

dr. Szlifka Gábor

A hozzáadottérték-adó jelene és jövője Európában

A DOKTORI ÉRTEKEZÉS TÉZISEI

Témavezető: Dr. Halász Zsolt Ákos, tanszékvezető egyetemi docens

Pázmány Péter Katolikus Egyetem

Jog- és Államtudományi kar

Doktori Iskola

Budapest, 2020

Közel húsz éve dolgozom az adóhatóság ellenőrzési szakterületén, a témaválasztás alapjául szolgáló tapasztalatokat és a motivációt így főként munkámból merítettem. Az ellenőrzések persze széleskörűek, többféle területen tevékenykedő eltérő nagyságú társaságokat és magánszemélyeket is érintenek, de azok leghangsúlyosabb adóneme kétségtelenül az általános forgalmi adó. Ennek legfőbb oka, hogy az adócsalások ezen adónemet érintik a leginkább, a hatályos magyar adómérték pedig az átlagosnál nagyobb vonzerővel rendelkezik az adóelkerülésből származó adóelőny miatt. Ugyanakkor nem az adócsalás képezte a kutatásom tárgyát, hanem ezen adónem folyamatos alakulása során keletkező, sokszor nehezen megválaszolható kérdések alapos elemzése, amelyek az adónem alapjait érintik.

Azt is lehet mondani, hogy egy pillanatképet adok a héa jelenéről annak viszonylag széles vertikumában, ez a kijelentés azonban túlságosan is leegyszerűsítene az eredeti szándékomat és célomat. Nekem, mint jogalkalmazónak a legnagyobb talány az, hogy a külső szemmel szigorú és az adójogra jellemzően roppant részletes szabályokat tartalmazó normatív jog mennyire bizonytalanná tud válni a konkrét ügyek tekintetében.

Kutatásomat a héa három területére fókuszáltam, amelyek egymásra épülnek és az európai jogalkotástól az adóhatósági jogalkalmazásig terjedő vertikumot ölelik át. Elsőként fontosnak tartottam az adónemet globálisan elhelyezni, fejlődésének, alakulásának irányait bemutatni nemcsak a héa egészét, hanem annak részterületeit illetően is. Szándékom továbbá annak bemutatása volt, 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 kívántam mutatni, hogy a jogalkalmazó szervek és adózók, valamint az Unió szervei és a tagállamok érdekütközései folyamatos mozgást eredményeznek a jogalkotásban és a jogértelmezésben is egyaránt. A jogalkotási folyamat elemzése és követése igen összetettnek, sokszor követhetetlennek tűnhet, mivel az Unió döntéshozatali rendszere csak bonyolult eljárásokon keresztül tudja akaratát érvényesíteni. Ez az Európán kívüli országokhoz képest lassabb jogalkotást eredményez, 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 terület a jogértelmezés, azaz annak vizsgálata, 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, vagy pontosabban fogalmazva azokat az alapfogalmakat vontam vizsgálat alá, amelyek a jogalkalmazást és 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 során. A Bíróság esetjogának bemutatása során rámutattam annak jogalkotást pótló jogértelmezéseire, amelyek a gyakorlatra alapvető jelentőséggel bírnak. Több jogintézmény esetében jut a Bíróság olyan konklúzióra, amely – álláspontom szerint – a jogalkotásból egyértelműen nem következik, de mégis meghatározó hatással van az adózó pozíciójára, valamint az adózó és az adóhatóság közötti jogviszonyra.

Az Irányelv által alkotott jogfogalmak alkalmazása során megkövetelt adózói magatartás rengeteg kétséget és jogalkalmazási bizonytalanságot eredményez Európa-szerte. A harmadik kutatási terület 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 kívántam szánni a levonási jog és az adómentes termékértékesítés témakörének azért, mert a jogalkalmazásban a többinél sokkal gyakrabban előforduló problémákat vetnek fel, amelyeknek a magyar bírósági gyakorlatban is gazdag története van.

I. Kitűzött kutatási feladat összefoglalása

Kutatásomat az alábbi öt vizsgálati irányra építettem fel:

- (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. Ennek során csak az elmúlt közel egy évtized fejleményeit kívánom részletesen összefoglalni – mivel a jogértelmezésre ez a legutóbbi jogalkotási szakasz van kihatással – kiemelve az európai jogalkotást leginkább jellemző alapelveket és célokat.
- (iii) A héa 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 megközelítése 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, melynek során rá kívánok mutatni a legfontosabb jogértelmezési vitapontokra. Ezen fejezetben viszonylag mélyreható elemzéssel kívánom a megjelölt irányelvi 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 egy, az adózók pénzügyi terheit megállapító szabályhalmaztól elvárható az egyértelműség és a zárt logikai rend.

Ezen célok alapján hét hipotézist állítottam fel:

- A héa az európai adójog integráns része.
- Az európai héa egy harmonizált adónem, amelynek szabályozása egy átmeneti állapotot tükröz.
- A héa jelenlegi szabályozása negatív hatással van az Unió versenyképességére.
- A héa egy logikailag zárt rendszert alkot, amely alkalmazható az új gazdasági jelenségekre is.
- A héa rendszerében az Európai Unió Bíróságának jogkitöltő szerepe van, amely iránymutató a tagállamok jogalkalmazására.
- A jogértelmezés alakulása a héa irányelvi alapfogalmaira is hatással van.
- A bírósági esetjog alkalmazhatósága és a hatósági jogalkalmazás közötti távolság folyamatosan nő.

A dolgozatom bevezető fejezetében egyrészt az adónem pénzügyi jelentőségét kívánom hangsúlyozni világviszonylatban, némiképpen összehasonlítva az európai országok és azon kívüli államok szabályozását. Jelzem ugyanakkor, hogy a dolgozatom a hozzáadottérték-adóra, mint uniós szabályrendszerre és annak joggyakorlatára fókuszál, a harmadik országokkal való összehasonlító elemzések csak példálózóak.

Az ilyen típusú adónem bevezetése komplex jogpolitikai folyamat eredménye, az egyes országok gazdasági-társadalmi berendezkedése eltérő modelleket eredményezhet, gondoljunk csak az Egyesült Államokra, mint az egyik legfejlettebb gazdasággal rendelkező szuperhatalomra, ahol az adók szerkezete az állam és a társadalom lazább kapcsolata miatt eltér az európaiktól, az főként a jövedelemadókra támaszkodik, míg az európai országok – sokszor eltérő történelmi ütemezésben – az adóbevételek maximalizálása miatt vegyesen támaszkodnak a közvetlen és közvetett adókra. Dolgozatomban röviden érintem a magyar adópolitikai trendeket a héa tükrében. Európa mint egységes gazdaság versenyképessége nem kizárólag az adóteher függvénye, hanem arra kihatással van az adókötelezettségek teljesítéséhez kapcsolódó és adózókra háruló adminisztráció összetettsége és költségigénye. Kitérek ezért azon kutatásokra és felmérésekre, amelyek az adóbeszedés hatékonysága és az adminisztráció kapcsolatát elemzik.

Szintén a bevezető fejezetben teszek kísérletet az európai adószabályok rendszerének jogági elhelyezésére annak felvetésével, hogy létezik-e olyan fogalom, mint európai adójog. Nehéz erre a kérdésre igennel vagy nemmel felelni, annak ellenére, hogy számos összefoglaló kötet

viseli ezt az elnevezést. Alapvetően tér el a nemzetközi adójog és az adójogviszonyok európai szintű szabályozása. Míg az első önálló adóztatási szuverenitással rendelkező államok közötti konfliktust old fel, addig a második esetben a tagállamok lemondanak szuverenitásuk egy részéről és az adójogi jogalkotást ebben a közösen meghatározott körben – különösen a közvetett adók körében – a közös felhatalmazással működő szervezetrendszerre bízzák. Ennek része a héa is. A héa a tagállamok költségvetését illető bevétel, tagállami jogszabályok szabályozzák, de mégis közösségi szintű jogi norma adja meg a szabályok keretrendszerét irányelvi szinten. Sőt, az Irányelven túl rendeleti szintű szabályok is érvényesülnek a héa területén, tehát egy igen vegyes képet mutató, de alapvetően harmonizált adónemről van szó.

Az elsődleges és másodlagos jogforrásokon kívül kiemeltem a bírósági esetjog és a *soft law* jelentőségét. 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. A héa releváns jogintézményeinek 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.

A dolgozat második részében – azaz a V. - IX. fejezetekben – nagyobb hangsúlyt kap a jogértelmezés kérdésköre, ezen fejezetekben emelem ki az Unió Bírósága, mint jogértelmezési orákulum szerepét és igyekszem azt bemutatni, hogy a héarendszer kulcsfontosságú szereplőjének működése milyen alapelvek által vezérelt. Ezek az alapelvek nyújtanak támpontot a Bíróságnak a héarendszer alapintézményeinek fogalmi tisztázásában, pontosításában. A Bíróság döntései között számszerűen is nagy arányt képviselnek a héa ügyek, mivel – ahogy Juhász Endre fogalmaz – „áfaügyekben az előzetes döntéshozatali eljárások nagy száma szemléletbeli különbséget jelez egyrészt a magyar adóhatóságok, másrészt az Európai Unió, illetve a Bíróság között”¹.

A fentebb említett fejezetekben sorban érintem az Irányelv legalapvetőbb fogalmait abból a nézőpontból, hogy a jelenlegi szabályozás milyen mértékben ellenálló az új gazdasági-társadalmi jelenségek és a jogértelmezés irányában. Az általam elemzett alapfogalmak: a

¹ JUHÁSZ Endre: Magyarország és az Európai Unió Bírósága. *Közgazdasági szemle*, 2014. 383. http://real.mtak.hu/17279/1/Kszemle_CIKK_1469.pdf

gazdasági tevékenység, az adóalanyiség, az ellenérték, a gazdasági letelepedés és a rendeltetésszerű joggyakorlás, mint a teljes héarendszert is átszövő jogelv az adómentesség és a levonási jog tükrében. A gazdasági tevékenység, mint az adóalanyiságot eredményező magatartás elemzése több fejezetet is átível, amellyel a céloom annak felvetése, hogy a több évtizede hatályos szabályokban lefektetett fogalmi alapvetés megkérdőjeleződhet az új digitális világban, de a fogalom enélkül is folyamatos változást él meg. A héarendszernek a globalizáció új kihívásaihoz való adaptációja nehézkes², de nem lehetetlen.

² Ad van DOESUM – Herman van KESTEREN – Gert-Jan van NORDEN: *Fundamentals of EU VAT Law*. The Netherlands, Wolters Kluwer, 2016. 9.

II. A kutatás és anyaggyűjtés módszere, források feltárása és felhasználása

A kutatásaim módszere a dolgozat két fő részét illetően némileg eltér. 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 jogalkalmazás és a gyakorlati problémák vetettek fel.

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 esetjogából³. Ezen ítélettömeg teljességének vizsgálata nem volt kitűzött céлом, fontos azonban kiemelni, hogy 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. Meglátásom szerint ez hosszú, de érdekes kutatómunkát igényelt. Az ítéletek indokolása, azok logikai íve is releváns, azok további elemzésében néhány témakört illetően a hazai bírósági gyakorlat, valamint a nemzetközi szakirodalom volt segítségemre.

Az elemzés és a konklúzió sem került 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.

A héarendszerrel kapcsolatos összefoglaló művek közül igyekeztem a legaktuálisabbakat alapul venni, amelyek a lehető legfrissebb jogalkotói és bírósági jogértelmezés ismeretében készültek. Az összefoglaló művek 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 legfrissebb

³ DOESUM –KESTEREN –NORDEN (2016) 17.

írásokat emelem ki, de szintén sok forrást használtam fel különböző európai egyetemeken készült kutatómunkákból.

III. Eredmények összefoglalása

1. Hipotézisek igazolása

A hozzáadott-érték adó európai rendszerének jelenlegi szerkezete 1993 óta létezik és kimondottan is átmenetinek szánták a megalkotói. Az eredeti tervek szerint a végleges rendszernek 1997-re kellett volna megszületni, azonban a mai napig erre nem került sor. Ez a több mint 25 éves késés is jelzi a gazdasági szuverenitás politikai érzékenységét a szupranacionális szabályozással szemben⁴. Ahogy Vanistendael professzor fogalmazott⁵, a közösségi héarendszernek olyannak kell lennie, mint egy snooker asztal, ahol a golyók szabadon, akadályok nélkül juthatnak el az asztal egyik végéből a másikba. A származás elvét felváltó igénybe vétel tagállama szerinti adózás konszenzusos megvalósítása azonban rendkívül összetett feladat az európai jogalkotásra nézve, a dolgozatomban igyekeztem röviden bemutatni az európai gondolkodás főbb mérföldköveit és a megoldás lassú, rögös útját. A jelenlegi rendszer a tagállamok közötti ügyletek szabályozása mentén rendkívül sérülékeny az adócsalások miatt, a jogalkotást így leginkább ez motiválja, különösen fontos ennek rendezése az adónemből származó nemzeti bevételek arányát figyelembe véve.

A dolgozattal 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, 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 döntésmechanismusával, 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

⁴ Robert GOULDER: Building a Better VAT: Europe's Big Risk. *Tax Notes International*, 2018. <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/tax-policy/building-better-vat-europes-big-risk/2018/05/07/280lt?highlight=Building%20a%20Better%20VAT> 805-806.

⁵ 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.

héarendszer véglegesítésében. Ez a globalizáció egyértelműen pozitív hatása, már nem csak az üzleti partnerek, hanem az adóhatóságok is a digitális világ részei, így különösen az egyablakos rendszer általánossá tételével megoldhatóvá válik a végleges rendszer megteremtése.

Dolgozatomban igyekeztem kiemelni továbbá azt, hogy ez az egységes héarendszer az EU versenyképességének fontos tartópillére és minden heterogén tagállami megoldás ez ellen hat. Az európai héarendszer átalakítását elsősorban az adócsalások kiküszöbölése motiválja, mivel a jelenlegi struktúra az adómentes közösségi ügyletek esetében lehetőséget kínál egyrészt jogosulatlan adólevonáshoz vagy visszaigényléshez, másrészt alapot teremt a körhintaügyleteknek. A rendszer végleges változatának megteremtése úgy lehetséges, hogy egyenlőségjelet teszünk a belföldi és a 'crossborder' ügyletek közé, vagyis adótechnikailag éppen egyformán kezeljük azokat. Igyekeztem bemutatni az erre vonatkozó megoldási javaslatokat a párhuzamosan felmerülő elméleti kérdésekkel együtt. A jogalkotás ilyen grandiózus tevékenysége bizonyosan átalakítja majd az adózói reakciókat és az adóhatóságoknak új célként ezen adózói reakciókra kell majd új válaszokat adni.

Emellett számomra a másik fontos terület a jogalkalmazás. A legalapvetőbb célom annak bemutatása volt, hogy jogalkalmazói oldalról megvilágítsam annak nehézségeit, hogy az adónem alapját 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 folyamányaként a tagállamok jogalkalmazása tölti ki.

A dolgozatomban igyekeztem kutatásaimmal igazolni az első fejezetben meghatározott hipotéziseket, amely konklúziókat röviden a következőkben kívánok összefoglalni.

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 bemutatom 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 adónemet 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 adónemet 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 által nyújtott 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 jelenlegi szintje 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 körhintacsulás önmagában ezen átmenetiségből levezethető következmények, amelyet eddig hatósági eszközökkel igyekeztek a tagállamok leküzdeni. Az adóelkerülés veszélye miatt a végleges héa célja csak az igénybevétel 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 tevékenységük bemutatásával. A megoldás ugyanakkor már körvonalazódik, amelynek során a legnagyobb feladat annak a megoldása, 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 a jövőre nézve, hogy az adót beszedő és az adóztató állam szerepeinek szétválása milyen hatékonyságbeli anomáliával járhat. Az igénybevevő adózó letelepedése szerinti tagállamot megillető adót az

ügyletet teljesítő adózó letelepedése szerinti tagállam fogja beszélni, 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 adórendszerrel 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 tekinti⁶. A jelenlegi eltérés azt eredményezi, hogy ugyanazon adónemmel kapcsolatos cselekmények más-más kötelezettséggel járnak az egyes tagállamokban. Néhány különbséget említve adózóknak más határidőben kell bevallásaikat beadniuk, más típusú formakényszer mellett, változó kapcsolattartási lehetőségekkel (pl.: elektronikus eljárások), más szabályok vonatkoznak a meghallgatásra, a kiutalásra, az ellenőrzésre 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 tagállamok.

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, adókulcsenkénti termékkörei, eltérő eljárási és technikai követelményrendszere azonban a nem tőkeerős vagy kisebb vállalkozásoknak saját, ennek megoldására hivatott humán erőforrás hiányában a 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 munkaprogramja⁷ is tartalmazza az „egy be, egy ki”

⁶ 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

⁷ COM(2020) 37 végleges 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

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 és az adóalanyiség fogalmát helyezte kihívás elé, amellyel főként az V. és VI. fejezetekben foglalkozom, utóbbi fejezetben felvonultatva a legutóbbi időszakban a digitalizáció által megérlelt gazdasági folyamatokat és azokat igyekszem 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 hagyományos fogalmak alkalmazhatóvá tétele a jogalkalmazók részéről 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 mutatom be, hogy a Bíróság ugyan törekszik a korábbi ítéleteket magába foglaló, következetes és logikailag egybefüggő láncot alkotni a 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, amelyek közül a legelső a semlegesség elve. Az Irányelv és a való élet közötti jogalkalmazási űrt a Bíróság tehát 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 lett 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 mutatható ki, ezért tartottam fontosnak fő irányvezetőként minden fejezetben a Bíróság döntéseinek jogi levezetéseiből levonni a konzekvenciákat.

A hatodik hipotézisem szerint a jogértelmezés alakulása a héa alapfogalmaira is hatással van. Ennek keretében vizsgáltam azt, hogy a héa irányelvi 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 Irányelv-alkotta alapjait jelentik és amelyek a jogviták centrumában vannak. Ezek közül is kiemelt helyet szántam az adólevonási joggal – mint az áfa rendszer legveszélyesebb elemével⁸ – 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 igen 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. Rámutatok 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

⁸ ERDŐS Gabriella – FÖLDES Balázs – ÖRY Tamás: *Az Európai Unió adójoga*. Budapest, Wolters Kluwer, 2013. 171.

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, jelenleg a szakirodalom ezen tevékenységeket a jelenleg is létező kategóriákba igyekszik besorolni, amelynek a veszélye az, hogy ezzel sok, jelenleg a privátszférába tartozó tevékenységre is kiterjedne a héa hatálya. Célom tehát annak felvázolása volt, hogy a gazdasági tevékenységnek az adónem alkotásakor még szilárd(abb) határai kezdenek képlékennyé válni, a jelenlegi fogalmi készlet és azok definíciói nem egyértelműek, pontosabban mondva csak jelentős absztrakciós- jogértelmezési munka révén feleltethetőek meg a vizsgált tényállásnak. A digitalizáció kapcsán ezen hipotézishez hozzáfűzném 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 sokszor 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 legoptimálisabb 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 fizetése képtelensége esetén, ennek határai azonban nem voltak kőbe vésve, emlékeztetnék az Enzo ügyben hozott ítéletre. A Bíróság jogkitöltő szerepe tehát itt is érvényesül.

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, amelyek csak a legritkább esetben teljesíthetők. Igyekeztem rámutatni arra, hogy sok területen a gazdasági tevékenység vagy egy konkrét 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 korlátozottak. Akár az ingyenes termékátadás esetén, akár az adólevonás gyakorlása vagy a telephely létesítése során – a dolgozatban mindegyikre láthattunk jogesetet – a szándék, mint tudati elem feltárása és kétséget nem hagyó bizonyítása sokszor kizárt. A jóhiszeműség megkérdőjelezésének alátámasztáshoz szükséges tudati elem bizonyítása 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 körülhatárolására. 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 pedig ügyenként változik. Ezt felismerve került kiadásra a KMK állásfoglalás és kezdte el munkáját a Kúria 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 problémák feloldásához, különösen az európai szintű módosításokra vonatkozóan. Néhány javaslat azonban segítené azok megoldásában.

A) Rendeleti szabályozás előtérbe mozdítása

Szükségesnek tartom a rendeleti formában történő szabályozás előtérbe mozdítását különös tekintettel a Bíróság által kidolgozott megoldások egységesítése és közös eljárási szabályok megalkotása céljából. Az egyértelmű, minden tagállam számára egységes szabályozást ez a mód szolgálná a legjobban. 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 szabályozásba⁹.

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 döntéseit¹⁰.

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 héabevallást, az online adatszolgáltatás (online számla, SAF-T stb.) körét többek között, nem csak tartalmilag, hanem a kötelezettség bevezetésének ütemét is, amivel az adózói

⁹ 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

¹⁰ 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

compliance is egyszerűsödne. Ebbe a csoportba sorolom az egyablakos rendszer szabályait is – elkerülve ezzel a szabályozási eltérések okozta hátrányokat –, amelyeket 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.

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 szigorúbb adózói kategóriák megteremtésével, ahol a 'megbízható' státusz elegendő bizonyíték lehetne a számlabefogadó részéről a kellő körültekintés megtörténtéről. A magyar adórendszerben a megbízható adózói kör 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 leegyszerűsödhetne. 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 többletkötelezettség 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 szabályozva.¹¹

¹¹ 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

A magyar adózás rendjét illetően a megbízható adózói 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 listáján.
- 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.
- A pozitív adóteljesítmény kritériumát egy magasabb összeghez kellene rendelni annak érdekében, hogy a költségvetéshez csak aktívan hozzájáruló adózók élvezhessék a megbízható adózói státusszal kapcsolatos kiváltságokat.
- 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 képlékeny. 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.

IV. Publikációk listája

- A családi adózás kérdései. Pázmány Law Working Papers, 2014/2. <http://plwp.eu/docs/wp/2014/2014-02.Szlifyka.pdf>
- Környezetvédelmi ösztönzők a magyar adójogban. Pázmány Law Working Papers, 2014/6. <http://plwp.eu/docs/wp/2014/2014-06.Szlifyka.pdf>
- Adójogi változások nemzetközi visszhangja. Pázmány Law Working Papers, 2014/32. http://plwp.eu/docs/wp/2014/2014-32_Szlifyka.pdf
- Váltóműveletek jogszabályi háttere és valós alkalmazásuk gyakorlata adóhatósági szemmel. ADÓVILÁG, 2014/6. 36-39.
- A hozzáadottérték-adó európai kihívásai és fejlődése. JOG ÁLLAM POLITIKA, Győr, 2015/1. 59-78.
- Az első világháború hatása az adópolitikára és az adójogra. in: Zsámbokiné Ficskovszky Ágnes (szerk.): Válogatott tanulmányok a Vám- és Pénzügyőri Tanszék fennállásának 25. évfordulója alkalmából. Nemzeti Közszolgálati egyetem Rendészettudományi Kar Vám- és Pénzügyőri Tanszéke, 2016. <https://rtk.uni-nke.hu/document/rtk-uni-nke-hu/valogatott-tanulmanyok-a-vam-es-penzugyori-tanszek-fennallasanak-25-evforduloja-alkalmabol.original.pdf> 148-163.
- Európai adójog mint jogág. MEÁJK Doktori Iskola Szekciókiadvány, Doktoranduszok Fóruma, Miskolc, 2015.
- Adózó és adóhatóság kapcsolata - ki az erősebb? Pázmány Law Working Papers, 2019/08. http://plwp.eu/files/PLWP_2019_08_Szlifyka.pdf
- Digitalizáció a héa rendszerében. in: Zsámbokiné Ficskovszky Ágnes (szerk.): Biztonság, szolgáltatás, fejlesztés, avagy új irányok a bevételi hatóságok működésében. Tanulmánykötet. Budapest, Magyar Rendészettudományi Társaság Vám- és Pénzügyőri Tagozata, 2019. https://rtk.uni-nke.hu/document/rtk-uni-nke-hu/bizt_szolg_fejl_2019vpt.pdf
- Az Európai Unió Bíróságának jogfejlesztő szerepe a héa rendszerében. Magyar Rendészet, 2020/1. 203-211. <https://folyoirat.ludovika.hu/index.php/magyrend/article/view/534/2637>