

dr. Sólyom Borbála

Az adócsalás és az adóelkerülés elleni harc az Európai Unióban az általános forgalmi adózás területén különös tekintettel az európai bíróság joggyakorlatára

A doktori értekezés tézisei

Tudományos vezető: Dr. habil. Halustyik Anna, tanszékvezető egyetemi docens

Pázmány Péter Katolikus Egyetem

Jog- és Államtudományi Kar

Doktori Iskola

Budapest, 2015

I. A kutatási feladat összefoglalása, a kutatási téma aktualitása és annak elméleti felvetései

A legnagyobb fokú – irányelvben megfogalmazott – jogharmonizáció napjainkig az általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) területén valósult meg az Európai Unióban. Emellett az adónem az egyes tagállamok adórendszereinek egyik legstabilabban tervezhető eleme, több évtizedes bevezetése óta fokozatosan növekvő jelentőségre tett szert.

Az áfa hatályos szabályozási rendszerének európai uniós szintű kialakulása óta az Európai Bizottság több kísérletet is tett a szabályozási struktúra véglegesítésére. Ezek a kezdeményezések azonban rendre kudarcot vallottak, ezért az 1993. január 1-jétől megvalósuló, egységes belső piac támogatására egy átmeneti szabályozási megoldás jött létre, ami napjainkban is hatályban van.

Az elmúlt évtizedekben bebizonyosodott ugyanakkor az is, hogy a hatályos uniós áfa koncepció elérte korlátait, a rendszer a gazdasági, technikai fejlődés nyomán mind sebezhetőbbé válik az adócsalással és az adóelkerüléssel szemben. Minden olyan struktúra ugyanis, amelynél az egyik tagállamban kell megfizetni egy tranzakció után az adót, míg az ügylethez kapcsolódó költségeket egy másik tagállamban igényelhetik vissza, eleve magában hordozhatja az adó-visszaélés lehetőségét.

Az Európai Bizottság már a 90-es évek végétől igyekezett több olyan megoldást kidolgozni, ami az áfacsalás elleni fellépést segíthetné az Európai Unióban. A javaslatok egyes elemei közül ugyan több megvalósult, a rendszer koncepcionális átalakítására azonban mindeközben nem került sor. Ezért miközben az Európai Unió egyre több tagállammal bővült, a területén kialakult adó-visszaélési sémák is egyre kiterjedtebb formát öltöttek, a technikai fejlődés nyomán egyre bonyolultabbá váltak. A Közösségen belüli áfa csalás napjainkra pedig már jelentős méreteket öltött. Az adó-visszaélésre irányuló tevékenységek az érintett szektorokban már a jogszerű gazdasági tevékenységet, a jogkövető társaságokat is veszélyeztetik és összességében az uniós gazdasági verseny torzulásához vezetnek a tisztességtelen kereskedők javára.

Az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelem hazai és európai uniós lehetőségeinek áttekintése, csakúgy, mint az áfa szabályozás jövőbeni fejlesztési irányainak vizsgálata, valamint az unión kívüli, nemzetközi tapasztalatok áttekintése ezért különösen időszerűvé vált.

A kérdés jelentőségét támasztja alá az a tény is, hogy a 2010. év végén az Európai Bizottság is elérkezettnek látta az időt, hogy az adónem tekintetében széles körű – mind a gazdasági és a tudományos élet, mind a közszféra szereplőit érintő – konzultációt indítson az áfa rendszer

jövőjéről szóló zöld könyvével, az európai uniós áfa rendszer átalakítását, fejlesztési lehetőségeit illetően¹.

Mindezek alapján a tanulmányban magam is arra keresem a választ, hogy miként lehetne az Európai Unióban a leghatékonyabban fellépni az adócsalás és az adóelkerülés ellen az áfa területén?

Ez egyfelől egy hosszabb távon megvalósítható, rendszer szintű problémát jelent, hiszen az uniós áfa szabályozás átalakításához a 27 tagállam egyhangú döntésére van szükség, majd azt követően pedig az irányelvben foglalt jogszabály-módosítások tagállami implementációjára. Egy meglévő struktúra teljes átalakítása azonban a tapasztalatok szerint hosszabb időt igényel.

Az áfa rendszer reformjához kapcsolódó hosszú távú célkitűzések vonatkozásában ugyanis több koncepcionális kérdésre is választ kell találni. Így például arra, hogy a határon átnyúló tranzakciók esetén az adófizetési kötelezettség keletkezésének helye a termékek, szolgáltatások mely tagállamban legyen? Ott, ahol, a szolgáltatást nyújtják, az árut értékesítik, vagy abban az országban, ahol az eladó székhelye található? Tisztázandó emellett az is, hogy ezek a tranzakciók továbbra is a 0 %-os adókulcs alá essenek – vagyis a gyakorlatban adómentesek legyenek –, vagy inkább ezekre vonatkozóan is megvalósuljon az adóztatás?

Szükséges ezért olyan rövidebb távú, akár a hatályos szabályozás keretein belül is megvalósítható megoldásokat is áttekintenünk, amelyek már léteznek az egyes tagállamok jogszabályi gyakorlatában, illetve, amely lehetőségeket már napjainkban is kínál akár az áfa irányelv², akár más adójogi terület.

Mind a hosszú, mind a rövid távú megoldások kidolgozásához először is definiálnunk kell azt, hogy mit is értünk adócsalás, illetve adóelkerülés alatt és miként tudjuk ezeket a fogalmakat elhatárolni az agresszív, illetve a legális adótervezéstől?

Az adócsalás tekintetében további tisztázandó kérdést jelent az, hogy az Európai Bizottság anyagai, valamint az Európai Bíróság és az ahhoz kapcsolódó tagállami joggyakorlatok alapján miként tipizálhatjuk az egyes adócsalási formákat és miként határozhatjuk meg azok jellemzőit?

Az adóelkerülés és az agresszív adótervezés visszaszorítására az Európai Bizottság a közvetlen adózás – mindenekelőtt a társasági adó – területén bizonyos jogszabályi rendelkezéseket már kidolgozott. Felmerül ezért a kérdés, hogy nincsen-e relevanciája napjainkban az áfa területen is

¹Zöld Könyv, A héa jövőjéről, Úton egy egyszerűbb, szilárdabb és hatékony héarendszer felé, COM(2010) 695 végleges (a továbbiakban: Zöld Könyv az áfa rendszer jövőjéről)

²A Tanács 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről

egy hasonló, adó-visszaélést megakadályozó, uniós szintű rendelkezés kialakításának, illetve, hogy nem kellene-e ebben a tekintetben az adó-visszaélés elleni rendelkezéseket a közvetlen és a közvetett adózás területén némiképp közelíteni egymáshoz?

Az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelem kapcsán az Európai Bíróság is számos döntést fogadott el az általános forgalmi adózás területén, amelyekben az egyes adó-visszaélési formák ellen felhasználható jogi eszközök több jellemzőjét is kimunkálta. Az egyes adócsalási konstrukciók tekintetében felvethetjük ugyanakkor a kérdést, hogy nem kellene-e eltérő jogkövetkezményeket alkalmazni az eltérő súlyú adócsalások esetén? Szintén kérdésként merülhet fel az is, hogy a bíróság az egyes tényállások kapcsán kifejtett jogértelmezését minden esetben töretlen következetességgel viszi-e végig a későbbi jogügyletek elbírálásakor? Szükséges lehet továbbá annak tisztázása is, hogy a gyakorlatban miként lehet az áfa irányelv fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételeket, körülményeket szubjektív elemekkel alátámasztani és meddig terjedhet az adóalanyoktól elvárható gondosság mértéke?

Az adóelkerülés területén kialakított joggyakorlat elemzésekor kiemelendő azonban, hogy az Európai Bíróság az adóelkerülés elleni küzdelem alátámasztásaként a joggal való visszaélés doktrínájának jogi alapjait is lefektette. Ugyan a bírósági döntésekben a joggal való visszaélés koncepciójára történő hivatkozás még csak pár éves múltra tekint vissza, az utóbbi időben mégis a vonatkozó ítéletek központi elemévé vált.

További kérdésként merülhet azonban fel, hogy ez a jogelv mennyiben segítheti, akár jogalkotási szinten is a tagállamok adó-visszaélés elleni fellépését, illetve van-e annak relevanciája az adócsalás elleni fellépés területén is?

Az áfa rendszer átalakítására vonatkozóan már korábban is számos olyan, a tudományos és üzleti élet által kialakított koncepció fogalmazódott meg, melyek egyes elemeit a Bizottság is átemelte a jogalkotási javaslataiba, cselekvési programjaiba. Ezek közül az elgondolások közül némelyeknek azonban még ma is relevanciája lehet, hiszen az áfa rendszer strukturális átalakítására vonatkozóan döntés még nem született.

Az uniós rendszer átalakítása felveti ugyanakkor azt a kérdést is, hogy érdemes-e az egyes unión kívüli, harmadik országok gyakorlatára mintaként tekintenünk? Ilyen elgondolások ugyanis már korábban is felmerültek az áfa rendszer átalakítása kapcsán.

II. A kutatás módszertana

Az általános forgalmi adó jellegét tekintve az adónemek kisebb részét kitevő, indirekt adók csoportjába tartozik, illetve ezen belül is, mint hozzáadott-érték típusú adó az egyik legsajátosabb és legösszetettebb adózási formának tekinthető. A témakör mélyebb elemzése ezért azt kívánja, hogy a tanulmány a bevezető részében kitérjen az áfa legalapvetőbb jellemzőinek és az egyes vonatkozó uniós jogelveknek a bemutatására.

Tekintettel arra, hogy az európai uniós adók közül az áfa tekinthető a legnagyobb mértékben harmonizáltnak, ennek a jogterületnek a történeti háttere tekint vissza a leghosszabb múltra. A jogharmonizáció ugyanakkor irányelvi formában valósult meg, ami azt eredményezte, hogy a tagállamok áfa jogalkotása bizonyos – az uniós jogforrás által megengedett – körben eltérően alakul.

A dolgozat ezért mintegy történeti elemzés keretében az elmúlt időszak jogforrásait mind annak hazai, mind európai uniós vonatkozásában be kívánta mutatni, annak érdekében, hogy a rendszer alapvető működési nehézségeit és az átalakítására irányuló új javaslatokat jobban megértsük.

Át kívánta tekinteni emellett azokat az adócsalás, illetve adóelkerülés elleni küzdelmet érintő, az Európai Bizottság által kidolgozott jogalkotási javaslatokat, közleményeket és cselekvési programokat is, melyek a hatályos európai jogalkotásra kihatással voltak és azt várhatóan a jövőben is meghatározzák majd az áfa területén. Az uniós joganyag áttekintését napjainkban különösen az indokolja, hogy az áfa rendszer átalakítására 2010. év végén tett javaslatot az Európai Bizottság, így a jogszabály átdolgozását érintő, további jogszabálytervezetek, illetve az ehhez kapcsolódó hatástanulmányok kidolgozása és a jogalkotást érintő európai uniós eszmecsere jelenleg is folyamatban van.

Az általános forgalmi adózás területén az adócsalás, az adóelkerülés elleni harc és a joggal való visszaélés témakörében a szakirodalomban napjainkig relatíve kevesebb tudományos munka született és azok is jobbára a külföldi akadémiai szerzők nevéhez köthetők. Ezek a tudományos munkák elsősorban az áfa rendszer átalakítására irányuló, a korábbiakban kidolgozott tanulmányok formájában jelentek meg.

A témakörhöz kapcsolódó, az áfa rendszer átfogó, koncepcionális problémáit érintő szakirodalom szintén kiterjedtebbnek tekinthető külföldön, így a tanulmány kidolgozásához több idegen nyelvű

cikk és szakmai irodalmi mű állt rendelkezésre. Ezek is elsősorban az egyes adócsalási és adóelkerülési technikákhoz, illetve a vonatkozó anomáliákhoz voltak köthetők.

Kiterjedtnek tekinthető ugyanakkor a témakör európai bírósági gyakorlata, ezért a dolgozat – az egyes európai bizottsági jogforrások mellett – mindenképp ezek feldolgozására támaszkodik és egyben a joggyakorlat fejlődési vonalának felvázolását célozza. Az egyes bírósági jogeseteket áttekintve alapvetően megállapítható az, hogy a döntések jobbra konzisztensnek tekinthetők az áfa csalás elleni küzdelem területén. Mégis egyes jogügyletek kapcsán feltárhatunk némi ellentmondást is, különösen az adócsalási formákra alkalmazott jogkövetkezmények tekintetében.

A jogfejlődés és a jogalkalmazás jogfejlesztő tevékenységének eklatáns példáját adják ugyanakkor az adóelkerülés tekintetében született uniós bírósági döntések. A bíróság ezen a területen az elmúlt években egy olyan új jogelvet vezetett be, illetve fejlesztett tovább, amit a korábbiakban csupán a polgári jog, majd később a közvetlen adózás területén alkalmazott. Ez az új elv, a joggal való visszaélés doktrínája az áfa adózást érintő jogalkalmazói gyakorlatban még csupán pár éves múltat tekint vissza, vagyis igen fiatalnak tekinthető. Ezért az Európai Bíróságnak sem sikerült még minden egyes elemét kimunkálnia és a vonatkozó uniós bírói döntések érveléseit összevetve még több ellentmondás és kérdés vethető fel az általános forgalmi adózás tekintetében.

A témakör elemzéséhez segítségül szolgálhat továbbá az egyes külföldi, uniós tagállamok jogforrásainak áttekintése. Az áfa irányelv által nyújtott jogalkotói mozgástér alapján ugyanis az egyes tagállamok az adócsalásra és az adóelkerülésre eltérő – bár többnyire jól csoportosítható – megoldásokat találtak. Ezért a tanulmány az egyes uniós országok áfa jogszabályainak vonatkozó rendelkezéseit áttekintve, a megoldásokat összehasonlítva igyekszik az adó-visszaélések megelőzését célzó rendelkezéseket bemutatni.

Szintén egy, az összehasonlító jogi szemlélet nyomán tett nemzetközi kitekintést jelent a dolgozatban az Európai Uniót kívüli, harmadik országok jogalkotásának vizsgálata.

III. A kutatás eredményei

Az általános forgalmi adó fogalmának, jellemzőinek és alapvető jogelveinek bemutatása az Európai Unió, valamint Magyarország szabályrendszerében a kutatás eredményeinek bevezetését célozza. Ez a rész tárgyalja az olyan alapvető rendelkezéseket, mint az adófizetés és az adólevonás rendszere, a nettó elszámolás elve, illetve az áfa közvetett, forgalmi és általános jellegeinek meghatározása.

Az Európai Unió költségvetési rendszerének sajátossága az, hogy a közös költségvetés bevételei nem csupán adókból táplálkoznak, így nincs uniformizált adórendszer, ezért az adópolitika a szuverenitás elve alapján alapvetően a tagállamok nemzeti hatáskörébe tartozik. Mégis, mivel a tagállamok általános forgalmi adóból származó bevételei alapján kiszámított pénzügyi hozzájárulás is részét képezi az EU közös költségvetésébe fizetendő teljes összegnek, az általános forgalmi adó területén erőteljes törekvés mutatkozott a jogharmonizációra. Így lehet az, hogy ellentétben a többi adónemmel, ezen a területen már régóta irányelvi szabályozás adja a közösségi áfa rendszer alapjait. Az egységesebb szabályozás érdekében az uniós áfa jogforrások több alapelvet alkalmaznak. Az EU szabályozása tiltja az olyan adók alkalmazását, amelyek direkt, vagy közvetett, módon előnyt biztosítanak a termelésnek a többi EU tagországgal szemben, csakúgy, mint a kettős adóztatást. Ez utóbbi jogelv érvényesülése érdekében az országok adóztatási szuverenitásán alapuló területi hatály elve szerint, csak az adott tagállam területén bonyolított ügyletek adókötelesek. Az államhatárt átlépő termékforgalom esetén a rendeletelési hely szerinti adóztatás elve érvényesül, vagyis az adót a vevő székhelye szerinti tagállamban kell megfizetni.

Az uniós és a hazai áfa szabályozás jogforrásainak áttekintése a dolgozat mintegy történeti részének tekinthető, habár a fejezet bemutatja a hatályos jogszabályokat is. Az áfa jogterület sajátosságát adja, hogy európai uniós szinten már több irányelv kiadmányozására is sor került, illetve pár éve, a legutóbbi áfa irányelv módosításait összegző kodifikációra is. Az uniós jogforrásokról szóló fejezet rész kiemeli továbbá az irányelv azon legutóbbi módosításait is, amelyek az adócsalás és adóelkerülés elleni fellépést célozták.

Még szintén a történeti áttekintéshez kapcsolódik a tanulmánynak az a része, amely az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelemre vonatkozó bizottsági javaslatok és stratégiák változását, napjainkra történő kialakulását mutatja be. Az Európai Bizottság ugyanis már a 2000. évben kiadott, az áfa szakterületen az adóhatóságok közötti adminisztratív együttműködést tárgyaló

jelentésében³ felhívta a figyelmet az – akkor 6 éve hatályban lévő – átmeneti áfa rendszer gyengeségeire. Így rámutatott arra, hogy az áfa csalásnak olyan új formái alakultak ki, melyek a Közösségen belüli tranzakciók adómentességéhez kapcsolhatók és amelyek egyre kiterjedtebbé válnak. A Bizottság több, az egyes tagállamok adóhatóságai közötti, az adó-visszaélés megelőzését célzó adminisztratív együttműködésre vonatkozó dokumentumot is kidolgozott az általános forgalmi adózás területén. Emellett olyan technikai jellegű ajánlásokat tett, amelyek eszközül szolgálhattak az egyes tagállamoknak, illetve azok adóhatóságainak az adócsalás elleni harcban.

A dolgozat harmadik része igyekszik az adócsalás fogalmát definiálni, csakúgy, mint annak hazai és európai uniós jellemzőit.

A Közösségen belüli áfa csalás napjainkra már aggasztó méreteket öltött az Európai Unión belül. Az áfa adóterületen jellemzően előforduló csalási trendek nagy száma mindenképp az adónem sajátos, közvetett jellegének köszönhető. A határon átnyúló, közösségi tranzakciók esetében további nehézséget jelent az adóellenőrzések szempontjából az a tény, hogy míg a közösségi értékesítéshez kapcsolódó, belföldi beszerzéseket terhelő, előzetesen felszámított áfa levonása az egyik – az eladó székhelye szerinti – tagállamban történik, addig az értékesítés után az adó megfizetése már a másik – a vevő székhelye szerinti – tagállam joghatósága alá tartozik.

Szintén az adó-visszaélési konstrukciók kialakulását segíti az áfa rendszer azon szabálya, mely a Közösségen belüli termékértékesítések adómentességéhez, mint 0%-os áfa kulcsú tranzakciókhoz az értékesítéshez kapcsolódó beszerzéseket terhelő – input – áfára vonatkozó adólevonási jogot kapcsol. Így a határon átnyúló konstrukciókban a csaló társaságoknak nem kell megelőlegezniük az áfát, költségeik minimálisra csökkenthetők.

Jelenleg a jogirodalomban az adócsalás fogalmának nincsen egy pontos, egyetemesen elfogadott definíciója, még kevésbé létezik az áfa adócsalási típusoknak egy széles körben elfogadott felosztása. Az Európai Bíróság joggyakorlatára támaszkodva, illetve figyelembe véve a témában született egyes tudományos munkákat mégis elvégezhető bizonyos fokú tipizálásuk. Így elhatárolhatjuk az adócsalási konstrukciókat mindenképp az adóalanyok nem szándékolt mulasztásaitól, amely esetekben a jogalkotók is lehetőséget biztosítanak az adózási hibák korrekciójára.

³ COM(2000) 28 final report from the Commission to the Council and the European Parliament

Elhatárolást kell tennünk továbbá a normál, általános adócsalási formák, amelyek mind a határon átnyúló, mind a belföldi kereskedelemben előfordulhatnak, valamint a kifejezetten a határon átnyúló kereskedelmet érintő, hiányzó kereskedős csalási formák között.

A Közösségen belüli tranzakciókat érintő, illetve napjainkban, a harmadik országokban honos adóalanyok részvételével már egyre inkább nemzetközivé váló, hiányzó kereskedős csalás tekinthető jelenleg az áfa csalási konstrukciók legsúlyosabb formájának. Ezek a csalási sémák az uniós áfa rendszerrel majdnem egyidős múltra tekintenek vissza. A hiányzó kereskedős csaláson belül is többféle típust különböztethetünk meg. Ezek közös jellemzője az, hogy a költségvetés bevételekiesése általában megegyezik azon felszámított áfa összegével, melyet valamely társaság a hiányzó kereskedőnek kifizetett, és amit a hiányzó kereskedő aztán nem fizet be a költségvetésbe. A hiányzó kereskedős áfa csalás leggyakrabban előforduló formája a „beszerzési típusú” csalás, amikor a csalási láncolat a kiindulás országától eltérő, másik tagállamban véget ér, míg a másik legjellemzőbb válfaja az ún. „körbeszámlázásos csalás”, ahol a csalási láncolat visszaér az eredeti érkeztetés tagállamába. Ez utóbbi esetben ugyanaz az áru a láncolatban akár többször is megfordulhat.

A fejezet igyekszik továbbá meghatározni az adóelkerülés fogalmát is, illetve rámutatni annak az adócsalástól, az agresszív, illetve a legális adótervezéstől való különbségeire.

A legutóbbi időkig az adóelkerülés és az agresszív adótervezés elleni cselekvési programokat, irányelveket és egyéb jogszabályi rendelkezéseket az Európai Bizottság elsősorban a közvetlen adózás területén dolgozott ki. Az Európai Bíróság vonatkozó jogeseteiben ugyanakkor az agresszív adótervezés fogalmához teljességgel hasonló, az adófizetés elmaradását eredményező tényállások jelentek és jelennek meg az általános forgalmi adózás területén is. Napjainkig azonban olyan konkrét bizottsági javaslat, vagy közlemény még nem született az áfa területén, amely akár az egyes adóelkerülési és agresszív adótervezési formák definiálására, akár egy általános, adó-visszaélés elleni rendelkezés kidolgozására tenne kísérletet. Felmerül ezért a kérdés, hogy nem lehet-e napjainkban az áfa területen egy adó-visszaélést megakadályozó, uniós szintű rendelkezés kialakításának relevanciája, illetve, hogy nem lenne-e szükséges ebben a tekintetben – legalábbis elvi síkon, koncepcionálisan – az adó-visszaélés elleni rendelkezéseket a közvetlen és a közvetett adózás területén közelíteni egymáshoz?

Az adóelkerülés fogalmától el kell továbbá határolnunk a legális adótervezés eseteit, amelyek az áfa irányelv által kifejezetten engedélyezett adózási megoldásokhoz kapcsolódnak. Az általános forgalmi adót ugyanis általános szabályként ugyanabban a mértékben, amilyen mértékben az

adóalanyra áthárították vissza is lehet igényelni. Mindezek alapján az áfa rendszer célja az, hogy az adót csupán az értékesítési lánc legvégén elhelyezkedő, végső vevő viselje. Vagyis az áfának a gazdasági élet szereplői számára az egyes értékesítési pontokon lényegében semleges költséget kellene jelentenie egészen addig, amíg valamely vevő nem az értékesítési lánc végén található.⁴

Az áfa irányelv ugyanakkor egyes tevékenységek tekintetében tárgyi adómentességet határoz meg. Ezek az ügyletek azonban nem csupán az adófizetési kötelezettség alól mentesítenek, de az azokhoz kapcsolódó, költségeket terhelő előzetesen felszámított adó sem vonható le utánuk. Vagyis az ügyletek során a szolgáltatást nyújtó, terméket értékesítő adóalany az, aki – habár nem minősül az értékesítési lánc végén szereplő, végső vevőnek, mégis – viseli az áfa költségeket. Mindezekben az esetekben tehát nagy segítséget jelenthet az adóalanyoknak az, ha bizonyos, az áfa irányelvben szabályozott adózási struktúrák keretében a tárgyi adómentes tevékenységeikhez kapcsolódó beszerzéseiket áfa mentesen, az irányelvben biztosított költségmegosztási rendelkezések alapján létrejött együttműködő közösségen, vagy egy áfa csoporton belül tudják megtenni.

A tanulmány negyedik része az adócsalás és az adóelkerülés elleni fellépésnek az áfa direktívában, valamint az egyes tagállamok jogszabályaiban már napjainkban is fellelhető eszközeit igyekszik bemutatni.

A jogirodalomban jelenleg egyes szerzők által vitatott az a nézet, miszerint az áfa direktíva hatályos rendelkezései, egy kifejezett, külön – a joggal való visszaélésre vonatkozó – jogszabályi rendelkezés nélkül is képesek biztosítani az adócsalás és az adóelkerülés elleni fellépést⁵. A dolgozat mégis igyekszik részletesen áttekinteni az áfa irányelvnek mindazokat a rendelkezéseit, amelyek – az Európai Bizottság, illetve az Európai Bíróság joggyakorlata alapján – az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelmet célozhatják.

Az adócsalás és az adóelkerülés ellen az Európai Unió országaiban bevezetett eszközöket a tanulmány két részre osztja. A felosztás alapja az, hogy egy adott rendelkezés az adó-visszaélés megelőzését, illetve feltárását elősegítő technikai, eljárási – mint például az áfa alanyok regisztrációjához kapcsolódó ellenőrzésekre, vagy az adóalanyok törlésére vonatkozó – szabály, vagy inkább tartalmi, anyagi jellegű – mint például a harmadik személyek egyetemleges felelősségére, vagy a fordított adózásra vonatkozó – eszköznek tekinthető-e. Míg ugyanis a technikai jellegű rendelkezéseket jellemzően a tagállamok eljárási jogszabályai, addig az anyagi

⁴ Shima Heydari and Simon Cornielje: The Brittle Reincarnation of VAT Saving Schemes, in: *Derivatives & Financial Instruments*, 2011 (Volume 13), No. 2, p.47.

⁵ Dr Joep J.P. Swinkels: Abuse of EU VAT law, in: *International VAT Monitor* July/August 2011, p.227-228.

típusúakat – az áfa irányelv nyomán – a tagállamok áfa törvényei tartalmazzák. Meg kell jegyezni ugyanakkor, hogy a szabályozások elhatárolására vonatkozóan uniós előírás nem létezik, vagyis a rendelkezések jogszabályi besorolása – természetesen csupán az áfa irányelv által nem szabályozott kérdésekben – a tagállamok diszkréciós jogkörébe tartozik.

Az adó-visszaélések megakadályozását célzó anyagi jellegű eszközök között különös jelentősége van az áfa irányelv 205. cikkében foglalt felhatalmazáson alapuló tagállami rendelkezéseknek. Ezek ugyanis az adócsalás elleni fellépés jegyében az adófizetésre kötelezett személy és a vevő egyetemleges felelősségének kimondását teszik lehetővé az áfa megfizetése tekintetében. Ezért a 205. cikk alapján született tagállami rendelkezéseket a dolgozat részletesen tárgyalja, mivel annak különös jelentőséget tulajdonít az adócsalás ellen rövid távon bevezethető eszközök között.

A kutatáshoz kapcsolódó európai bírósági joganyag az áfa adózás területén, azon belül is elsősorban az adócsalást érintő ügyetek vonatkozásában igen kiterjedtnek tekinthető. Ezért a tanulmány – annak ötödik részében – igyekszik részletesen bemutatni az adó-visszaélés tekintetében született döntéseket, elemezve mind az adócsalás, mind az adóelkerülés kapcsán kialakult joggyakorlatot. Ennek során igyekszik bemutatni a bírósági jogfejlődés folyamatát és rámutatni azokra az esetleges ellentmondásokra, jogértelmezési kérdésekre, amelyek az egyes bírósági döntések kapcsán felmerülhetnek.

Az Európai Bíróság joggyakorlatában legelőször az adócsalás elleni ítéletek jelentek meg az általános forgalmi adózás területén. Ezek közül is kiemelkednek, illetve időbelileg is az elsők közé sorolhatók azok a jogesetek, melyek – a korábbiakban már említett elhatárolás alapján – az általános adócsalási kategóriába sorolható csalási formákra vonatkoznak. A későbbiekben aztán megjelentek azok az ítéletek is, melyek a hiányzó kereskedős, illetve körbeszámlázásos áfa csalás elleni küzdelem tárgykörében születtek.

Mindezek alapján az adócsalás témakörében kiadmányozott Európai Bírósági jogeseteket a dolgozat is a fenti – az általános, valamint a hiányzó kereskedős áfa csalást érintő – bontásban tárgyalja, ezzel is érzékeltetve azt, hogy a kétféle csalási konstrukció különféle jogkövetkezményekkel járhat.

Az Európai Bíróság általános adócsalási formákat érintő jogesetei különösen a számla alapján történő adólevonási jog gyakorlására, a határon átnyúló ügyletekre, az áfa visszatérítésre és a láncértékesítésekhez kapcsolódó csalási ügyletekre vonatkoznak.

Míg a bíróság legkorábbi ítéletei a számlázás szabályaira, valamint a számlák alapján az adólevonási jog gyakorlásának feltételeire irányultak, a későbbiekben már előtérbe kerültek a

közösségi kereskedelmet érintő általános csalási formákra vonatkozó jogesetek is. A tanulmány a közösségi tranzakciókat érintő ítéleteket a Közösségen belüli értékesítésekre, valamint a Közösségen belüli beszerzésekre vonatkozó bontásban dolgozza fel. A joggyakorlat áttekintése kapcsán a dolgozat több hazai vonatkozású ügyet is tárgyal.

A fejezetnek az adócsalás témakörét érintő második része a jelenleg legagresszívebbnek tekinthető csalási konstrukciókhoz, a Közösségen belüli hiányzó kereskedős és körbeszámlázásos csaláshoz kapcsolódó bírósági ítéleteket elemzi, a jogfejlődést a Garage Molenheide BVBA⁶ ügytől a Mahagében Kft. és a Dávid Péter ügyekig⁷ terjedően elemelve.

Az Európai Bíróságnak az adóelkerülés témakörében született döntései az általános forgalmi adózás területén még nem tekintenek vissza hosszabb múltra, az első döntések kibocsátása a 2006. évre datálható. Ezekben az esetekben azonban a bíróság már a kezdetektől fogva egy új jogelv bevezetésére helyezte a hangsúlyt és így – a Halifax ügyben⁸ hozott döntésével – megteremtette az áfa területén is a joggal való visszaélés doktrínájának létjogosultságát. A jogelv ugyanis eredetileg a polgári jog területén alakult ki, majd ezt követően csupán a közvetlen adózás tekintetében mondta ki az Európai Bíróság annak alkalmazhatóságát.

Az Európai Bíróság a legutóbbi ítéleteiben egyre inkább igyekszik kikristályosítani az adóelkerülés megállapításának alapjául szolgáló doktrínát, ennek ellenére az teljességgel kimunkáltnak még mind a mai napig nem tekinthető. Ezért az adóelkerülés fogalmi elemei még további tisztázásra szorulnak. A joggal való visszaélés elve ugyanakkor különös jelentőséggel bírhat abban, hogy az adóelkerüléshez és adócsaláshoz kapcsolódó jogellenes tevékenységeket pontosan definiáljuk, valamint elhatároljuk őket a legális gazdasági tevékenységektől és ezáltal fenntartsuk az áfa direktíva lényegét, ami nem más, mint az adófizetés alóli kibúvás, az adóelkerülés és az adózás területén történő visszaélések megakadályozása.

A tanulmány hatodik része az áfa rendszer fejlesztésére kidolgozott egyes főbb modelleket kívánja bemutatni, e tekintetben kitérve mind a tudományos és gazdasági élet szereplői által kidolgozott elméleti modellekre, mind a nemzetközileg, vagyis a harmadik országokban bevezetett gyakorlati modellekre.

⁶Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) and Sanders BVBA (C-47/96) v Belgische Staat

⁷ A Mahagében Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) között, valamint Dávid Péter és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11) között folyamatban lévő eljárásban

⁸ C-255/02. sz. ügy Halifax plc és társai kontra Commissioners of Customs & Excise

Számos olyan elméleti áfa koncepció került ugyanis az elmúlt években már megfogalmazásra, melyek egyes elemeit a Bizottság is átemelte már a jogalkotási javaslataiba, cselekvési programjaiba. Ezért elképzelhető, hogy az elméleti modellek valamelyike, vagy egyes koncepciók elemeinek az ötvözete az átmeneti áfa rendszert felváltó végleges áfa struktúra alapját is képezheti majd.

Az elméleti megoldások közül különös jelentőséggel bírhatnak azok, amelyek a technikai fejlődés eredményeire építenek, illetve azok, amelyekben az áfa megfizetése nem a bevallásokhoz kapcsolódóan, hanem az értékesítések pillanatában valósulhat meg.

Az uniós áfa rendszer jövőbeli fejlesztési irányainak vizsgálata előtt a dolgozat áttekinti az egyes unión kívüli, harmadik országok gyakorlatát is. Az áfa szabályozás átalakítása kapcsán többször felmerült már ugyanis a kérdés a lehetséges fejlesztési irányok elemzésekor, hogy nem lenne-e megfelelőbb valamely harmadik ország gyakorlatát átvennie az uniós jogalkotóknak?

Az Európai Bizottság legújabb, az áfa rendszer átalakítására vonatkozó zöld könyvében, valamint az ahhoz kapcsolódó technikai dokumentumokban kifejtett nézeteit is részletesen bemutatja, illetve elemzi a tanulmány. Ez a legutóbbi javaslat tekinthető ugyanis az áfa jogalkotás történetében az első teljes, átfogó, az irányelv szinte valamennyi rendelkezését és elvi alapvetéseit érintő átgondolásnak, javaslatnak.

A bizottsági dokumentumokban körvonalazódó új áfa stratégia számos koncepcionális jogalkotási javaslatot tartalmaz, mely a szervezet korábbi jogalkotási tervezetei mentén rövid és hosszú távú célokra oszthatók. A Bizottság az új megoldások keretében lényegében öt olyan témakört határoz meg – rövid és hosszú távú célként –, mely a tanulmány témája szempontjából relevanciával bír. Ezek közül hosszú távú célokként említhetők a határon átnyúló, közösségi tranzakciók adóztatásának átalakítására vonatkozó javaslatok, melyek lényegében az EU-n belüli tranzakciók megadóztatásának kérdéskörével foglalkoznak, valamint az adólevonáshoz való jog esetleges módosításával.

A rövid távú célkitűzések között szerepel az adózási struktúra egyszerűsítése, vagyis egy vállalkozásbarát környezet kialakítása, az egyes uniós adójogszabályok értelmezését célzó rendelkezések kibocsátása, valamint az áfa rendszer stabilizálása az áfa csalás elleni küzdelem hatékonyabbá tétele és új adóbeszedési mechanizmusok kialakítása révén.

Az államhatárt átlépő termékforgalom esetén az átmeneti áfa szabályozási rendszer alkalmazásának több végső határideje volt (1992., 1996., majd 2005. december 31.), ám mind a

mai napig nem született megállapodás az új elszámolási elvre történő átállásról. Emellett tény az is, hogy az Európai Unió áfa rendszere a technológiai és gazdasági környezethez viszonyítva igen lassan fejlődött. A gazdasági életben ugyanis a legutóbbi időkben a gyorsan változó üzleti modellek, az új technológiák fokozott használata és általában a gazdaság globalizálódása volt megfigyelhető. Mindezek alapján az Európai Bizottság által felkért, Edmund Stoiber által elnökölt, független érdekképviselőkből álló, adminisztratív terhekkal foglalkozó magas szintű munkacsoport által kidolgozott jelentés⁹ is rámutatott arra, hogy a Közösségen belüli kereskedelmet jelenleg olyan sok adminisztratív és egyéb jogalkotási tényező hátráltatja, aminek következtében a Közösségben honos társaságoknak napjainkban sok esetben már könnyebb harmadik országokban honos cégekkel kereskedni, mint egy más uniós tagállamban bejegyzett vállalkozással. Az áfa rendszer – hosszú távú intézkedések keretében történő – véglegesítése ezért különös jelentőséget nyert.

A rövid távú intézkedésekre vonatkozó legújabb bizottsági javaslatok a szervezet korábbi indítványaihoz viszonyítva merőben újszerűnek tekinthetők. A jogalkotó ugyanis figyelmét több adó-visszaélés elleni kérdés tekintetében kifejezetten az adóhatóságok felé fordítja, törekedve arra, hogy az egyes tagállami adóhatóságokkal is minél szélesebb körben közvetlen kapcsolatba kerüljön. Ezért egyértelműen megnöveli az adóhatóságok tevékenységét érintő, uniós egyeztető fórumok számát, habár ezzel egyidőben a vállalkozások képviselőivel való egyeztető fórumok számát is megemelni látszik.

A jelenlegi áfa rendszer elsődlegesen a társaságok önbevallásán alapul, ezért csupán az adóköteles tevékenységekre vonatkozó adatok szűkebb körét teszi elérhetővé az adóhatóságok számára a vállalkozások bevallásai alapján, azok benyújtását követően. A technológiai fejlődés legújabb vívmányai azonban új lehetőségeket adhatnak a tagállamok kezébe, így ezek vélhetően a rövid távú áfa intézkedések irányát is meghatározzák majd.

A rövid távú intézkedésekhez kapcsolódóan a tanulmány részletesen elemzi azokat az eszközöket, amelyek az adó-visszaéléssel szembeni fellépés jegyében az egyes uniós országokban új kezdeményezésekként születtek és amelyek a – jogkövető – társaságok és az adóhatóságok közötti együttműködési formák kialakításán alapulnak. Az együttműködésen alapuló módszer az adóhatóságok és a vállalkozások között létrejött megállapodásokra épül, a társaságok önkéntes megfeleléséről szóló, úgynevezett partnerségi koncepció keretében. Ez a megoldás az

⁹ Jelentés elfogadása: 2009.5.28., http://ec.europa.eu/enterprise/policies/betterregulation/administrative-burdens/high-level-group/index_en.htm.

adóhatóságok számára az effektív adóbeszedés, míg a vállalkozások számára az adminisztrációs terhek bizonyos fokú csökkentésének előnyével járhat.

A fejezetrész annak második részében áttekinti továbbá az adóbeszedési mechanizmusok korszerűsítésére vonatkozó javaslatokat is.

A határon átnyúló adózást segítő megoldások között kitér végül a jelenleg még csak a jövedéki adózás területén működő, úgynevezett EMCS (Excise Movement and Control System – Jövedéki Árumozgás és Ellenőrző) – a Bizottság és a tagállamok illetékes hatóságai által működtetett – számítógépes rendszer ismertetésére, mint az áfa rendszer továbbfejlesztésének egy további lehetséges elemére.

Az uniós áfa rendszer koncepcionális átalakítása a technikai fejlődés nyomán és a valamennyi országot érintő gazdasági és piaci válság körülményei között ma már elengedhetetlennek látszik. Ezen körülmények között az áfa rendszer véglegesítése vélhetően egy olyan radikális változással jár majd együtt, melyre annak kialakulása óta nem volt még lehetőség.

Szükséges ugyanakkor hangsúlyoznunk, hogy az Európai Unió Működéséről Szóló Szerződés 113. cikke értelmében – tekintettel a tagállamok pénzügyi szuverenitására – az adózással kapcsolatos kérdések az egyhangú döntéshozatalt igénylő, különleges jogalkotási eljárások közé tartoznak. Ezért valamennyi tagállam közös döntésére és ismereteire lesz szükség ahhoz, hogy egy, az összes tagállam – illetve mellettük immár a jogkövető társaságok – tapasztalatai és gyakorlatai alapján felépülő, legjobb rendszer jöhessen létre a jövőben.

IV. A szerző publikációi

1. Az adózás eljárási szabályai. (In: Halustyik Anna: Pénzügyi Jog I., Szent István Társulat, Budapest, 2006, 69–176. o.)
2. Az Európai Bizottságnak az áfa rendszer jövőjével kapcsolatos, adóigazgatást érintő rendelkezései, In.: Adóvilág, 2012/09, p. 9-14.
3. Az adóelkerülési technikák megítélése az Európai Bíróság joggyakorlatában, különös tekintettel az általános forgalmi adózás területére és a joggal való visszaélés doktrínájára, In.: Adóvilág, 2013/10, p. 8-12.
4. A joggal való visszaélés doktrínája és az adóvisszaélés elleni küzdelem eszközei az általános forgalmi adóról szóló irányelvben és az egyes uniós tagállamok jogszabályaiban, In.: Iustum, Aequum, Salutare, 10. évf. 1.sz. (2014.), p.205-220.
5. A határon átnyúló hiányzó kereskedős áfa csalás fajtái és az Európai Bíróságnak a csalási formákra adott válaszai, In.: Pázmány Law Working Papers, Nr. 2014/16.