comparative Approach. Cambridge University Press, New York, 2015.

Schneider, Friedrich: Estimating the Size of the Shadow Economies of Highly Developed Countries: Selected new Results CESifo Dice Report 4/2016. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/167285/1/ifo-dice-report-v14-y2016-i4-p44-53.pdf>

Siklósiné Antal Gyöngyi: A nemzetközi adóelkerülés elleni küzdelem, az adóügyi információcsere. Adó 2013/10.

Simon István: Az Alaptörvény hatása az adójogra, különös tekintettel a magánszemélyek adózásában bekövetkezett változásokra. MTA Law Working Papers 2018/14, Budapest:Magyar Tudományos Akadémia. https://jog.tk.mta.hu/uploads/files/2018_14_Simon.pdf.

Soler Roch, María Teresa: Forum: Tax Administration versus Taxpayer – A New Deal? World Tax Journal 2012. október. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/wtj/html/wtj_2012_03_int_3.html

Sólyom Borbála: Az általános forgalmi adózás egyes kérdései az Európai Unióban, különös tekintettel az adóelkerülés és az adócsalás elleni harc témaköreire. Doktori Értekezés Budapest, 2013. https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/Solyom_Bori_PhD_dolgozat.pdf

Soong Johnston, Stephanie: OECD Finalizing Work to Enlist Digital Platforms to Collect VAT. Tax Notes International, 2018. szeptember 10. <https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/value-added-tax/oecd-finalizing-work-enlist-digital-platforms-collect-vat/2018/09/07/28dj3>

Spies, Karoline: Fundamental freedoms and VAT: an analysis based on the Credit Lyonnais case. World Journal of VAT/GST Law,2018, 6:2. DOI:10.1080/20488432.2018.1460970

Szabó Ildikó: Az Európai Bíróság ítélete a WebMindLicenses Kft. ügyében. Eljárásjogi Szemle 2016/1.

Szabó Miklós: A jog argumentív természete. Jogesetek Magyarázata 2010/2. <https://jema.hu/article.php?c=53>

Szakács Imre: Az adózás nagy kézikönyve (lektor: dr. Vámosi-Nagy Szabolcs). Budapest, Complex, 2013.

Szekeres Zsuzsanna: Ellenérték nélküli ügyletek áfa vonatkozásai. Adóvilág XVIII. évfolyam 07. szám.

Szilovics Csaba: A második Orbán-kormány adópolitikájának jellegzetességei. Polgári Szemle 10. évfolyam, 1-2. szám 2014. március. <https://polgariszemle.hu/archivum/84-2014-marcius-10-evfolyam-1-2-szam/magyarorszag-jobban-teljesit/574-a-masodik-orban-kormany-adopolitikajanak-jellegzetessegei>

Szilovics Csaba: Az adóreformok hatása a közép-európai adórendszerek néhány szereplőjére. Iustum Aequum Salutare XV. 2019. 3. http://ias.jak.ppke.hu/hir/ias/20193sz/09_Szilovics_%20IAS_2019_3.pdf

Szilovics Csaba: Az igazságosság érvényesülése az adóztatásban. Pro Futuro, 2013/1. http://profuturo.lib.unideb.hu/file/4/502/szerkeszto/szerkeszto_2013_07_25_03_AzIgazsagossagErvenyesulese.pdf 65.

Szilovics Csaba: Néhány közép-európai ország adóváltozásainak tapasztalatai az elmúlt két évtizedben. JURA 2018/1.

Terra, Ben J. M. – Terra, Elze T.: The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers. World Journal of VAT/GST Law, 2017, 6:1. DOI:10.1080/20488432.2017.1306331

Terra, Ben J. M.–Wattel, Peter J.: European Tax Law. Fifth Edition, Kluwer Law International, 2008.

Terra, Ben –Kajus, Julie: Introduction to European VAT. IBFD,2011.

Trenta, Cristina: EU Regulation 2016/679: the age of consent and possible VAT consequences when accessing information society services. Sakttenytt, 2018. https://skattenytt.se/wp-content/uploads/2018/02/Trenta_SN2018nr3_inlaga.pdf

Trenta, Cristina: European VAT and the digital economy: recent developments. eJournal of Tax Research, 2018. <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/ime-Trenta-Re-thinking-EU-VAT-paper.pdf>

Trinks, Matthias: VAT on Negative Prices. International VAT Monitor, IBFD, 2017. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ivm_2017_04_e2_1

Tsielepis, Alexis: The Devil Is in the Detail: An Analysis of the ECJ's Attributes to the Fixed Establishment Concept. International VAT Monitor, IBFD, 2017. május. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ivm_2017_03_e2_4

Uchmanska, Urszula: Split Opinions about the Split-Payment Mechanism? A Discussion of the Polish Example. International VAT Monitor, IBFD, 2019. https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2019_04_pl_1.pdf

van de Leur, Michael: The European Union's Push to Abolish Unanimity on Tax Policy. *International VAT Monitor*, IBFD, 2019. https://research.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm_2019_04_e2_2.pdf

Vanistendael, Frans: The Definitive EU VAT System: Much Ado About Nothing? *Tax Analysts*, 2017. *X_worldwide-tax-daily_value-added-tax_definitive-eu-vat-system-much-ado-about-nothing_2018_01*

Váradí Adrienn: A Közösségen belül szállított termékek értékesítésének adómentessége. *Áfa Kalauz*, XVI. évfolyam, 2020. február.

Varga Csaba: *Politikum és logikum a jogban A jog társadalomelmélete felé*. Budapest, Magvető, 1987.

Varga Erzsébet: A nemzetközi adójog kihívásai a globalizáció és a digitális gazdaság tükrében. *Iustum Aequum Salutare* XV. 2019. 3. http://ias.jak.ppke.hu/hir/ias/20193sz/10_VargaE_%20IAS_2019_3.pdf

Varga József: Az adóteher-csökkentés és a gazdaság kifehérítésének pályája Magyarországon 2010 után. *Pénzügyi Szemle* 2017/1.

Vira Sándor: Ingyenes ingatlanátadásokkal kapcsolatos jogszabály-értelmezési zavarok. *Önadózó* 2013/11.

Vira Sándor: Ingyenes ügyletek áfavonzata. *Önadózó* 2014/4.

Vira Sándor: Kúriai döntés az ingyenes termékátadások áfakötelezettségéről. *Önadózó* 2014/02.

Wolf, Redmar: Mecsek Gabona: The Final Step of the ECJ's Doctrine on Reliance on Law for Abusive or Fraudulent End in the Context of Intra-Community Transactions. *International VAT Monitor*, IBFD, 2013. szeptember /október. https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/ivm_2013_05_e2_2

Magyar jogszabályok, jogi dokumentumok, bírósági ítéletek

Jogszabályok

1992. évi LXXIV. tv. az általános forgalmi adóról szóló (Régi áfa törvény)

1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és osztalékadóról

1997. évi CXXXII. törvény A külföldi székhelyű vállalkozások magyarországi fióktelepeiről és kereskedelmi képviselőiről szóló

2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről (rég Art.)

2005. évi CXXXIII. törvény a személy- és vagyonvédelmi, valamint a magánnyomozói tevékenység szabályairól

2008. évi XLVI. törvény az élelmiszerláncról és hatósági felügyeletéről

2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról

2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről szóló

2017. évi CLIX. törvény az általános közigazgatási rendtartásról szóló törvény hatálybalépésével összefüggő törvények és egyes egyéb törvények módosításáról szóló

2019. évi LXXII. törvény az egyes adótörvények és más kapcsolódó törvények uniós jogharmonizációs kötelezettségek miatt szükséges módosításáról szóló

91/2004. (VI. 29.) GKM rendelet a közúti járművek forgalomba helyezésével és forgalomban tartásával, környezetvédelmi felülvizsgálatával és ellenőrzésével, továbbá a gépjárműfenntartó tevékenységgel kapcsolatos egyes közlekedési hatósági eljárások díjáról

Bírósági ítéletek

4.K.27.414/2014/36.

5/2016. (IX.26.) KMK vélemény

Kfv. I. 35.611/2012.

Kfv. V. 35.128/2012.

Kfv. V. 35.128/2012/15.

Kfv.I.35/2017/13.

Kfv.V.35.180/2013/17.

Kfv.VI.35.633/2012.

Kúria 1/2012. PJE jogegységi döntése

Kfv. I.35.611/2012/4.

Kfv.I.35.607/2012/4.

Kfv.I.35.611/2012/4.

Kfv.I.35.005/2012/7.

Kfv.I.35.732/2014/6.

Kfv.V.35.745/2014/6.

Kfv.V.35.659/2014/7.

Kfv. I. 35.062/2015/3.

Kfv. I.35.452/2015/5.

Kfv. I. 35.004/2015/7.

Kfv.I.35.802/2015/7.

Kfv.35.350/2016/4.

Kfv.I.35.576/2016/7.

Kfv.I.35.008/2017/6.

Kfv.I.35.132/2017/6.

Kfv.I.35.184/2017/6.

Kfv.III.3 5.601/2015/5.

Kfv.V.35.023/2019/4.

Kfv.III.35.119/2015/8

Kfv.I.35.594/2016/24.

Egyéb jogi dokumentumok

27/2011. Számviteli kérdés Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat 2011. április

7006/2008 (AEE) APEH irányelv

Az Európai Unió jogforrásai, dokumentumai, és az Európai Unió Bíróságának határozatai

Elsődleges jogforrások

Európai Unióról szóló szerződés és az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetbe foglalt változata (2012/C 326/01)

Európai Unió Alapjogi Chartája 2012/C 326/02

Másodlagos jogforrások

A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló 904/2010 EU tanácsi rendelet

Tanács 67/227/EGK első irányelve (1967. április 11.) a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról

Tanács 67/228/EGK második irányelve (1967. április 14.) a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló

Tanács 77/388/EGK hatodik irányelve (1977. június 13.) közös hozzáadottértékadó-rendszerrel

Az európai parlament és a tanács 2002. január 28-i 178/2002/EK rendelete az élelmiszerjog általános elveiről és követelményeiről, az Európai Élelmiszerbiztonsági Hatóság létrehozásáról és az élelmiszerbiztonságra vonatkozó eljárások megállapításáról

Tanács 2008. február 12-i 2008/9/EK irányelve a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adó visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról

Európai Parlament és a Tanács 2015/2366 Irányelve (2015. november 25.) a belső piaci pénzforgalmi szolgáltatásokról és a 2002/65/EK, a 2009/110/EK és a 2013/36/EU irányelv és a 1093/2010/EU rendelet módosításáról, valamint a 2007/64/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről

Tanács 2016. június 27-i (EU) 2016/1065 Irányelve a 2006/112/EK irányelvnek az utalványok megítélése tekintetében történő módosításáról

Európai Parlament és a Tanács (EU) 2017/1371 irányelve (2017. július 5.) az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalás ellen büntetőjogi eszközökkel folytatott küzdelemről

Tanács 2018. december 4-i (EU) 2018/1910 irányelve a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottértékadó-rendszer egyes, a tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó szabályainak harmonizálása és egyszerűsítése tekintetében történő módosításáról

TANÁCS 2018/2057 IRÁNYELVE (2018. december 20.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek az általános fordított adózási mechanizmus egy bizonyos értékhatárt meghaladó termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosításáról

Döntéselőkészítő anyagok

Bizottság 2012. június 26-i határozata a hozzáadottérték-adóval foglalkozó szakértői csoport felállításáról (2012/C 188/02)

COM(2010) 695 Zöld könyv a hea jövőjéről – Úton egy egyszerűbb, szilárdabb és hatékonyabb héarendszer felé <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2010/HU/1-2010-695-HU-F1-1.Pdf>

COM(2011) 121 Javaslat a Tanács irányelve a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA)

COM(2011) 851 A bizottság közleménye az európai parlamentnek, a tanácsnak és a gazdasági és szociális bizottságnak a hea jövőjéről Úton egy egyszerűbb, stabilabb és hatékonyabb, az egységes piacra szabott hea-rendszer felé (2011.12.06.)

COM(2012) 206 final Javaslat a Tanács irányelvének a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek az utalványok kezelése tekintetében történő módosításáról

Com(2013) 7082 final Commission Decision of 22.10.2013 setting up the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy

COM(2013) 721 final 2013/0343 (CNS) Proposal for a council directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return

[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com\(2013\)721_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com(2013)721_en.pdf)

COM(2015) 192 final Európai digitális egységes piaci stratégia

COM(2016) 148 final A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és az európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak egy, a héára vonatkozó cselekvési tervről – Úton egy egységes uniós heaövezet felé – új döntések szükségeltetnek

COM(2016) 356 final A közösségi gazdaságra vonatkozó európai menetrend A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak, az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak és a Régiók Bizottságának

COM(2016) 755 final A határokon átnyúló elektronikus kereskedelmet érintő héaszabályozás korszerűsítése, Javaslat a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló 904/2010/EU rendelet módosításáról <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/HU/COM-2016-755-F1-HU-MAIN.PDF>

COM(2016) 756 final A határokon átnyúló elektronikus kereskedelmet érintő héaszabályozás korszerűsítése Javaslat a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló 282/2011/EU végrehajtási rendelet módosításáról

COM(2016) 757 final A határokon átnyúló elektronikus kiskereskedelmet érintő szabályok korszerűsítése Javaslat a 2006/112/EK irányelvnek és a 2009/132/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtásra és a termékek távértékesítésére vonatkozó bizonyos hozzáadottértékadó-kötelezettségek tekintetében történő módosításáról <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/HU/COM-2016-757-F1-HU-MAIN-PART-1.PDF>

COM(2017) 547 final A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak Méltányos és hatékony adórendszer kialakítása az Unióban a digitális egységes piac megvalósítása érdekében

COM(2017) 566 a Bizottság közleménye az európai parlamentnek, a tanácsnak és az európai gazdasági és Szociális Bizottságnak az „Úton egy egységes uniós heaövezet felé – új döntések szükségeltetnek” című, a héára vonatkozó cselekvési terv nyomán követéséről

COM(2017) 569 végleges javaslat a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottértékadó-rendszer egyes szabályainak harmonizálása és egyszerűsítése tekintetében történő módosításáról, valamint a tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó végleges rendszer bevezetéséről <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0569:FIN:HU:PDF>

COM(2017) 706 final, Úton egy egységes uniós övezet felé – eljött a cselekvés ideje 2017.11.30. <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/HU/COM-2017-706-F1-HU-MAIN-PART-1.PDF>

COM(2018) 147 végleges javaslat a jelentős digitális jelenlétre kivetendő társasági adóra vonatkozó szabályok megállapításáról <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/HU/COM-2018-147-F1-HU-MAIN-PART-1.PDF>

COM(2018) 20 final Javaslat a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottértékadó-mértékek tekintetében történő módosításáról

COM(2018) 812 final Javaslat a Tanács 2006/112/EK irányelvnek a pénzforgalmi szolgáltatók számára egyes kötelezettségek bevezetése tekintetében történő módosításáról <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/HU/COM-2018-812-F1-HU-MAIN-PART-1.PDF>

COM(2020) 37 final A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak, az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak és a Régiók Bizottságának A Bizottság 2020. évi munkaprogramja Ambiciózusabb Unió https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:7ae642ea-4340-11ea-b81b-01aa75ed71a1.0011.02/DOC_1&format=PDF

Council conclusions on the VAT action plan and on VAT fraud <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/05/25/conclusions-vat-action-plan/pdf>

Definitive VAT regime for intra-EU trade First step Issues to be examined VAT Expert Group 14th meeting-19 September 2016 VEG N°057 taxud.c.1 (2016)5532134

European Parliament resolution of 13 October 2011 on the future of VAT (2011/2082(INI))

Javaslat a Tanács 2006/112/EC számú irányelvnek módosítására 14823/16 FISC 210 ECOFIN 1114 IA, 2017. június 8. 129 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8076-2017-INIT/en/pdf>

Opinion of the vat expert group on the definitive vat regime 12 june 2014 http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/expert_group/opinion_vat_2014.pdf

Proposal for Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of a generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold COM(2016) 811 final

SEC(2010) 1455 Commission Staff Working Document

Tanács 2008/8/EK irányelve (2008. február 12.) a 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról

Tanács 2016. november 8-i következtetései a határokon átnyúló ügyletekre vonatkozó hatályos uniós héaszabályok tökéletesítéséről (14257/16 FISC 190 ECOFIN 1023 sz. dokumentum, 2016. november 9.) <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14257-2016-INIT/hu/pdf>

taxud.c.1(2015)4370160 Working Paper no. 878 Question concerning the application of EU VAT provisions Value Added Tax Committee

taxud.c.1(2015)576037 value added tax committee working paper no. 836

taxud.c.1(2016)689595 Working Paper no. 892 Value Added Tax Committee Brussels, 4 February 2016

taxud.d.1(2009)357988 Working Paper No 614 Final VAT Committee Guidelines from 86th meeting

Bírósági határozatok

C-132/16. sz. Direktor na Diretsia Sofia és az Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD közötti eljárás során 2017. szeptember 14-én hozott ítélet [EU:C:2017:683]

C-174/14. sz. Saudacor és Fazenda Pública közötti eljárásban 2015. október 29-én hozott ítélet [EU:C:2015:733]

C-18/13. sz. Maks Pen EOOD kontra Direktor na Direktsia „Obzhavane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia ügyben 2014. február 13-án hozott ítélet [EU:C:2014:69]

C-182/17. sz. Nagyszénás településszolgáltatási Nonprofit Kft. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága ügyben 2018. február 22-én hozott ítélet [EU:C:2018:91]

C-183/14. sz. Radu Florin Salomie és Nicolae Vasile Oltean kontra Directia Generala a Finantelor Publice Cluj ügyben 2015. július 9-én hozott döntés [EU:C:2015:480]

C-204/13. sz. ügyben a Finanzamt Saarlouis és Heinz Malburg között folyamatban lévő eljárás során 2014. március 13-án hozott ítélet [EU:C:2014:147]

C-231/94. sz. Faaborg-Gelting Linien A/S és a Finanzamt Flensburg között folyamatban lévő ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet [EU:C:1996:184]

C-24/15. sz. Josef Plöckl kontra Finanzamt Schrobenhausen között folyamatban lévő ügyben 2016. október 20-án hozott döntés [EU:C:2016:791]

C-246/16. sz. Enzo di Maura és az Agenzia delle Entrate közötti ügyben 2017. november 23-án meghozott döntés [EU:C:2017:887]

C-250/14. és C-289/14. sz. Air-France-KLM, és Hop!-Brit Air SAS egyesített ügyekben 2015. december 23-án hozott ítélet [EU:C:2015:841]

C-257/86 sz. Bizottság kontra Olaszország közötti eljárásban 1988. június 21-én hozott ítélet 12. pontja [EU:C:1988:324]

C-260/95. sz. Commissioners of Customs and Excise és a DFDS A/S közötti ügyben 1997. február 20-án hozott ítélet [EU:C:1997:77]

C-263/15. sz. Lajvér Meliorációs Kft., valamint Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft. kontra Nemzeti- Adó és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális adó Főigazgatósága ügyben 2016. június 2-án hozott ítélet [EU:C:2016:392]

C-267/15. sz. Gemeente Woerden és a Staatsecretaris van Financien közötti eljárásban 2016. június 22-én [EU:C:2016:466]

C-268/83. sz. DA Rompelman és EA Rompelman-Van Deelen kontra Minister van Financien közötti ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EU:C:1985:74]

C-277/14. sz. PPUH Stehcemp kontra Dyrektor Izby Skarbowej w Lodzi ügyben 2015. október 22-én hozott döntés [EU:C:2015:719]

C-279/93 sz. Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EU:C:1995:31]

C-288/94 sz. Argos Distributors Ltd. v. Comissioners of Customs & Excisem ügyben 1996. október 24-én meghozott ítélet [EU:C:1996:398]

C-315/00. sz. Maierhofer kontra Finanzamt Augsburg-Land ügyben 2013. január 16-i ítélet [EU:C:2003:23]

C-315/00. sz. Maierhofer kontra Finanzamt Augsburg-Land ügyben 2013. január 16-i ítélet [EU:C:2003:23]

C-337/13. sz. Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. és a NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága közötti ügyben 2014. május 15-én meghozott döntés [EU:C:2014:328]

C-342/87 Genius Holding kontra Staatssecretaris van Financien ügyben 1989. december 13-án hozott ítélet [EU:C:1989:635]

C-419/14. sz. WebMindLicences Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhatóság Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság közötti perben 2015. december 17-én meghozott döntés [EU:C:2015:832]

C-434/17. sz. Humán Operátor Zrt. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága között folyamatban lévő ügyben 2019. február 13-án hozott ítélet [EU:C:2019:112]

C-446/15. sz. Signum Alfa Sped Kft. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság ügyben 2016. november 10-én hozott végzés [EU:C:2016:869]

C-516/14. sz. Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA kontra Autoridade e Aduaneire ügyben 2016. szeptember 15-én hozott ítélet [EU:C:2016:690]

C-520/14. sz. Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financien közötti eljárásban 2016. május 12-én meghozott döntés [EU:C:2016:334]

C-543/14 .sz. Ordre des barreaux francophones et germanophone és társai ügyben 2016. július 28-án hozott ítélet [EU:C:2016:605]

C-564/15. sz. Farkas Tibor kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Főigazgatósága közötti eljárásban 2017. április 26-án hozott döntés [EU:C:2017:302]

C-585/13. P. sz. ügyben az Europäisch-Iranische Handelsbank AG és az Európai Unió Tanácsa között folyamatban lévő eljárásban 2015. március 5-én meghozott ítélet [EU:C:2015:145]

C-654/13. sz. Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó Kft. ügyében 2014. július 17-én kelt ítélet [EU:C:2014:2127]

C-691/17. sz. Porr Építési Kft. kontra NAV Fellebbviteli Igazgatósága közötti ügyben 2019. április 11-én hozott ítélet [EU:C:2019:327]

C-98/98 sz. ügyben a Commissioners of Customs & Excise és a Midland Bank plc közötti eljárás során 2000. június 8-án hozott ítélet [EU:C:2000:300]

C-628/16. sz. Kreuzmayr GmbH és a Finanzamt Linz között folyamatban lévő eljárásban 2018.02.21-én meghozott döntés

C-580/16. sz. a Firma Hans Bühler KG és a Finanzamt de Graz-Stadt között folyamatban lévő eljárásban 2018. április 19-én meghozott döntés [EU:C:2018:261]

C-107/84. sz. Európai Közösségek Bizottsága kontra Németországi Szövetségi Köztársaság ügyben 1985. július 11-én hozott ítélet [EU:C:1985:332]

C-165/17. sz. Morgan Stanley & Co International plc kontra Ministre de l'Économie et des Finances ügyben 2019. január 24-én meghozott döntés [ECLI:EU:C:2019:58]

C-102/08. sz. Finanzamt Düsseldorf-Süd és a SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH b& Co. Objekt Offenbach KG közötti eljárásban 2009. június 4-én hozott ítélet [EU:C:2009:345]

C-118/11. sz. ügyben az Eon Aset Menidjmont OOD és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upavlenie na izpalnenieto – Varna pri Tsentralni upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite között folyamatban lévő ügyben 2012. február 16-án hozott ítélet [EU:C:2012:97]

C-138/12. sz. Rusedespred OOD és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite között 2013. április 11-én meghozott döntés [EU:C:2013:233]

C-80/11. és C-142/11. sz. Mahagében Kft. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága és Péter Dávid kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága közötti egyesített ügyben 2012. június 21-én meghozott döntés [EU:C:2012:373]

C-153/11. sz. Klub OOD és Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upavlenie na izpalnenieto – varna pri Tsentralni upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite közötti perben 2012. március 22-én hozott ítélet [EU:C:2012:163]

C-166/05. sz. Heger Rudi GmbH kontra Finanzamt Graz-Stadt ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet [EU:C:2006:533]

C-166/05. sz. Heger Rudi GmbH kontra Finanzamt Graz-Stadt ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet [EU:C:2006:533]

C-180/10. és C-181/10. sz. Jaroslaw Slaby kontra Minister Finansów és Emilian Kuc kontra Dyrektor Izby Skarbowj w Warszawie egyesített ügyekben 2011. szeptember 15-én hozott döntés [EU:C:2011:589]

C-181/04-C-183/04. sz. Elmeka NE és Ypourgos Oikonomikon közötti egyesített ügyekben 2006. szeptember 14-én hozott ítéletben [EU:C:2006:563]

C-210/04. sz. Agenzia delle Entrate kontra FCE Bank plc ügyben 2006. március 23-án hozott ítélet [EU:C:2006:196]

C-219/12. sz. Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ügyben 2013. június 20-án hozott ítélet [EU:C:2013:413]

C-219/12. sz. Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ügyben 2013. június 20-án hozott döntés [EU:C:2013:413]

C-273/11. sz. Mecsek-Gabona Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága között folyamatban lévő ügyben 2012. szeptember 6-án meghozott ítélet [EU:C:2012:547]

C-274/10. sz. Európai Bizottság és a Magyar Köztársaság közötti eljárásban 2011. július 28-án hozott ítélet [EU:C:2011:530]

C-280/10. sz. Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna kontra Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu ügyben 2012. március 1-jén hozott ítélet [EU:C:2012:107]

C-288/07. sz. Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs kontra Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, valamint West Berkshire District Council ügyben 2008. szeptember 16-án hozott ítélet [EU:C:2008:505]

C-283/06. és C-312/06. sz. KÖGÁZ és társai, valamint az OTP Garancia Biztosító és a Vas Megyei Közigazgatási Hivatal közötti perben 2007. október 11-én meghozott döntés [EU:C:2007:598]

C-318/11, C-319/11 sz. Daimler AG és Widex A/S kontra Skatteverket között folyamatban lévő eljárásban 2012. október 25-én meghozott ítélet [EU:C:2012:666]

A C-324/11. sz. ügyben, Tóth Gábor és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága között folyamatban lévő eljárásban 2012. szeptember 6-án hozott ítélet [EU:C:2012:549]

C-378/02. sz. Waterschap Zeeuws Vlaanderen kontra Staatssecretaris van Financien ügyben 2005. június 2-án hozott ítélet [EU:C:2005:335]

C-384/04. sz. Comissioners of Customs and Excise és a Federation of Technological Industries és társai közötti eljárásban 2006. május 11-én hozott ítélet [EU:C:2006:309]

C-385/12 sz. ügy, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága közötti ügyben 2014. február 5-én hozott ítélet [EU:C:2014:47]

C-388/11. sz. Crédit Lyonnais kontra Ministre du Budget ügyben 2013. szeptember 12-án meghozott ítélet [EU:C:2013:541]

C-412/03 számon a Hotel Scandic Gåsabäck AB és a Riksskatteverket között folyamatban lévő eljárásban 2005. január 20-án meghozott ítélet [EU:C:2005:47]

C-402/05 és C-415/05. sz. Yassin Abdullah Kadi és Al Barakaat International Foundation kontra Tanács és Bizottság egyesített ügyekben 2008. szeptember 3-án hozott ítélet [EU:C:2008:461]

C-424/12. sz. SC Fatorie Srl és a Directia Generala a Finantelor Publice Bihor közötti ügyben 2014. február 6-án meghozott ítélet 46. pontja [EU:C:2014:50]

C-430/04 sz. Feuerbestattungsverein Halle kontra Lutherstadt Eisleben ügyben 2006. június 8-án hozott ítélet [EU:C:2006:374]

C-438/09. sz. Boguslaw Juliusz Dankowski és a Dyrektor Izby Skarbowej w Lodzi között 2010. december 22-én hozott ítélet [EU:C:2010:818]

C-452/03. sz. RAL (Channel Islands) Ltd., RAL Ltd., RAL Services Ltd. , RAL Machines Ltd. és a Comissioners of Customs & Excise közötti ügyben 2005. május 12-én hozott ítélet [EU:C:2005:289]

C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet 46.pont [EU:C:2006:16]

C-492/08. sz. Európai Bizottság kontra Francia Köztársaság közötti eljárásban 2010. június 17-én hozott ítélet [EU:C:2010:348]

C-617/10. sz. Aklagaren kontra Hans Akerberg Fransson ügyben 2013. május 7-én hozott döntés [EU:C:2013:105]

C-35/05. sz. Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH és a Ministero delle Finanze közötti eljárásban 2007. március 15-én hozott ítélet [EU:C:2007:167]

C-40/09. sz. Astra Zeneca UK Ltd v. Comissioners for Her Majesty's Revenue and Sustoms között folyamatban lévő ügyben 2010. július 29-én hozott ítélet [EU:C:2010:450]

C-73/06. sz. Planzer Luxembourg Sàrl kontra Bundeszentramt für Steuern ügyben 2007. június 28-án született ítélet [EU:C:2007:397]

C-74/08. sz. PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft. és az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Észak magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály között folyamatban lévő ügyben 2009. április 23-án meghozott ítélet [EU:C:2009:261]

C-89/81. sz. Hong-Kong Trade Development ügyben 1982. április 1-én hozott döntés [EU:C:1982:73]

C-168/84. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet [EU:C:1985:299], illetve C-190/05. sz. ARO Lease ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet 15. pontja [EU:C:2005:378]

C-348/87. sz. Stichting Uitvoering Financiele ügyben 1989. június 15-én hozott döntés [EU:C:1989:246]

C-91/12. sz. Skatteverket és a PFC Clinic AB közötti eljárásban 2013. március 21-én meghozott ítélet [EU:C:2013:198]

C-16/93. sz. Tolsma ügyben 1994. március 3-án hozott döntés [EU:C:1994:80]

- C-4/94. sz. BLP Group ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet [EU:C:1995:107]
- C-409/99. sz. Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet [EU:C:2002:2]
- C-210/04. sz. FCE Bank ügyben 2006. március 23-án hozott döntés [EU:C:2006:196]
- C-184/04. sz. Uudenkaupungin ügyben 2006. március 30-án hozott döntés [EU:C:2006:214]
- C-341/04. sz. Eurofood IFSC Ltd. elleni eljárásban 2006. május 2-án hozott ítélet [EU:C:2006:281]
- C-146/05. sz. Collée ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EU:C:2007:549]
- C-408/06. sz. Frantz Götz ügyben 2007. december 13-án hozott ítélet [EU:C:2007:789]
- C-414/07. sz. Magoora-ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [EU:C:2008:766]
- Bulves AD versus Bulgaria, Judgement of 22 January 2009, Application no. 3991/03
- C-246/08. sz. Bizottság kontra Finnország ügyben 2009. október 29-én hozott döntés [EU:C:2009:671]
- C-40/09. sz. Astra Zeneca ügyben 2010. július 29-én hozott döntés [EU:C:2010:450]
- C-385/09. sz. Nidera Handelscompagnie ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [EU:C:2010:627]
- C-430/09. sz. Euro Tyre Holding BV ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet [EU:C:2010:786]
- C-350/10. sz. Nordea Pankki Suomi Oyj ügyben 2011. július 28-án hozott ítélet [EU:C:2011:532]
- C-587/10. sz- VSTR ügyben 2012. szeptember 27-én meghozott döntés [EU:C:2012:592]
- C-62/12. sz. Galin Kostov ügyben 2013. július 13-án hozott döntés [EU:C:2013:391]
- C-605/12. sz. Welmory ügyben 2014. október 16-án hozott döntés [EU:C:2014:2298]
- C-111/14. sz. GST – Saviz AG Germania ügyben 2015. április 23-án meghozott döntés [EU:C:2015:267]
- C-267/14. sz. Skatteverket kontra David Hedqvist ügyben 2015. október 22-én hozott ítélet [EU:C:2015:718]
- C-267/14. sz. Skatteverket kontra David Hedqvist ügyben 2015. október 22-én hozott ítélet [EU:C:2015:718]
- C-11/15. sz. Cesky rozhlas ügyben 2016. június 22-én hozott ítélet [EU:C:2016:470]
- C-518/14. sz. Senatex ügyben 2016. szeptember 15-én hozott ítélet [EU:C:2016:691]
- C-386/16. sz. Toridas ügyben 2017. július 26-án meghozott ítélet [EU:C:2017:599]

C-566/16. sz. Vámos Dávid ügyben 2018. május 17-én hozott ítélet [EU:C:2018:321]

Egyéb források

Abgabenordnung (AO) Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866; 2003 I 6, zuletzt geändert durch Art. 1 G v. 21.12.2019 I 2875

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report
DOI:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

Adózói tájékoztató Magyarország 2018. január 1-jétől alkalmazható adóegyezményeiről
https://nav.gov.hu/nav/ado/szja/Adozoi_tajekoztato_Ma20180115.html

Az Európai Bíróság döntése után (NAV, 2012.06.28.)
https://www.nav.gov.hu/nav/archiv/hirek_sajto/hirek/eu_20120628.html?pagenum=2&allinheading=1_232594&keywords=M0%2CM1%2CM2M3&honap=2014_8

Income Tax Code (Belgium) Code des impôts sur les revenus 1992, version exercice d'imposition 2014, mise à jour au 05/11/2014, annexé à l'arrêté royal du 26 février 1964 portant coordination des dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus, publié au Moniteur belge du 10 avril 1964.

C-246/16. sz. ügyben Juliane Kokott Főtanácsnok indítványa [EU:C:2017:887]

C-461/12. sz. Granton Advertising BV ügyben előterjesztett főtanácsnoki indítvány [EU:C:2013:700]

C-72/05 sz. ügyben Philippe Léger Főtanácsnok indítványa [EU:C:2006:409]

Code of Conduct for Business Taxation

Consumer Trends Report 2014 European Banking Authority (EBA), 2014
<https://eba.europa.eu/sites/default/documents/files/documents/10180/534414/b406f652-28eb-4000-a640-eb8cbafeaa5b/EBA%20Consumer%20Trends%20Report%202014.pdf?retry=1>

Consumption Tax Trends 2012 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues
OECD

Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer Főtanácsnok indítványa a C-412/03. számú ügyben [EU:C:2004:746]

Don't underestimate BEPS' impact on indirect tax KPMG International, 2019
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/global-indirect-tax-beps.pdf>

Feketegazdaság elleni fellépés lehetséges adójogi eszközei gazdasági, illetve állami bevételt növelő alkalmazásának eredményességére irányuló hatásvizsgálat Infokommunikációért Felelős Államtitkárság Infokommunikációs Szervezési Főosztály 2013.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_en.pdf

International VAT/GST Guidelines OECD Publishing, Paris, 2017
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

Ipsos on behalf of ING, 'What's mine is yours – for a price. Rapid growth tipped for the sharing economy' (2015)
<https://www.economics.com/ing_international_surveys/sharing_economy_2015/ 4.

Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportjának „Az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata” vizsgálata eredményéről készített összefoglaló véleménye (2016. február 9-én elfogadott és a Kúria Közigazgatási- Munkaügyi Kollégiuma által 2016. június 6-án jóváhagyott)

Model Convention, OECD <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1

NAV Évkönyv 2017.

NAV Évkönyv 2018.

Paying Taxes 2018. https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf

Quick Reference to European Vat Compliance Deloitte. Wolters Kluwer, 2018. 11-4 – 11-6.

Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report. Institute for Advanced Studies, Varsó, 2018. 19.
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf

Taxation in 2018 Tax-to-GDP ratio up to 40.3% in EU A one-to-two ratio across Member States. Eurostat, 2019. október 30.
<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/10190755/2-30102019-AP-EN.pdf/68739572-f06a-51e4-3a5b-86e660a23376>