

dr. Sólyom Borbála

**AZ ÁLTALÁNOS FORGALMI ADÓZÁS EGYES KÉRDÉSEI AZ EURÓPAI
UNIÓBAN, KÜLÖNÖS TEKINTETTEL AZ ADÓELKERÜLÉS ÉS AZ
ADÓCSALÁS ELLENI HARC TÉMAKÖREIRE**

DOKTORI ÉRTEKEZÉS

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

**Pázmány Péter Katolikus Egyetem
Jog- és Államtudományi Kar
Doktori Iskola**

Budapest, 2013

Tartalomjegyzék

Bevezető	4
I. Az általános forgalmi adó főbb jellemzői	4
I.1. Az általános forgalmi adó fogalma, jellemzői, a forgalmi adózás alapvető jogelvei a magyar szabályrendszerben.....	4
I.2. Az Európai Unió adózási alapelvei, adóharmonizáció, az EU úgynevezett átmeneti Áfa-rendszerének alapelvei	7
I.2.1. Az adózás helye, szerepe az Európai Unióban.....	7
I.2.2. Az EU adózási alapelvei, adóharmonizáció, az átmeneti Áfa rendszer	8
II. Az uniós és a hazai áfa szabályozás jogforrásai.....	10
II.1. Az uniós áfa szabályozás jogforrása.....	10
II.2. A hatályos magyar szabályozás kialakulásának áttekintése az alapvető rendelkezések vonatkozásában	14
II.3. Az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelemre vonatkozó bizottsági javaslatok és stratégiák változása, kialakulásuk napjainkra	21
III. Az adócsalás fogalma, fajtái, uniós és hazai jellemzői, a kialakulását elősegítő tényezők és feltárásuk, az adócsalás elhatárolása az adóelkerülés és az agresszív adótervezés fogalmaitól ...	29
III.1. Az adócsalás kialakulását elősegítő tényezők, a csalási technikák feltárásának jellemzői.....	29
III.2. Az adócsalás fajtái	32
III.3. Az adócsalás elhatárolása az adóelkerülés és az agresszív adótervezés fogalmától...	44
III.4. Az adóelkerülés elhatárolása a legális adótervezés fogalmától	47
III.4.1. Az áfa csoportok	49
III.4.2. Az együttműködő közösség.....	56
IV. Az adócsalás és az adóelkerülés elleni fellépés eszközrendszerei az új áfa direktívában, az egyes tagállamok jogszabályaiban	58
IV.1. Az új áfa irányelv eszközrendszere.....	58
IV.2. Az adócsalás és az adóelkerülés elleni fellépés eszközrendszerei az egyes tagállamok jogszabályaiban	63
V. Az Európai Bíróság vonatkozó jogeseteinek áttekintése az adócsalás és az adóelkerülés témakörében, valamint a joggal való visszaélés doktrínájának vizsgálata az adócsalás és az adóelkerülés megállapítása tekintetében	71
V.1. Az Európai Bíróság jogesetei az adócsalás témakörében.....	72
V.2. Az Európai Bíróság vonatkozó jogeseteinek áttekintése az adóelkerülés témakörében, valamint a joggal való visszaélés doktrínájának vizsgálata az adócsalás és az adóelkerülés megállapítása tekintetében	107
VI. Az uniós áfa rendszer további fejlesztésének irányai, az adócsalás és adóelkerülés elleni fellépés esetleges lehetőségei az általános forgalmi adózás területén.....	123
VI.1. Az áfa rendszer fejlesztésére kidolgozott egyes főbb modellek	123

VI.2. Az Európai Unió kívüli, harmadik országok fogyasztási típusú adórendszereinek áttekintése.....	130
VI.3. Az Európai Bizottság legújabb javaslatai az áfa rendszer átalakítására vonatkozóan	139
VII. Konklúzió.....	172
Irodalomjegyzék.....	174

Bevezető

Az általános forgalmi adó (áfa) hatályos szabályozási rendszerének európai uniós szintű kialakulása 1967-re tehető. Az ekkor megfogalmazott célkitűzés szerint az áfa rendszer szabályozása csupán átmeneti volt, mely a határon átnyúló tevékenységeket illetően – hasonlóan a belföldi adózás működéséhez – fokozatosan áttér majd a származási hely szerinti adóztatás koncepciójára, mint végleges rendszerre. A köztes időben – az úgynevezett átmeneti időszakban – a fogyasztás országa szerinti adóztatás elve érvényesült, és ez adja a jelenlegi szisztéma alapjait is. Bevezetése óta az adónem fokozatosan növekvő jelentőségre tett szert, 2009-ben az Európai Unió tagállamainak áfa bevételei körülbelül 784 milliárd EUR-t (a tagállami adóbevételek 21 %-át) tették ki¹. A 2008-ban kirobbant pénzügyi és gazdasági válság azonban az unió valamennyi tagállamában komoly kihívások elé állította az államháztartásokat. Időközben bebizonyosodott továbbá az is, hogy a jelenleg hatályos, uniós áfa-koncepció elérte korlátait, a rendszer a gazdasági, technikai fejlődés nyomán mind sebezhetőbbé válik az adócsalás és az adóelkerülés tekintetében.

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

Ezt mi sem bizonyítja jobban, mint az a tény, hogy 2010. decemberben az Európai Bizottság (a továbbiakban: Bizottság) is elérkezettnek látta az időt, hogy az adónem több évtizedes működését követően, széles körű – mind a gazdasági élet, mind a közszféra szereplőit érintő – konzultációt indítson az áfa rendszer jövőjéről szóló zöld könyvével, az Európai Uniói áfa rendszer átalakítását, fejlesztési lehetőségeit illetően².

I. Az általános forgalmi adó főbb jellemzői

I.1. Az általános forgalmi adó fogalma, jellemzői, a forgalmi adózás alapvető jogelvei a magyar szabályrendszerben

Az áfa a hazai adórendszernek is jellemzően jól tervezhető, stabil eleme. Ebből az adónemből származik a költségvetés bevételeinek 26 %-a³. Az általános forgalmi adó a *hozzáadott érték*

¹ A társadalombiztosítási járulékokkal együtt, Adózási trendek az Európai Unióban (Taxation trends in the European Union), 2011, A. melléklet, 8. táblázat

² Zöld Könyv, A héa jövőjéről, Úton egy egyszerűbb, szilárdabb és hatékony héarendszer felé, COM(2010) 695 végleges (a továbbiakban: Zöld Könyv az áfa rendszer jövőjéről)

³ NAV Bulletin 2011 p.10.

típusú adók csoportjába tartozik. Alkalmazása az EU tagállamai körében általános, bevezetése az Európai Unió Áfa irányelve⁴ alapján kötelező.

Azokat az adókat, melyeket a termék végső fogyasztói, a szolgáltatás végső igénybevevői a termék (szolgáltatás) árában megfizetnek, **fogyasztáshoz kapcsolt adóknak** nevezzük. Az adó- és az adójellegű bevételek csoportosításának egyik lehetséges, és elterjedt módja az **adótípusok** szerinti besorolás.⁵ Eszerint a következő három csoportról beszélhetünk:

1. Közvetett (indirekt) adók:

Általában fogyasztásra, vagy termelésre kivetett adók. Ebben az esetben, közgazdasági értelemben nem azt terheli az adó, aki azt az államháztartás felé befizeti, tehát akit jogi, szabályozási értelemben. Az *adót* az államháztartás felé *befizető személy az adót áthárítja másokra, az áraiba beépítve.*

2. **Direkt adók** (például jövedelemadó, általában helyi adók):

Az adó jogi és közgazdaság értelemben *ugyanazt a személyt terheli.*

3. Társadalombiztosítási járulékok:

A társadalombiztosítási szervek által kivetett kötelező járulékok, betegség, munkanélküliség, nyugdíj egyéb az élet során előforduló kockázatok, események finanszírozására, a járulékot a munkavállaló, vagy a munkaadó fizeti meg.

Az **áfa** a **közvetett (indirekt) adók** csoportjába tartozik, mivel az adófizetők jövedelmét közvetlenül nem terheli, az adó fizetője és viselője elválik egymástól.

Az adó **forgalmi jellege** abból adódik, hogy a termékek és szolgáltatások teljes forgalma után esedékes. **Általános jellegét** mutatja, hogy néhány adómentes szolgáltatástól eltekintve, kiterjed a belföldi eredetű szolgáltatások teljes körére, továbbá az import termékekre és az exportértékesítésre is. Az adó az értékesítés *minden fázisában* esedékes, emellett elősegíti a gazdasági versenyt, hiszen az adókötelezettséget nem befolyásolja, hogy az értékesítést milyen tulajdonformában és milyen vállalkozási keretek között végzik.

Az általános forgalmi adó legfontosabb jellemzője, hogy minden vállalkozás az *általánosan létrehozott új érték után adózik.* **Hozzáadott értéknek** nevezzük azt az *értéktöbbletet*, melyet az egyes termelési, szolgáltatási fázisokban a gazdálkodók a megelőző fázisból vett termékhez hozzáadnak. A **hozzáadott érték** az adott fázisban felhasznált személyi jellegű ráfordításokat,

⁴ A Tanács 2006/112/EK irányelve 2006. november 28. a közös hozzáadottértékadó-rendszerről

⁵ Benedek im.p.2-3.

elszámolt amortizációt, és egyéb költségeket, valamint a piaci viszonyok által is befolyásolt nyereséget tartalmazza.

A *hozzáadott érték adózása* az úgynevezett „*nettó elszámolás*” által valósul meg: az adó elszámolásának általános szabályait alkalmazó vállalkozás, az általa kibocsátott termékek teljes értéke (adóalap) után felszámítja az adót. A termék előállításához felhasznált anyagok, áruk *beszerzési ára előzetesen felszámított adót* tartalmaz. Az általános szabályok szerint adózó vállalkozás az általa felszámított (fizetendő) adóból jogosult levonni a rá áthárított (levonható) adót, és így *csak a különbözetet számolja el* (pozitív összeg esetén fizeti be, vagy negatív eredmény esetén igényli vissza) az adóhatósággal. Az *adólevonás rendszere* biztosítja, hogy a vállalkozások tényleges adókötelezettsége az általuk hozzáadott érték arányában alakuljon.

Az adót az önadózás keretében kell a költségvetésnek megfizetni. Ez azt jelenti, hogy az adóalanynak kell az adót megállapítani, nyilvántartani, összesíteni, bevallani és a költségvetésnek megfizetni, kivéve a termékimportot, illetve az Unión belülről történő új gépjármű beszerzésének bizonyos eseteit, mikor az adót a vámhatóság állapítja meg és veti ki az importőrre, beszerzőre. Az önadózás magában hordozza az önellenőrzés lehetőségét is.⁶

Az adójog sajátos – fontos – szabálya, miszerint adójogi kötelezettséget csak törvény tartalmazhat. A magas szintű szabályozás az alá-fölrendeltségi, hatóság és ügyfél viszonyában az ügyfél jogainak biztosítására szolgál. Az európai uniós tagsággal együtt járt – különösen az általános forgalmi adó és részben a társasági adó területén – az uniós jog beépítése a hazai szabályozásba. A beépítés részben az uniós irányelveknek megfelelő hazai jogalkotás, másrészt a közösségi rendeletek és határozatok közvetlen alkalmazása, valamint – természetesen – az Európai Bíróság határozatainak végrehajtása.⁷

A *hazai áfa-rendszer alapelveit* tekintve már az Európai Unió csatlakozásunkat megelőzően is EU konform volt, ám a csatlakozás időpontjától kezdődően jelentősen módosult több terület is, így például az adóelszámolás technikája, az áfakulcsok, a termékértékesítések adózásának rendszere. Számos új fogalmat is be kellett vezetnünk (amelyek közül a legfontosabbakat a későbbiekben ismertetem majd).

⁶Békés Balázs: Az általános forgalmi adó, szerk.: Halustyik Anna in: Pénzügyi jog II. Szent István Társulat 2008. Budapest p. 220.

⁷Halustyik Anna: A pénzügyi jog sajátosságai, szerk.: Halustyik Anna in: Pénzügyi jog I. Szent István Társulat 2008. Budapest p. 20; 17-18.

2008. január 1-jei hatállyal a korábbi, 1992. évi LXXIV. törvényt (a továbbiakban: régi áfa törvény), az általános forgalmi adóról szóló, jelenleg is hatályos, 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: új áfa törvény) váltotta fel. Áfa törvényünk átalakítását az indokolta, hogy 2006. november 28-i hatállyal az Európai Unió is újraszerkesztette az általános forgalmi adóról szóló hatodik irányelvét⁸ és kibocsátotta a Tanács 2006/112/EK irányelvét a közös hozzáadottértékadó-rendszerről.

I.2. Az Európai Unió adózási alapelvei, adóharmonizáció, az EU úgynevezett átmeneti Áfa-rendszerének alapelvei

I.2.1. Az adózás helye, szerepe az Európai Unióban

Az Európai Unió sajátossága, hogy a *közös költségvetés bevételei* nem csupán adókból táplálkoznak, így *nincs uniformizált adórendszer*, 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 mutatkozik a harmonizációra.

Az EU költségvetésének bevételeit tehát nem az uniós állampolgárok adóbefizetései határozzák meg, nem is a tagállamok adóbefizetései, hanem a saját források, amelyeknek csak egy része származik a tagállamok hozzájárulásaiból. A saját forrásokon belül a hagyományos saját források 4 része közül csupán egyet tesz ki az áfa, vagyis a tagállamok által rendelkezésre bocsátott forgalmi adók egy része. Az áfa-forrás alapját a jelenleg minden tagállamban beszedett áfa összege adja.⁹ Az áfa-hozzájárulás ezért a nettó áfa-bevételek alapján számított egységes kulccsal az EU saját forrásaiból származó bevételek részét képezi.

A Közösségi adójog kialakulását a Római Szerződés 2. cikke indokolta, mely a Közösség céljául tűzte ki az egységes belső piac megteremtését. Ennek eléréséhez elengedhetetlenül szükséges az áruk, a szolgáltatások, a tőke és a munkaerő szabad áramlása. Ez pedig csak úgy valósítható meg, ha azonos versenyfeltételeket biztosítanak a tagállamok.

A jogharmonizáció ugyanakkor elsősorban a közvetett adók esetében vezetett sikerre, mert ezek voltak az egységes piac kialakításának legnagyobb akadályai. Az adójog

⁸ Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes- Common system of value added tax: uniform basis of assessment. Official Journal L 145, 03/06/1977 P.0001-0040.

⁹ Erdős Éva: Az Európai Unió költségvetése in: Az Európai Csalás Elleni Hivatal (OLAF) az Európai Unió büntügyi együttműködési rendszerében KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó, 2005. Budapest p. 52-53.

harmonizációjának a legnagyobb nehézsége mégis az, hogy az egyes adójogi fogalmakat a tagállamok eltérően használják.¹⁰

A Római Szerződést aláíró országok a közösségi és a nemzetállami gazdaságpolitikák közelítését tűzték ki célul és ennek nyomán a közteherviselés gyakorlatában *sajátos teherelosztás* érvényesül. A megállapodás következtében a közösségi szabályozás elsődlegesen a *közvetett adózásra* összpontosít, és a nemzeti gazdaságpolitika legfőbb eszköztára továbbra is a *közvetlen adóztatás* működtetése.

Az EU korszerűsítését célzó programokban többször megfogalmazódott az adóharmonizáció igénye, ám ez ideig sürgetőbbek voltak egyéb célkitűzések. Mindezek ellenére az Európai Unió többször rámutatott, hogy egyik legalapvetőbb célja továbbra is a ***négy gazdasági szabadság*** (az áruk, szolgáltatások, tőke és munkaerő szabad áramlásának), valamint az unión belüli versenyképesség ***biztosítása***, amit nehezítenek az egyes tagállamok *adórendszerei közötti különbségek*. Ezen célokat hangsúlyozza a Bizottság az egységes piac működőképesebbé tétele érdekében a legutóbbi időkben kialakított Európa 2020 stratégiájában is¹¹.

I.2.2. Az EU adózási alapelvei, adóharmonizáció, az átmeneti Áfa rendszer

Az EU-ban az adópolitika, a szuverenitás elve alapján alapvetően ***nemzeti hatáskörbe*** tartozik, célja a közkiadások finanszírozása és az újraelosztás, a Gazdasági és Monetáris Unió szintjén pedig a stabilizáció, a sokkok ellensúlyozása a közös monetáris politika fenntarthatósága érdekében. Az EU törekvése e területen ezért pusztán annak biztosítása, hogy a tagországok rendszerei kompatibilisek legyenek egymással és az EU célkitűzéseivel. Ennek érdekében több alapelvet alkalmaz.

Az EU szabályozása tiltja olyan adó alkalmazását, amely direkt, vagy közvetett, módon *előnyt biztosít a közvetett termelésnek* a többi EU tagországgal szemben.

A kettős adóztatás elkerülése érdekében az Európai Unió további *elveket* is érvényesít. Az országok korlátlan adóztatási szuverenitásán alapuló ***területi hatály elve*** szerint ***csak az adott ország területén bonyolított ügyletek*** adókötelesek. A külföldi ügyletek még abban az esetben sem tartoznak az adó hatálya alá, ha azokat hazai cégek bonyolították. A belföldi ügyletek ugyanakkor adókötelesek tekintet nélkül arra, hogy belföldi, vagy külföldi vállalkozás hajtotta végre.¹²

¹⁰ Erdős Éva: Az európai adójog néhány alapvető kérdése in: Jogi Tájékoztató Füzetek, 2005. Budapest p.12-13.

¹¹ COM(2010)2020, 2010.3.3., Európa 2020: Az intelligens, fenntartható és inkluzív növekedés stratégiája.

¹² Erdős Gabriella, Földes Gábor, Öry Tamás, Véghelyi Mária: Az Európai Közösség adójoga. KJK-Kerszöv Kiadó. Budapest, 2000. p. 80. a továbbiakban: Erdős, Földes, Öry, Véghelyi im.

Az *államhatárt átlépő termékforgalom* esetén a *közvetett adózásnak* elvileg **kétféle módszere** alkalmazható¹³. Az egyik módszer a *rendeletetési hely* szerinti adóztatás elvére épül (az úgynevezett *célország elve*), a másik módszer a *származás országa* szerinti adóztatás elvét érvényesíti, azaz a termék az előállítás államában adózik (az úgynevezett *eredet elve*). A Közösségen belüli áru- és szolgáltatásforgalom adóztatására a bizottsági célkitűzések értelmében, végső célként az *eredet szerinti adóztatás* elvét kellene érvényesíteni.

Ezért az induló időszakra vonatkozóan *átmeneti szabályozás* és egyetértő megállapodás született a *célország szerinti adóztatási elv* alkalmazásáról. Ennek alapján tehát azok az áruk, melyeket a közösségi kereskedelemben értékesítenek csak a fogyasztás országában tehetők adókötelessé és az értékesített terméket terhelő előzetesen felszámított adó az értékesítő tagállamában visszaigényelhető. A célország szerinti adóztatás elve alól ugyanakkor mégis maradtak bizonyos *kivételek*. Egyes adóköteles *tevékenységekre*, illetve *adózoói körökre* vonatkozóan ugyanis az általánostól eltérő – azokhoz képest egyszerűsített, vagy a teljesítési hely tekintetében eltérő, úgynevezett fordított adózás hatálya alá eső – szabályok vonatkoznak.

Szükséges ugyanakkor megjegyezni, hogy az *Európai Unió áfa rendszerét a kumulatív forgalmi adók rendszerétől megkülönbözteti* az, hogy a végső fogyasztónak nem minősülő személyek (adóalanyok) levonhatják az értékesített termék, vagy a nyújtott szolgáltatás ellenértékében jelenlevő, a korábbi termelési vagy értékesítési fázisok során felszámított adót (input áfa). A *kumulatív forgalmi adók* rendszerének jellegzetessége ugyanis, hogy a termékeket minden értékesítési pontnál, azaz minden ügylet után adófizetési kötelezettség terheli. A forgalmi adó a nyersanyagtól a félkész terméken át a késztermékig minden egyes értékesítéskor felszámításra kerül. Ez *adóhalmozódást* eredményez, tehát a végső adóteher nemcsak az adó mértékétől, hanem a termék-előállítási és értékesítési pontok számától is függ. Az adóhalmozódás (kumuláció) versenytorzító hatású, s így az EU által kívánatos adósemlegesség sem biztosítható.¹⁴ Ezt a veszélyt igyekszik kiküszöbölni a hatodik irányelvnek az adólevonási jogot szabályozó 167-192. cikkei.

Az *átmeneti időszak* alkalmazásának több végső határideje volt (1992., majd 1996., majd 2005. december 31.), ám mind a mai napig nem született megállapodás az új elszámolási elvre történő átállásról. Az átmeneti szabályozás *előnye*, hogy a hatályos elszámolási mód *enyhíti a piaci verseny torzulásait*, illetve a közvetett adóbevételeknek az árut fogadó – végső felhasználó – országokba történő átengedésével gyorsítani lehet a periférikus országok felzárkózását. A Közösségen belüli

¹³ Gényi Gábor (szerkesztőbizottság elnöke): Gyakorlati tudnivalók az Európai Unióról, Kézikönyv kis-és középvállalkozóknak. Kiadja: Gazdasági és Közlekedési Minisztérium. Budapest, 2003. p. 225-228

¹⁴ Erdős, Földes, Öry, Véghelyi im.p.105

ügyleteket érintően, amennyiben a területi hatály, vagy a célország elve kettős adóztatást, vagy az adóztatás elmaradását eredményezi, az adott ügylet adóztathatóságának megállapításában az *egyenlőség követelménye* játszik döntő szerepet.¹⁵

Mindazonáltal mára már jelentős mértékben körvonalazódtak az átmeneti rendszer *hátrányai* is, melyeket a későbbiekben részletesebben is ismertetek.

2007. júniusban a Tanács az áfacsalás elleni küzdelemről folytatott vita keretében már felkérte a Bizottságot arra, hogy ismételten vizsgálja meg az eredet szerinti adózás alkalmazásának lehetőségét. A Bizottság a tagállamonként eltérő áfa kulcsok problematikájának megoldására egy olyan modellt javasolt, melyben az adóalanyoknak történő Közösségen belüli szállításokra 15 %-os adót vetnének ki, és az alkalmazandó kulcs eléréséhez a rendeltetési hely szerinti tagállam vagy beszedi a fogyasztótól az áfa különbözetet, vagy visszafizeti a befizetett áfa többletet. A Tanács a Bizottság ilyen jellegű javaslatát nem fogadta pozitívan.

Időközben azonban a Tanács által elfogadott, az egyes konkrét tranzakciók adóztatási helyét illető, új irányelvek¹⁶ egyértelműen eltávolodtak az eredet szerinti adóztatás alapelvétől, az adóztatás helyeként a fogyasztás helyét vagy azt a helyet határozva meg, ahol a fogyasztó székhellyel rendelkezik.

A Bizottság az áfa rendszer átalakítását célzó, 2010. decemberben kibocsátott zöld könyve egyik sarokpontjaként határozta meg a Közösségen belüli ügyletek teljesítési helyének rendezését.

II. Az uniós és a hazai áfa szabályozás jogforrásai

II.1. Az uniós áfa szabályozás jogforrása

Egyes szerzők szerint az európai adójog fogalmának elemzésekor lényegében a nemzetközi joggal vonhatunk párhuzamot. A nemzetközi adójogban sem létezik ugyanis nemzetközi adó, mert nincs egy nemzetközi, valamennyi államra kiterjedő szervezet, amely ezt folyamatosan megállapítja, kiveti, beszedi, majd újra elosztja. Ahogy a nemzetközi adójogban is fenntartják az egyes államok maguknak az adóztatás jogát, úgy az uniós tagállamok is hasonlóan cselekednek, amikor ugyanilyen módon fenntartják szuverén jogukat az adóztatásra. Az európai adójog része a nemzetközi jognak és

¹⁵Erdős, Földes, Öry, Véghelyi im. p.80

¹⁶Harmadik országból uniós magánszemélyeknek elektronikus úton nyújtott szolgáltatások (2002/38/EK irányelv), gáz- és villamosenergia-ellátás (2003/92/EK irányelv), szolgáltatások nyújtása (2008/8/EK irányelv).

így hasonló elvek mentén építkezik a tagállamok 27 fős közösségében és hasonló konfliktusokat kell közöttük feloldania.¹⁷

Az Európai Unió adójogának fejlődése szempontjából kiemelkedő szerepe volt az *Egységes Európai Okmány*nak, aminek hatására az adóharmonizáció szinte minden területén javaslatok, és ami ennél is fontosabb, jogszabályok születtek. A forgalmi adók *harmonizációjának kezdeti szakaszában* a fő követelmény a közösségi kereskedelem akadálymentes biztosítása volt, ami az **adósemlegesség elvének**, vagyis a nemzeti termékek és a tagállamokból származó import adózási szempontból való egyenlő elbánása elvének az érvényesítését jelentette. A Római Szerződés aláírásának időpontjában a Közösséget alaptó államok, Franciaország kivételével a kumulatív többfázisú forgalmiadó-rendszert alkalmazták.¹⁸ A *kumulatív forgalmi adók* rendszerének jellegzetességei azonban adóhalmozódást eredményeztek, versenytorzító hatásúak voltak.

Ennek kiküszöbölésére a Tanács 1967. április 11-én, elfogadta a Bizottság által 1964. júniusában benyújtott, a *forgalmi adók harmonizációjáról szóló első áfa irányelv javaslatot*, valamint egy másik, a *közös forgalmi adórendszer szerkezetéről és részletes szabályairól szóló új irányelv-javaslatot*. E két jogszabály (67/227/EGK irányelv (HL L 71/1301., 1967.április 14.) és 67/228/EGK irányelv (HL L 71/1303., 1967. április 14.)) rögzítette a közös áfa rendszer alapjait. Az első irányelv arra kötelezte a tagállamokat, hogy legkésőbb 1970. január 1-jei határidővel a korábbi forgalmi adók helyett egy **közös, többfázisú, nem kumulatív jellegű hozzáadottérték-adót vezessenek be**. Ezt a határidőt azonban a harmadik, negyedik és az ötödik irányelv meghosszabbította.

Az **első irányelv** (67/227/EGK irányelv (HL L 71/1301., 1967.április 14.)) **2. cikke** a *közös rendszert* a következőképpen határozta meg:

A **közös áfa rendszer elve** azt jeleneti, hogy a termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra olyan általános fogyasztási adót kell kivetni, amely *arányos a termékek és szolgáltatások árával*, függetlenül az adó-megállapítást megelőző, az előállítási és értékesítési fázis során felmerülő ügyletek számától. A termékek és szolgáltatások ára alapján számított, a termékekre és szolgáltatásokra alkalmazott *Áfa* az egyes ügyletek alapján a költségtényezőkénti *input-áfa* – *a beszerzéseket terhelő, előzetesen felszámított adó – levonása után számítható fel*. A közös áfa rendszer szabályai a kiskereskedelmi fázisban is alkalmazandók.

¹⁷Erdős Éva: Az adójogi harmonizáció folyamata és eszközei az Európai Unióban In: Ünnepi Tanulmányok Prof. Dr. Kalas Tibor egyetemi tanár oktatói munkásságának tiszteletére Z-Press Kiadó, 2008.Miskolc 105-125.o.

¹⁸Óry Tamás (szerk.): Az Európai Unió adójoga. Osiris Kiadó. Budapest, 2003. p. 62-67

A második irányelv (67/228/EGK irányelv (HL L 71/1303., 1967. április 14.)) pedig alapkategóriákat és részletes szabályokat rögzített a közös áfa rendszer szabályainak alkalmazására. Mind a két irányelvnek azonos célja volt, vagyis az adó alapjának egységes módon történő meghatározása. A kumulatív, többfázisú adórendszerrel való átállás jelentős harmonizációs lépésnek bizonyult. A két irányelv azonban nem tudta megoldani a forgalmi adóval kapcsolatos összes problémát, így a tagállamokban még érvényben lévő, a közös forgalmiadó-rendszerrel ütköző szabályok is érvényben maradtak, továbbá több kérdés megválaszolatlan maradt.

Az 1978. január 1-jén hatályba lépett **hatodik Áfa irányelv** (77/388/EGK irányelv (HL L 145/1., 1977. május 17.)) foglalta keretbe a **többfázisú nettó forgalmi adózás** elemeit. A jogszabály rendezte a második irányelv által nem szabályozott területeket és meghatározta azokat az elveket, melyek alapján az adózó Áfa-visszaigénylésre, illetve adólevonásra jogosult. A hatodik irányelv többször is módosításra került. Ezek közül a legjelentősebb módosító jogszabály, az egységes piac szabályainak bevezetésével kapcsolatos **átmeneti rendszer szabályait rögzítő irányelv** (91/680/EGK irányelv (HL L 376/1., 1991. december 16.)), mely 1993. január 1-i hatállyal kezdődően a pénzügyi határok nélküli, egységes piacon zajló kereskedelemre vonatkozó Áfa szabályokat tartalmazta és már egy adóhatárok nélküli rendszer kereteit vázolta fel. 1993. január 1. napjával ugyanis megszűnt a tagállamok határain a vámellenőrzés. Az újonnan bevezetett rendelkezések értelmében a tagállam határain kívülre történő értékesítéshez kapcsolódó adómentes exportot felváltotta az adómentes Közösségen belüli értékesítés, míg a tagállamba történő importot a Közösségen belüli beszerzés.

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelvet – az újraserkesztett irányelv preambuluma első bekezdésében foglaltak szerint – több alkalommal jelentős mértékben módosították. Az átláthatóság és az ésszerűség érdekében ezért egy idő után szükségessé vált annak átdolgozása, melyre vonatkozóan az Európai Bizottság 2004-ben javaslatot terjesztett elő. Az újraserkesztés célja az volt, hogy az új irányelv az áfa szabályokat világosabb és racionálisabb módon mutassa be. Összességében ezért elmondható, hogy az új áfa irányelv a korábbi, hatodik áfa irányelvhez képest érdemi változásokat nem tartalmazott. Az újraserkesztett irányelv preambuluma harmadik bekezdésében foglaltak értelmében a jogalkotás minőségének javítása, a rendelkezések világos és ésszerű módon történő megszövegezése érdekében az irányelv szerkezetét és szövegezését át kellett dolgozni. Ez ugyanakkor nem eredményezett érdemi változásokat a meglévő jogszabályban, habár néhány lényegi módosítással együtt járt. Ilyen lényegi módosításnak tekinthető például a régi irányelv

terminológiájának egységesítése, pontosítása, a jogszabályszöveg korábban jelöletlen bekezdései helyett külön számmal, vagy betűvel jelzett pontok kialakítása, illetve új cikkelyek bevezetése a szöveg szerkezetének módosítása. Bár a jogszabályszöveg ezáltal áttekinthetőbbé vált, az új jogszabály mintegy 414 cikkelyének a korábbi irányelv 33 cikkelyében foglalt rendelkezéseknek való megfeleltetése az egyes jogértelmezési kérdések, jogesetek feldolgozásakor meglehetősen nehézséget jelent.

További lényegi módosításnak tekinthető, egyes új részletszabályok bevezetése az újrakodifikált irányelvben, mint például a gáz és villamos energia szolgáltatások teljesítési helyére vonatkozó rendelkezések bevezetése, a közvetett szolgáltatások teljesítési helyének az alapügyletek teljesítési helyéhez történő kapcsolása, a telekommunikációs szolgáltatások tekintetében a tényleges használat helyére vonatkozó kritérium alkalmazásának állandóvá tétele.¹⁹

Az új, közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló irányelvet az Európai Tanács 2006. november 28-án fogadta el, mely 2007. január 1-jei hatállyal váltotta fel az első és a hatodik irányelvet.

A direktíva hatályba lépése óta már több ízben módosításra került. Elsőként a 2006/138²⁰-as tanácsi irányelv által a rádió, televízió és hírközlési szolgáltatások teljesítési helyére vonatkozó speciális szabályok időbeli hatályának meghosszabbítása tekintetében. Ezt követte a szolgáltatások teljesítési helyére vonatkozó szabályokat módosító 2008/8²¹-as tanácsi irányelv, illetve – a Közösség más tagállamában honos adóalanyoknak történő – áfa-visszatérítés szabályait részletező és egyben egy új áfa-visszatérítési rendszer kereteit meghatározó, 2008/9.²² számú tanácsi irányelv. A jogszabályt módosította továbbá a 2008/117²³-es számú direktíva az áfa csalás elleni küzdelem jegyében, mely elsősorban a tagállami adóhatóságok részére benyújtandó áfa összesítő nyilatkozatok tekintetében tartalmazott új szabályokat. E szerint, a Közösségben honos adóalanyok a közösségi termékértékesítésekre és szolgáltatás nyújtásokra vonatkozóan havonta nyújtanak be összesítő nyilatkozatot az adóhatóság felé. A Bizottság a Közösségen belüli termékbeszerzések vonatkozásában engedélyezte ugyanakkor a tagállamoknak azt, hogy – választásuk szerint – csupán negyedéves időszakokban kérjék az összesítő nyilatkozatokat azon adózóktól, akiknek a – megelőző

¹⁹ Paul Quigley: The New European VAT Directive, in: International VAT Monitor, (Volume 18), No 3, May/June 2007, p. 158-162.

²⁰ Council Directive 2006/138/EC of 19 December 2006 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the period of application of the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services OJ L 384 of 29 December 2006.

²¹ Council Directive 2008/8/EC | of 12 February 2008 | amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services OJ L 44 of 20 February 2008)

²² A TANÁCS 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

²³ Council Directive 2008/117/EC of 16 December 2008 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra- Community transactions OJ L 14 of 20 January 2009

négy negyedév bármelyikében – negyedéves beszerzésre vonatkozó teljes forgalmuk áfa nélkül számított összege nem éri el az 50.000 Eurót. Az opció a szolgáltatások Közösségen belüli igénybevételére is vonatkozott, azonban az 50.000 Eurós összeghatár előírása nélkül.

Az irányelv további, az adócsalás elleni küzdelem témakörében keletkezett módosításait jelentett a Tanács 2006/69. számú irányelve²⁴, mely a Közösségen belüli termékértékesítést megelőző adómentes termékimport szabályait – az ú.n. 4200-ás, felfüggesztett vámeljárást – érintette, valamint a Tanács 2010/23-as számú irányelve²⁵, ami a tagállamok számára lehetőséget teremtett a széndioxid kvótákra vonatkozó kereskedelemmel érintett szektorban a fordított adózás bevezetésére. E három jogszabályt a következő fejezet, a Bizottságnak az adócsalás, illetve adóelkerülés elleni küzdelem jegyében kialakított stratégiája, kommunikációi, illetve azok értékelése keretében részletesen tárgyalja. Az irányelv legutóbbi jelentős módosítását a számlázási szabályokra vonatkozó változásokat tartalmazó, 2010/45. számú tanácsi irányelv²⁶ jelentette.

Mindezek alapján megállapíthatjuk, hogy bár a direktíva részletszabályait illetően történtek bizonyos fokozatos módosítások, annak lényegi koncepcióját, rendelkezéseit illetően a mai napig nem történt átfogó jogalkotási reform, így az átmeneti áfa rendszer szabályai, annak valamennyi előnyével és hátrányával, napjainkban is irányadóak.

II.2. A hatályos magyar szabályozás kialakulásának áttekintése az alapvető rendelkezések vonatkozásában

Mindenekelőtt leszögezhetjük, hogy a hatodik áfa irányelv az általános forgalmi adózás szabályait, annak valamennyi részletét illetően nem határozza meg. Az uniós irányelvek sajátossága ugyanis az, hogy csupán az egyes tagállamok által elérendő, végső eredményeket állapítják meg, vagyis a tárgyalt témakör valamennyi részletét nem szabályozzák. Ezért a nemzeti hatóságoknak az irányelv implementációjakor oly módon kell jogszabályi rendelkezéseiket módosítani, hogy az irányelv által megjelölt célokkal összhangba kerüljenek. A célok konkrét megvalósítása tekintetében azonban – a direktíva által kijelölt jogelvek mentén – már szabadon dönthetnek. Az áfa direktíva emellett több – a későbbiekben részletesen tárgyalt – kérdésben kifejezetten eltérést enged a tagállamoknak az irányelv

²⁴A Tanács 2009/69/EK irányelve (2009. június 25.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek az importtal kapcsolatos adócsalás tekintetében történő módosításáról

²⁵A Tanács 2010/23/EU irányelve (2010. március 16.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek a fordított adózási mechanizmus bizonyos csalásra alkalmas szolgáltatásokra vonatkozó választható és ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosításáról

²⁶Council Directive 2010/45/EU of 13 July 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on invoicing OJ L 189/8 of 22 July 2010

szabályaitól. Ezért az egyes országok rendelkezéseiben – így hazánkban is – eltérések adódnak egyrészt az általános forgalmi adózást illető részletszabályozások terén, másrészt a szabályok bizonyos gyakorlati alkalmazása vonatkozásában.

Mielőtt az áfa csalási és adóelkerülési módok részletezésére rátérnék, szükségesnek tartom néhány, az Európai Unióhoz való csatlakozás kapcsán felmerült új fogalom tisztázását. 2004 május 1. óta Magyarországra is a közösségi szabályozás irányadó, azaz a tagállamok között megszűnt a vámellenőrzés, a tagállamok közötti kereskedelemre a Közösségen belüli beszerzés, illetve a Közösség másik tagállamába történő értékesítés szabályai az irányadóak.

A korábbi áfa törvényben használt *termékexport* jelenleg nem más, mint a hatályos áfa törvény szerint a termékek kivitele *az EU-n kívüli harmadik országokba*, illetve az áfa irányelv hatálya alá nem tartozó területekre. A tagállami, az áfa irányelv hatálya alá tartozó területekre történő árukivitel pedig megkülönböztetésül *„Közösségen belüli termékértékesítésnek”* (Intra-Community supply) nevezik. A termékexport valamennyi tagállamban *adómentes*. Akkor is ez a helyzet, ha az eladó egy tagállami vevőnek értékesíti ugyan áruját, de a tőle kapott megbízás alapján a tényleges szállítás az EU-n kívüli harmadik országba történik, hiszen a termék elhagyta a Közösség területét. Ugyanakkor a „Közösségen belüli termékértékesítés” után, szemben a tagállamon belüli, belföldi termékértékesítésekkel a *Közösségen belüli, áfaalany-társaságok között bonyolódó termékértékesítés* ú.n. „0 százalékos áfával” járó értékesítés, vagyis egy adómentes tranzakció, – az értékesítéshez felhasznált beszerzéseket terhelő áfára vonatkozó – adólevonási joggal.

Tehát az eladó adómentesen értékesíti áruját – ami egyebekben, adómentesség hiányában az átmeneti áfa rendszer szabálya szerint a *célország államában adózna* -, mely után a megmaradó input (a beszerzéseit terhelő, korábban felszámított) adó összegét visszaigényelheti. Ehhez két feltétel teljesülése szükséges:

- a vevő saját országában, az ügylet időpontjában áfa-alanyként nyilvántartott, vagyis rendelkezik érvényes Közösségi adószámmal és
- az adásvétel tárgyát képező áruk – melyeket akár az értékesítő, akár a beszerző fuvaroz, vagy fuvaroztat el – ténylegesen elhagyták az eladó országát (ezeknek bizonyítására az országok általában szállítólevelet kérnek).

A hatályos áfa törvény szerinti *termékimport* a termékeknek *az EU területére* történő behozatala a Közösség területén kívülről (az ú.n. *harmadik országból*). A tagállamokból

történő behozatalt ezért megkülönböztetésül „**Közösségen belüli beszerzésnek**” (Intra-Community acquisition) hívják.

A Közösségi értékesítés utáni áfát a beszerző, vevő fél fizeti meg, mivel a **Közösségen belüli termékbeszerzések** áfa kötelesek. Abban az esetben azonban, ha az importált árut egy másik tagállamba történő adómentes *továbbértékesítés céljából* hozták be, az importőr – a fentebb már hivatkozott, 42-es, felfüggesztett vámeljárás keretében – mentesül az adókötelezettség alól (ez majd a célországban fog megtörténni). Tehát az Európai **Közösség tagállamaiból történő beszerzés** esetén főszabály szerint (amennyiben az ügylet **adóalanyok között** bonyolódik), a beszerzőnek Magyarországon *áfa befizetési kötelezettsége* keletkezik, a termékekre vonatkozó belföldi áfa kulcs alkalmazásával, ha bizonyos meghatározott **feltételek együttesen** érvényesülnek:

- a terméket az egyik tagállamból egy másik tagállam területére fuvarozta el, akár az eladó, akár a vevő, vagy bármelyikük megbízásából harmadik személy;
- az eladó a saját tagállamában nem választott alanyi adómentességet;
- a vevő áfa alany (kivéve a kizárólag adólevonásra nem jogosító tevékenységet végző adóalanyt, az alanyi adómentességet választott adóalanyt, valamint a mezőgazdasági különleges jogállású adóalanyt); vagy
- olyan, nem adóalany jogi személy (az ú.n. **speciális vevői kör**, melynél csak meghatározott beszerzési értékhatárt meghaladóan beszélhetünk Közösségen belülről történő beszerzésről, mivel ez olyan adóalanyi kör, amelynek tevékenységéből kifolyólag nincs bevallási, adófizetési kötelezettsége), aki (amely) a Közösségen belülről történő beszerzése után adófizetésre kötelezett;
- az értékesített termék nem fel-, vagy összeszerelés tárgyául szolgáló termék.

Az adót magának az adóalanynak kell bevallania és megfizetnie.

A Közösségen belüli beszerzést terhelő fizetendő áfa tekintetében ugyanakkor az adóalanyok – az Áfa tv. 120. § b) pontja alapján – a beszerzett termékhez kapcsolódó előzetesen felszámított adó tekintetében adólevonási joggal is rendelkeznek.

A beszerző tehát nem csupán felszámítja az áfát (a belföldi szabályoknak megfelelő kulccsal), de ugyanabban az adó-megállapítási időszakban rögtön levonásba is helyezheti azt, amennyiben az adólevonási jog gyakorlásának feltételei fennállnak. Amennyiben azonban az adóalany nem, vagy nem teljes mértékben az adóköteles gazdasági tevékenysége keretében, annak érdekében használja fel a terméket, az adólevonási joggal nem, vagy – az arányosítás szabályai szerint – csak részben élhet.

A közösségi ügyletek esetén további eltérés a belföldi adózáshoz képest abból adódik, hogy jelenleg – az Art. 8. mellékletében foglalt szabályok szerint – a vállalkozásoknak a Közösségen belüli termékértékesítéseikről-és beszerzéseikről, valamint szolgáltatásnyújtásaikról és igénybevételeikről negyedéves és havi áfa bevallók esetén a rendes bevallásuk mellett kell az ú.n. „**összesítő nyilatkozataikban**” adatot szolgáltatniuk. Ez azt jelenti, hogy az adatszolgáltatást a belföldi tranzakciók révén havi bevalló havonta, a negyedéves áfa bevalló pedig negyedévente teszi meg a tárgyidőszakot követő hó közepéig, amennyiben az adott időszakban a cég közösségi kereskedelmet folytatott. A közösségi tranzakciókat ugyanakkor az összesítő nyilatkozat mellett, a havi, vagy negyedéves (az éves áfa forgalom volumene alapján megállapított gyakoriságú) normál áfa bevallásában minden társaságnak szerepeltetnie kell. A bevallás(ok)ban feltüntetett közösségi tranzakciók egy hónapra, illetve negyedévre összesített összegének pedig optimális esetben meg kell egyeznie a negyedéves összesítő nyilatkozatban feltüntetett adatokkal. Amennyiben nagyobb eltérések adódnak az adatok között, az már adóelkerülésre utaló jel a hatóságok számára. Ez a kérdés azonban már átvisz minket a következő, az adócsalás és adóelkerülés egyes formáival foglalkozó témakörre, így azt a későbbi, III. fejezet ismerteti majd részletesen.

E helyütt kell még kitérnünk a **fordított adózás** szabályaira is, vagyis azokra az esetekre, amikor – szemben az egyenes adózás rendelkezéseivel – az adót nem a terméket értékesítő, szolgáltatást nyújtó adóalany – vagyis a teljesítésre kötelezett fél – számítja fel és fizeti meg az adóhivatal felé, hanem a termék vevője, a szolgáltatás igénybevevője lesz az, aki az adó felszámításáról és befizetéséről gondoskodik. A vevő ugyanakkor – hasonlóan a normál, egyenes adózás szabályaihoz – az adólevonási joghoz kapcsolódó feltételek megvalósulása esetén egyúttal adólevonási jogával is élhet a befizetendő áfa vonatkozásában. Tekintettel azonban arra, hogy általános forgalmi adót csupán az adóalanyok számíthatnak fel az áfa rendszerében, ezért a fordított adózás akár termékértékesítés, akár szolgáltatásnyújtás esetén csakis adóalanyok között értelmezhető. Ebben az adózási konstrukcióban természetesen a vevő, megrendelő lesz az összesítő nyilatkozat benyújtására kötelezett adóalany is. A fordított adózás szabályai között megkülönböztetést tehetünk a szerint, hogy a tranzakció csupán a belföldi adóalanyok közötti termékértékesítéseket, szolgáltatásnyújtásokat – az áfa tv. 142. §-ában foglalat tranzakciókat – érinti, (így például a hulladékértékesítést, a gabona, illetve élősertés értékesítést, vagy az olyan ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásokat, melyek építési engedély kötelesek, vagy ingatlan bővítésére, átalakítására irányulnak), vagy az a közösségi tranzakciókra vonatkozik. Az áfa törvény kifejezetten a közösségi termékértékesítések tekintetében mondja ki a fordított adózásra vonatkozó kötelezettséget például a fel- vagy összeszerelés tárgyúul szolgáló termékek, illetve a gáz, vagy villamos energia

vonatkozásában – az áfa tv. 139. §-a alapján – míg a közösségi szolgáltatásnyújtások esetén már külön – a tv. 140. §-ában – rendelkezik.

A magyar általános forgalmi adó vonatkozásában tehát az elmúlt időszak egyik nagy változását a 2004. május 1-i uniós csatlakozásunk hozta meg, amikor a jogharmonizáció során, a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó szabályozást át kellett ültetni az akkoriban hatályban lévő, 1992. évi LXXIV. Áfa törvénybe (a továbbiakban: régi áfa törvény). Ezzel a törvény terjedelme a felével megnőtt és a korábbinál jóval bonyolultabb szabályok kerültek be, így a többször módosított törvény már-már átláthatatlan szabályrengeteggé vált.

A 2008. január 1-jétől hatályos 2007. évi CXXVII. számú áfa törvényben (a továbbiakban: új áfa törvény) több részletszabály – esetenként lényegesebb kérdésekben is – módosult, de az áfa alapelvei nem változtak meg. Szerkezete ugyanakkor jelentősen átalakult, különös tekintettel a 2006. novemberben életbe lépett új áfa irányelv szabályozására, így a jogszabály szövege már jobban követi az új irányelv felépítését.

Ugyan az új áfa irányelv a fentiek szerint átfogóbb változtatásokat nem vezetett be, mégis érdemes áttekintenünk azokat a fontosabb változásokat, melyek témánk későbbi tárgyalása során jelentőséggel bírnak majd. Így érdemes kiemelni a csoportos adóalanyiság kérdéskörét, melyet az áfa törvény 8. §-a szabályoz az új áfa törvény hatályba lépése óta változatlan formában. 2008. január 1-től az adóalanyiság hatálya kiszélesedett, amennyiben ide tartoznak a pénzüintézetek mellett a belföldön letelepedett adóalanyoknak minősülő – az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 178. § 17. pontja szerinti – kapcsolt vállalkozások is. Az új áfa törvény meghatározta az adóalanyiság létrejöttéhez szükséges kritériumokat, csoportkényszert azonban – egyes más tagállamokkal ellentétben – nem vezetett be, ezért az egyébként kapcsolt vállalkozási viszonylatban lévő adóalany dönthet úgy is, hogy a csoporton kívül maradó adóalany státuszt kap, vagyis a csoport tagjává nem válik (habár a vonatkozó felelősségi szabályok a csoporttagokkal megegyeznek ekkor is).

Új rendelkezésként került bevezetésre továbbá a 11. § (2) d) bekezdésben foglaltak alapján, az adóalany megszűnésének és az apportnak a termékértékesítésként történő minősítése.

Fontos szabályként fogalmazta meg a jogalkotó az adófizetési kötelezettség – vagyis a teljesítés – időpontját, melyet az 55. § (1) bekezdésében foglalt főszabály szerint az adóztatandó ügylet tényállásszerű megvalósulásához kötött. Egyes speciális ügyletek esetén ugyanakkor külön teljesítési időpontot is nevesít a törvény, melyek közül a zárt végű lízingekre vonatkozó, az Áfa tv. 10. § a) pontjában foglalt szabály egyértelműbbé vált, amennyiben az adófizetési kötelezettség

keletkezésének időpontjaként kifejezetten a birtokbaadás időpontját jelölte meg (szemben a korábbi törvényben a tulajdonba, avagy birtokbaadás időpontjának kettős megjelölésével).²⁷

Módosult továbbá a fordított adózás – amikor is az adó felszámításáról és megfizetéséről nem az eladó, hanem a vevő gondoskodik – szabályozása is. Ehelyütt kell megjegyeznünk, hogy ezekben az esetekben ugyanis az adófizetési kötelezettség időpontja a teljesítést tanúsító számla kézhezvételének, az ellenérték megfizetésének, vagy a teljesítést követő hónap 15. napja lett, a szerint, hogy melyik esemény történt elsőként az áfa tv. 60. § -a értelmében.

A fordított adózás rendszere az új áfa törvényben is változatlan maradt, vagyis – az áfa irányelv rendelkezéseivel összhangban – megmaradt a kizárólag belföldi adóalanyok közötti jogügyletekre, a belföldi és közösségi adóalanyok közötti ügyletekre, valamint a belföldi magánszemélyek és harmadik országban honos adóalanyok, illetve harmadik országban honos magánszemélyek és belföldi adóalanyok közötti tranzakciók szerinti felosztás. A fordított adózás hatálya alá eső termékértékesítések és szolgáltatások köre ugyanakkor több ponton bővült. A fordított adózás szabályait és annak az adócsalás elleni küzdelemben játszott szerepét a VI. fejezet a későbbiekben részletesen is tárgyalja.

További fontos változás volt az új áfa törvényben az adóalap változásának esetén kibocsátandó helyesbítő és sztornószámlák helyett a bizonylatok módosítására és érvénytelenítésére vonatkozó rendelkezések, valamint a – valamely vevő felé egy teljesítési napon, illetve egy adó-megállapítási időszakban végrehajtott ügyletekről kiállított – gyűjtőszámla fogalmának bevezetése.

Szintén új szabályként került beiktatásra az áfa tv. 87. §-a az adólevonásra nem jogosító – a tevékenység közérdekű, vagy speciális jellegére tekintettel – adómentes ügyletekhez kapcsolódó termékértékesítések vonatkozásában. Az új rendelkezés szerint ugyanis – a korábbi adófizetéssel, majd azt követő korrekcióval szemben – adómentes az a termékértékesítés is, mely olyan termékhez kapcsolódik, aminek adótartalmát az adóalany már a beszerzéskor sem tudta levonni (mert beszerzés adólevonásra nem jogosító tevékenységhez történt, vagy, mert a beszerzés is adólevonási tilalom alá esett).

Az áfa törvény későbbi módosításai közül kiemelendő a fordított adózás hatályának kiterjesztése 2011. január 1-i hatállyal az üvegházhatású gázok kibocsátására jogosító forgalomképes vagyoni értékű jogok – jellemzően széndioxid kvóták – átruházására, valamint a használt akkumulátorok és elemek értékesítésére vonatkozó tanácsi direktíva rendelkezései alapján. Emellett legutóbb 2012. július 1., illetve 2013. április 1. napjától kezdődően vezette be a jogszabály a fordított adózás

²⁷ Dr. Farkas Alexandra in Adóvilág 2008/01-02

szabályait egyes, a törvény mellékleteiben felsorolt mezőgazdasági termékek – így például kukorica, búza, egyéb gabonafélék, sertés, növényi zsírok, stb. – tekintetében.

Szintén különös jelentőséggel bírt a szolgáltatásnyújtásra vonatkozó teljesítési hely szabályainak teljes, átfogó átalakítása, a határon átnyúló tranzakciók tekintetében, melyet az áfa irányelv vonatkozó módosítása indokolt. Konceptcionális változtatásként jelent meg az, hogy a jogszabály már különbséget tesz az adóalanyok és a nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatások között, illetve részletesen meghatározza, hogy valamely nem adóalanyt (például speciális áfa alanyt) mikor kell a teljesítési hely szabályai szerint mégis adóalanyként tekinteni. Míg főszabály szerint a nem adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások teljesítési helye az lett, ahol a szolgáltatás nyújtója letelepedett – összhangban a korábbi szabályokkal -, az adóalanyok részére nyújtott szolgáltatások teljesítési helye már a vevő, a szolgáltatást igénybevevő adóalany letelepedési államában adózik.

Végül 2011. január 1. napjától lépett életbe az új áfa irányelv 132. cikk 1. bekezdés f) pontjában foglaltak alapján az együttműködő közösség intézménye. Ez egy olyan – az áfa csoporthoz hasonlóan – adólevonási joggal nem rendelkező, az adóhatóságnál történt regisztráció alapján létrejövő szervezet, amely valamely, a tagok által megfogalmazott, közös cél érdekében jön létre. A közösségen belül a szolgáltatások adómentesen nyújthatóak a tagoknak, amennyiben azok nem adóalanyok, vagy a szolgáltatás igénybevétele kizárólag tárgyi adómentes tevékenységekhez történik. A nyújtott szolgáltatások ellenértéke azonban nem haladhatja meg a közösségnél felmerült költséget, vagyis árrés felszámítására már nincsen lehetőség. A közösségben ugyanakkor – szemben az áfa csoport rendelkezéseivel – részt vehetnek a külföldön honos adóalanyok is.

Fentiek alapján látható tehát, hogy új áfa törvényünk több lényeges módosításon is átesett, összhangban az új áfa irányelv rendelkezéseivel. Kérdésként merülhet fel ugyanakkor az, hogy az adócsalás és adóelkerülés elleni küzdelem jegyében még milyen további rendelkezések bevezetése lehet majd – összhangban az Európai Unió törekvésekkel és a nemzetközi tapasztalatokkal – szükséges a jövőben. Minden olyan rendszer ugyanis, amelynél az egyik tagállamban kell megfizetni azt az adót, amelyet a másik tagállamban igényelnek vissza, eleve magában hordozza az adókikerülés lehetőségét.

II.3. Az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelemre vonatkozó bizottsági javaslatok és stratégiák változása, kialakulásuk napjainkra

Az Európai Bizottság már a 2000. évben kiadott, az áfa szakterületen az adóhatóságok közötti adminisztratív együttműködést tárgyaló jelentésében²⁸ 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 egyre kiterjedtebb méreteket öltenek. A Bizottság vizsgálata a tagállami adóhatóságok ellenőrzési hatékonysága tekintetében több problémát is a felszínre hozott. Így különösen azt, hogy a tagállamok kevésbé tudták adaptálni ellenőrzési rendszereiket a Közösségen belüli kereskedelem kihívásaihoz és – bár a közösségi ellenőrzési rendszerek kétség kívül a tagállami ellenőrzések részévé váltak – továbbra is ragaszkodtak az egyes tagállami ellenőrzési sajátosságaikhoz, miközben nem rendelkeztek a szükséges eszközökkel a határon átnyúló tranzakciók vizsgálatához. Emellett a tagállami hatóságok limitált erőforrásokkal rendelkeztek, melyeknek jó kiegészítésül szolgálhattak volna az egyes kockázatelemzési technikák, illetve az elektronikus ellenőrzési megoldások. Ezeket ugyanakkor nem minden tagállam tudta bevezetni. Pozitív elemként emelte ki ugyanakkor az adóhatóságok közötti áfa információcsere rendszer bevezetését (VAT Information Exchange System – VIES), mely segíti a közösségi ellenőrzések lefolytatását. A tagállamok közötti, nem automatikus információcsere időigényessége azonban hátráltatta az adóellenőrzések hatékonyságát. Ezért a Bizottság úgy látta, hogy az a helyzet állt elő, amikor – dacára az egyébként jelentős tagállami ellenőrzési kapacitásoknak – az adócsalók egy teljesen szabad közösségi piacon tevékenykedhetnek, míg a tagállami adóhatóságok továbbra is a saját tagállami kereteiken belül működnek.

Mindezek alapján javasolta a tagállamok között az adminisztratív együttműködés keretinek kiszélesítését, az adócsalás elleni közös fellépést, az egyes közösségi adószámoknak a Bizottság internetes portálján keresztül történő ellenőrzésének lehetővé tételét.

A Bizottság jelentését követően a Pénzügyminiszterek Tanácsa (ECOFIN Council) 2000. év június 5-i határozatában arra kérte a Bizottságot, hogy dolgozzon ki javaslatokat az adócsalás elleni küzdelem eszközszerének fejlesztésére.

Ennek keretében a Bizottság elfogadta az általános forgalmi adózás területét érintő kérdésekben történő adminisztratív együttműködésről szóló **1798/2003. számú rendeletét**²⁹ – majd a rendelet

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

²⁹ Regulation (No 1798/2003) on administrative cooperation in the field of VAT

végrehajtására vonatkozó 1925/2004-es tanácsi rendeletet -, mely 2004. január 1-jén lépett hatályba. A jogszabályok tovább erősítették a tagállami hatóság közötti együttműködés lehetőségeit, például az egyes konkrét ellenőrzések indítására, valamint azok eredményeire, a spontán információcserére és az egyes adóellenőrök közötti közvetlen kapcsolatok elősegítésére vonatkozóan, illetve meghatározták a kérdések és válaszok formai követelményeit. Mindezek eredményeként az adóhatóságok közötti együttműködés jelentős mértékben megerősödött és az áfa csalás elleni kérdésekben a tagállami hivatalok mindennapi életének részévé vált.

Emellett a Bizottság az elmúlt években az adócsalás elleni küzdelem jegyében több javaslatot is kidolgozott.

A 2004-ben kiadott, az általános forgalmi adózás területét érintő adminisztratív együttműködésre vonatkozó dokumentumában³⁰ már átfogó jelentést adott az adócsalás elleni küzdelem lehetőségeinek, valamint a határon átnyúló, legsúlyosabbnak tekinthető adócsalási konstrukció, az úgynevezett hiányzó kereskedős (missing trader fraud), illetve körbeszámlázásos áfa csalási (carousel fraud) konstrukciók bemutatásának. Kifejtette továbbá, hogy a hivatkozott csalási mechanizmusok a 10 új európai tagállam – köztünk hazánk – csatlakozását követően várhatóan még kiterjedtebbé válik majd.

Az áfa csalás elleni küzdelem lehetséges megoldásaként két fejlesztési irányt jelölt meg a Bizottság. Az egyik útnak az áfa beszedés és ellenőrzés rendszerének radikális átalakítását, míg a másik opcióként az áfa rendszer működésének alapjaiban történő átalakítását jelölte meg. Az áfa beszedés eszközeinek fejlesztési irányaként jelölte meg a tagállamok közötti VIES információcsere rendszer hatályának kiterjesztését a közösségi szolgáltatásnyújtások területére, valamint a rendszerbe történő adatfeltöltés – az adóbevallási időszak végétől számított 3 hónapos – időtartamának lecsökkentését. További irányként említette a tagállami kockázatelemzési rendszerek fejlesztését, mely révén a tagállami adóhatóságok ellenőrzési kapacitásaikat a leginkább kockázatos adózók vizsgálatára fordíthatják, valamint – összhangban a gazdasági élet szereplőinek automatizált rendszereivel – az elektronikus ellenőrzések minél szélesebb körű alkalmazását.

A Bizottság a hiányzó kereskedős (illetve körbeszámlázásos) áfa csalási struktúrák elleni harc jegyében e dokumentumában már kifejezett ajánlásokat is tett a tagállamoknak. Így javasolta a gyanús vállalkozások ellenőrzését már azok áfa regisztrációjakor, annak érdekében, hogy a társaságok piacra jutását már a lehető legkorábbi időpontban megelőzzék. A hiányzó kereskedős modellekre történő speciális adózó profilok kialakítása révén indítványozta a kockázatelemzési

³⁰ COM(2004) 260 final on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud

rendszerek fejlesztését, valamint a fizetendő adó összegét meghaladó előzetesen felszámított áfa kiutalásra vonatkozó tagállami rendszerek átalakítását annak érdekében, hogy a kiutalás csak az esetlegesen gyanús tranzakciók ellenőrzésének lezárását követően történjen meg.

Hasonlóan támogatta az egyes tagállami hivatalokon belül külön áfa csalás elleni szervezeti egységek kialakítását, valamint az észlelt hiányzó kereskedőktől történő adóbeszedés hatékonyságának növelését.

Az áfa rendszer működésének univerzális átalakítására vonatkozóan is megjelölt bizonyos – a tagállamok, illetve akadémikusok által indítványozott – lehetőségeket. Így bemutatta a tagállamok közötti, adóalanyokat érintő – B2B³¹ – tranzakciókat illető áfa fizetés felfüggesztésének lehetőségeit az ügyletek áfa fizetési kötelezettség alóli teljes mentesítése, avagy a fordított adózás bevezetése révén. Már ekkor is készültek azonban olyan hatástanulmányok, melyek rámutattak, hogy a konstrukciók alkalmazásuk esetén új csalási módozatoknak adhatnának teret, melyek már a kiskereskedelmi szektort érintenék és az adóhivatalok részéről valószínűsíthetően további jelentős ellenőrzési kapacitásokat igényelnének.

További opcióként jelölte meg a tagállamon belüli adóalanyokat érintő ügyletek vonatkozásában a csak egyes szektorokat érintő, célzott fordított adózási mechanizmus bevezetését, valamint a közösségi tranzakciók részlegesen, vagy teljes egészében történő adókötelessé tételét. Már ekkoriban is világossá vált azonban, hogy ez utóbbi két megoldás szükségessé tenné egy olyan jellegű elszámolási rendszer kialakítását, melyben az adóalany által a székhelye – vagyis az eredet országa – szerinti tagállamból a célország, vagyis a vevő tagállamának adóhatóságához lehetne továbbítani.

Végül rámutatott az adólevonási jognak az – eladó általi – adófizetési kötelezettség teljesítéséhez, vagy az ellenérték megfizetéséhez történő kapcsolásának lehetőségére.

Az adócsalás elleni küzdelem jegyében további, átfogó stratégiai dokumentumot – akkoriban még a közvetett és közvetlen adók területét együttesen érintően – 2006-ban dolgozott ki az Európai Bizottság³².

A javaslat amellet, hogy szintén kiemelte a határon átnyúló, körbeszámlázásos áfa csalás veszélyeit már arra is rámutatott, hogy a csalási konstrukció tovább fejlődött, amennyiben abban egyre gyakrabban vesznek részt a Közösségen kívüli, harmadik országban honos szereplők is.

³¹ Business to business

³² COM(2006) 254 final concerning the need to develop a coordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud

A bizottsági dokumentum nyomán fordulópontot jelentett az **ECOFIN Tanács 2007. év június 7-i döntése**, melyben az *áfa csalás elleni küzdelem jegyében két fő területet definiált*: a hatályos áfa rendszer megerősítését szolgáló, *konvencionális eszközök*, valamint a *hosszabb távú, stratégiai eszközök* kialakítását, melyek az áfa rendszer egészének módosítását célozzák. A Tanács rámutatott továbbá arra, hogy hosszú távú stratégiai célként a célország szerinti adózás bevezetését a tagállamok többsége nem támogatja, míg az eredet szerinti adózást ugyanakkor a többség megfelelőnek találja. Felhívta ugyanakkor a Bizottságot arra, hogy vizsgálja meg mind az eredet szerinti adózás koncepciójának kötelező, vagy opcionális jelleggel történő általános bevezetésének, mind a célország szerinti adóztatás hatásait.

2007. március 29-én a Bizottság elő ízben szervezett olyan széleskörű, az adócsalás elleni harc témakörét felölelő konferenciát, melyen az egyes európai gazdasági társaságok képviselői is részt vehettek és kifejtették véleményüket. A társaságok és az adóhatóságok képviselői már itt arra a következtetésre jutottak, hogy az adócsalás elleni harc a felek közös érdeke, melyben a vállalkozások segíteni kívánják az adóhatóságok tevékenységét.

A tanácsi döntést követően, 2007-ben a Bizottság az áfa csalás elleni küzdelem jegyében újabb stratégiai megoldásokat dolgozott ki³³.

Ehhez kapcsolódó munkaanyagában pedig már több, a rövid távú csalás elleni küzdelemre vonatkozó intézkedést is javasolt az adóhatóságok részére³⁴. Ezek többsége az adóhatóságok közötti adatcserét érintette, mint például az áfa összesítő nyilatkozatok benyújtására előírt időtartamok lerövidítését, az egyes adóhatósági adatokhoz történő közvetlen hozzáférési jog kialakítását, az automatikus információcsere bevezetését a harmadik tagállamokba történő értékesítések tekintetében is, a küldött információk körének kiszélesítését. Bizonyos rendelkezések ugyanakkor az áfa irányelv alapvető szabályainak módosítását célozták, mint például a 167. cikkben foglalt adólevonási jognak az ellenérték megfizetéséhez kapcsolása, vagy a 183. cikkben szabályozott, a pozitív elszámolandó adó kiutalásának megtagadása és csupán a következő időszakra átvihető követelés – vagyis a pozitív elszámolandó adó görgetésének – engedélyezése az adócsalással érintett ügyekben. Kiemelte ugyanakkor, hogy ezek bevezetése során figyelemmel kell lenni az Európai Tanács azon törekvéseire, hogy a vállalkozások adminisztratív terheit 2012. év végéig 25 %-kal csökkentsék³⁵. A Bizottság már ebben a dokumentumában jelezte továbbá azt, hogy a

³³ COM (2007)758 final

³⁴ SEC (2007) 1584

³⁵ COM (2007)23 final, 24.1.2007.

körbeszámlázásos áfa csalás elleni küzdelem egyik hatékony eszközének tekintené az – új áfa direktíva 205. cikkében foglalt – egyetemleges felelősségi szabályok hatályának kiterjesztését kifejezetten a csaláshoz kapcsolódó ügyletekre.

Rámutatott továbbá arra, hogy a – jogkövető – vállalkozások és az adóhatóságok közötti partneri kapcsolat külön szerződések megkötésével történő kialakítása olyan előnyös helyzetet eredményezhetne, mely az adóhatóságok számára többlet információt, a jogkövető társaságok számára pedig szintén bizonyos előnyöket (így például az adó gyorsított kiutalását, bizonyos adminisztratív terhek elhagyását, vagy az ellenőrzések gyakoriságának csökkentését).

2008-as kommunikációjában a Bizottság már az áfa rendszer átalakítására tett javaslatokat az adócsalás elleni küzdelem érdekében³⁶. Dokumentumában a célország szerinti adóztatás tekintetében egy olyan rendszert dolgozott ki, mely a belföldi tranzakciók vonatkozásában megtartaná az egyes tagállami adókulcsokat, míg a határon átnyúló, közösségi ügyletek tekintetében általános jelleggel egy 15 %-os adókulcsot alkalmazna. Amennyiben valamely tagállam az adott ügyletre magasabb kulcsot alkalmazna, a különbség nála maradna, amennyiben azonban alacsonyabbat, a különbség az adóalanynál pozitív elszámolandó (visszaigényelhető) adóként jelentkezne. Emellett a célország tagállamát illetné minden olyan adóbevételek, mely a felvásárló adólevonási jogának megtagadásából állna elő. Így ki lehetne ugyanis kerülni a gazdasági verseny torzulását, ami az egyes adókulcsok közötti eltérésekből adódna.

Az eredet szerinti adózás tekintetében egy, az 5000 Euró feletti ügyletekre vonatkozóan bevezetendő rendszer hatásait vizsgálta a Bizottság. Mindkét koncepciónál rámutatott ugyanakkor arra, hogy valószínűsíthetően további csalási módok alakulnának ki az új rendszerek kialakítását követően, mely mindkét esetben igen súlyos következményekkel járhatna.

A Bizottság a 2008. év végén kiadmányozott kommunikációjában³⁷ már két konkrét javaslatot dolgozott ki az adócsalás elleni küzdelem jegyében. Első javaslata a harmadik országból feladott, vagy fuvarozott termékeknek olyan, a Közösségbe történő adómentes importjára vonatkozott, amely esetben az importot egy adómentes Közösségen belüli termékértékesítés követi (összefoglaló néven az úgynevezett **4200-ás felfüggesztett vámeljárást**). Ilyenkor az áfa irányelv 143. cikk (1) d) pontja értelmében ugyanis az import után fizetendő adót majd csupán a feladás, fuvarozás rendeltetési államában kell megfizetni. Az áfa irányelv hivatkozott cikke azonban a szabály alkalmazásának részleteit már nem határozta meg, így a tagállamonként kialakult eltérő gyakorlatok, valamint a

³⁶ COM (2008) 109 final

³⁷ COM (2008) 805 final

részletszabályozás hiánya jelentős mértékben hozzájárult a hiányzó kereskedős, valamint körbeszámlázásos adócsalás létrejöttéhez a konstrukció tekintetében. Mindezek alapján a Bizottság a 2009/69. számú tanácsi direktívával részletesen kifejtette a felfüggesztett vámeljáráshoz kapcsolódó áfa adózás elemeit, melynek nyomán a 143. cikk egy további, 2. ponttal egészült ki. E szerint az adómentes termékimportra vonatkozó rendelkezések csak akkor alkalmazhatók, ha az importőr az import időpontjáig meghatározott adatokat – így különösen az import szerinti tagállam által részére, vagy az adóügyi képviselője részére kibocsátott áfa adószámot; a megrendelője, vagy saját részére a termékértékesítés másik tagállamában kibocsátott áfa adószámot; valamint a másik tagállamba történő feladás, fuvarozás bizonyítékait – az import tagállamának adóhatósága rendelkezésére bocsát.

A kommunikáció emellett egy további, kifejezetten a körbeszámlázásos és hiányzó kereskedős csalások visszaszorítására irányuló javaslatot is tartalmazott az *egyetemleges felelősség* tekintetében. Az áfa irányelv 205. cikke értelmében ugyanis a tagállamok lehetőséget kapnak arra, hogy bizonyos esetekben az adófizetésre kötelezett személytől eltérő személyt az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelőssé tegyenek az áfa megfizetéséért. Ezt az opciót a tagállamok az irányelv az adófizetésre kötelezett személyekről szóló – 193-200. cikkek – az egyes vámraktárakhoz kapcsolódó eljárásokban adófizetésre kötelezettek – 202. cikk –, az adóügyi képviselő adófizetési kötelezettsége – 204. cikk – valamint a számla kibocsátójának adófizetési kötelezettsége – 203. cikk – tekintetében vezethetik be. A Bizottság álláspontja szerint ugyanakkor ezen rendelkezés hatálya alá lehet vonni a Közösségen belüli adómentes termékértékesítéseket is, amennyiben az értékesítést végző adóalany nem tesz eleget bizonyos adatszolgáltatási kötelezettségeknek. E szerint az eladó egyetemlegesen felel a közösségi beszerzés után fizetendő áfa megfizetéséért, amennyiben az áfa irányelv 262. és 263. cikkeiben meghatározott összesítő nyilatkozat tételi kötelezettségének nem tesz eleget, vagy az abban foglalt adatokat nem az irányelv 264. cikkében foglalt adattartalommal állítja össze.

Ezt a rendelkezést nem lehetne alkalmazni azonban abban az esetben, ha a vevő az adófizetési kötelezettséggel érintett időszakra vonatkozóan áfa bevallását a közösségi beszerzésre vonatkozó adattartalommal benyújtotta, vagy a közösségi termékértékesítést végző adóalany mulasztását az illetékes adóhatóság előtt megfelelően ki tudja menteni.

A Bizottság nézete szerint egy ilyen, kötelező jellegű, ámbár bizonyos feltételek fennállásától függő rendelkezés beiktatása az áfa irányelvbe az áfa csalás elleni hatékony fellépést tette volna lehetővé

azokban az esetekben, amikor a terméket értékesítő adóalany tudatosan járult hozzá az adókieséshez a beszerzés tagállamában.

Bár az egyetemleges felelősségi koncepciót az adócsalás elleni küzdelem jegyében több tagállam is bevezette tagállami adótörvényébe – így például Anglia és Hollandia – a rendelkezés európai uniós szintű bevezetésére nem került sor, az megmaradt tervezetként.

Sikeresen elfogadták ugyanakkor a tagállamok az adóhatóságok közötti áfa ügyleteket illető adminisztratív együttműködésről szóló **904/2010. számú tanácsi rendeletet**, mely tovább bővítette a tagállamok közötti együttműködés jogi kereteit. A rendelet már egyértelműen meghatározta mindazon adatok körét, melyet a tagállami adóhatóságoknak hazai adatbázisaikban gyűjteniük és a többi tagállam számára hozzáférhetővé kell tenni. A jogszabály egyik legjelentősebb módosítását jelentette az, hogy megteremtette a tagállamok között az adócsalás elleni küzdelem céljából kidolgozott együttműködési forma, az *Eurofisc rendszer* jogi alapjait³⁸. Az új jogintézmény – a korábbi Eurocanet³⁹ és Autocanet rendszerek tapasztalatait felhasználva – a határon átnyúló áfacsalás elleni küzdelem érdekében a tagállamok adóhivatalai közötti gyors információcserét célzó, decentralizált formában működő előrejelzési és gyors reagálású együttműködési formaként alakult ki.

Az Eurofisc rendszer keretében a tagállamok széles körű – így például az áfa összesítő nyilatkozatokból, az adóalanyok áfa bevallásaiból és éves beszámolóikból nyert – adatokat tárolnak, melyhez a többi adóhatóság adócsalás gyanúja esetén hozzáférhet. A platform célja továbbá a közös kockázatelemzési stratégiák kialakítása is. A csalás elleni mechanizmus több pillérből épül fel, melyek: a hiányzó kereskedős és körbeszámlázásos áfa csalás elleni; a gépjármű, hajó és repülőgép kereskedelmet érintő; a vámeljárássokra – mindenek előtt a 4200-ás eljárásra – vonatkozó; valamint az új csalási trendek feltárásával foglalkozó (Observatory) munkacsoportok. Az egyes szekciókban valamennyi tagállam adóhatósága választása szerint vehet részt.

Emellett az új jogszabály pontosította és kiszélesítette a tagállamok között automatikusan cserélt információk körét, biztosított a tagállami adatbázisokban szereplő adatok naprakészségét az adatbázisokban történő regisztráció és azokból történő törlés közös minimumkövetelményeinek meghatározása révén, a VIES rendszer adatkörének kiszélesítését.

³⁸ Az Európai Bizottság 904/2010 számú tanácsi rendelete a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről, 33.cikk., p.8.

³⁹ Az egyes uniós tagállamok adóhivatalai között az adócsalás elleni küzdelem jegyében kialakított, célzott információáramláson alapuló centralizált, multilaterális együttműködés forma.

A legutóbbi intézkedések keretében 2013. július 9-én pedig a tanács elfogadta a **gyors reagálási mechanizmust** (*quick reaction mechanism – QRM*) szabályozó irányelvet. Az új jogszabály az egyes adócsalással érintett szektorokban a Bizottság számára lehetővé teszi azt, hogy a tagállamok által a csalás elleni küzdelem jegyében – az áfa irányelv 395. cikke alapján – az egyes csalással érintett szektorokban bevezetni szándékozott, az adófizetésre kötelezett személyét érintő derogációk keretében a fordított adózás alkalmazását gyorsított eljárásban, a komitológiai ügymenetben fogadja el. Mindezek alapján az egyes derogációkat sürgős esetben, az illetékes bizottsági munkacsoport – a tagállami adóhatóságok képviselőit tömörítő SCAC bizottság (Standing Committee on Administrative Cooperation) – tagjainak személyes összehívása nélkül, akár írásbeli eljárás útján is elfogadhatja.

Az így bevezetett rendelkezések legfeljebb 9 hónapig lehetnek érvényben. A tagállamnak az egyszerűsített eljárás kezdeményezésével egy időben kérelmeznie kell az áfa irányelv 395. cikke szerinti, a derogációk jóváhagyására vonatkozó eljárás megindítását.

Szintén 2013. július 9-i hatállyal fogadta el a tanács, a korábbi, a széndioxid kvóták kereskedelme körében bevezetett opcionális fordított adózási rendszer hatályának kiterjesztését célzó irányelvet. A rendelkezés már több, a hiányzó kereskedős és körbeszámlázásos csalási formulákkal érintett termék – így különösen a számítástechnikai eszközök, mobiltelefonok, mikrochipek, gáz és elektromos áram, valamint azok tanúsítványai, gabonafélék és ipari növények, valamint nyers- és nemesfémek – tekintetében teremt lehetőséget arra a tagállamoknak, hogy választásuk szerint, a fordított adózást bevezessék. A rendszer alkalmazásának hatálya 2018. december 31. napjáig terjed, mely időtartam alatt a tagállamoknak minimum 2 évesig kell alkalmazniuk a fordított adózást.

A pénzügyi és gazdasági válság által felmerült nehézségek nyomán 2010. decemberben a Bizottság elérkezettnek látta az időt, hogy az adónem több évtizedes működését követően széles körű – mind a gazdasági élet, mind a közszféra szereplőit érintő – konzultációt indítson az áfa rendszer jövőjéről szóló zöld könyvével⁴⁰. Mindez azonban már átvezet minket a következő fejezetre, mely a jövőbeli változások irányait, az adócsalás elleni küzdelem lehetséges megoldásait kívánja majd bemutatni.

⁴⁰Zöld Könyv, A héa jövőjéről, Úton egy egyszerűbb, szilárdabb és hatékony héarendszer felé, COM(2010) 695 végleges

III. Az adócsalás fogalma, fajtái, uniós és hazai jellemzői, a kialakulását elősegítő tényezők és feltárásuk, az adócsalás elhatárolása az adóelkerülés és az agresszív adótervezés fogalmaitól

III.1. Az adócsalás kialakulását elősegítő tényezők, a csalási technikák feltárásának jellemzői

A Közösségen belüli áfa csalás napjainkra már aggasztó méreteket öltött az Európai Unión belül. Az Európai Parlament az Európai Bizottságnak és a Tanácsnak az áfa csalás elleni adminisztratív eszközök alkalmazása tárgyában írt jelentése szerint egyes tagállamokban az áfa csalás következtében kialakult költségvetési bevétel csökkenés már elérte a nettó áfa bevételek 10 %-át. Az Európai Bizottság részére a Reckon társaság által 2009. szeptemberben készített tanulmány szerint továbbá az áfa bevételek éves hiánya (az úgynevezett áfa rés) – habár a hiány nem kizárólag az áfa csalásból adódik – évente mintegy 106 milliárd Eurot tesz ki, ami heti szinten mintegy 2 milliárd Euro bevételkiesést jelent az Európai Unióban. A Nemzetközi Áfa Egyesület az áfa bevétel kiesést az unión belül évente mintegy 60-100 milliárd Euró közötti összegre becsli⁴¹.

Emellett az áfa csalás – különös tekintettel a hiányzó kereskedős áfa csalásra – az érintett szektorokban veszélyezteti a jogszerű gazdasági tevékenységet és összességében a gazdasági verseny torzulásához vezet a tisztességtelen kereskedők javára.

Az áfa csalási típusokat taglalva elsőként leszögezhetjük, hogy az adóterületen jellemzően előforduló csalási trendek nagy száma mindenekelőtt az adónem sajátos, közvetett jellegének köszönhető.

Az I. fejezetben már részletezettek szerint a rendszerben minden vállalkozás az általa létrehozott új érték után adózik, míg az adólevonás struktúrája biztosítja, hogy a vállalkozások tényleges adókötelezettsége az általuk hozzáadott érték arányában alakuljon. Emellett a közösségi tranzakciók vonatkozásában a csalási konstrukciók kialakítását külön elősegíti az egységes uniós piac 1993. január 1. napját követő kialakítása, ami az egyes országhatárokon az áruk ellenőrzésének megszüntetésével járt. Ugyan 1990. január 1-jétől a vámellenőrzéseket felváltotta a tagállami adóhatóságok által végzett – mindenekelőtt a társaságok által benyújtott összesítő nyilatkozatok adatain alapuló – adminisztratív ellenőrzés, annak hatékonysága már jelentősebb mértékben az adóalanyok önkéntes együttműködésén múlik.

Szintén az adócsalási konstrukciók kialakulását segíti az áfa rendszer azon szabálya, mely a Közösségen belüli termékértékesítések adómentességét, a 0%-os áfa kulcsú értékesítések keretében

⁴¹ International VAT Association (2007), quoted in European Court of Auditors (2008).

az értékesítéshez kapcsolódó beszerzéseket terhelő – input – áfára vonatkozó levonási joggal teszi lehetővé. Így a határon átnyúló konstrukciókban a csaló társaságoknak nem kell megelőlegezniük az áfát, költségeik minimálisra csökkenthetők.

Nehézséget jelent ugyanakkor a tagállami ellenőrzések szempontjából az a tény, hogy míg a közösségi értékesítéshez kapcsolódó, beszerzéseket terhelő, előzetesen felszámított áfa levonása az egyik – az eredet szerinti – tagállamban történik, addig az értékesítés után az adó megfizetése már a másik – célország szerinti – tagállam joghatósága alá tartozik. Az egyes tagállami adóhatóságok joghatósága az ellenőrzések szempontjából ugyanakkor csak a saját területükön honos gazdálkodó szervezetekre terjed ki, vagyis a más tagállamban honos vállalkozások által folytatott tevékenységek, illetve a tevékenységet végző társaság adatai tekintetében – kivéve természetesen a VIES adatbázisba feltöltött, automatikusan cserélt adatokat – az adóhatóságnak már nemzetközi jogsegélyt kell kérnie. Igen fontos ezért az egyes tagállami adóhatóságok közötti együttműködés, az adatok minél szélesebb körű, automatikus cseréje a határon átnyúló tranzakciók esetében.

Hasonló kihívást jelent a rendszerben az, hogy a közösségi beszerzések után – a fenti, II. fejezetben kifejtettek szerint – az adólevonáshoz való jog feltételeinek fennállása esetén az adóalany a felszámított áfát rögtön levonásba is helyezheti, vagyis a célország tagállamának a továbbiakban nem áll érdekében annak vizsgálata, hogy a tranzakció előzményei ténylegesen jogszerűen történtek –e.

A korábbi II. fejezetben már kifejtésre kerül, hogy a Közösségen belüli termékértékesítéseikről – és beszerzéseikről az adóalanyoknak az egyes adó-megállapítási időszakokhoz igazodva havonta, – egyes tagállamok esetében kéthavonta – illetve negyedévente kell az ú.n. „**összesítő nyilatkozataikban**” adatot szolgáltatniuk. Ezt az adatszolgáltatást a tárgyidőszakot követő, a tagállam által meghatározott időpontig, de legkésőbb egy hónapon belül kell benyújtani, amennyiben az adott időszakban a cég közösségi kereskedelmet folytatott.

Az áfa területén, az adóhatóságok között működő **VIES rendszerbe** a tagállamok feltöltik a náluk honos társaságok Közösségen belüli termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaikra – és egyes tagállamokban, pl. Magyarországon, Spanyolországban, Lengyelországban, Lettországon a közösségi beszerzéseikre, valamint Magyarország esetében a szolgáltatások igénybevételére – vonatkozó adatokat. A tagállamok saját rendszereiben továbbá megtalálhatóak a társaságok Közösségen belüli beszerzésre, szolgáltatás igénybevételére vonatkozó adatok. Végül soron tehát a VIES rendszerben szereplő közösségi értékesítési, szolgáltatásnyújtási adatoknak a tagállami rendszerben szereplő közösségi beszerzési, szolgáltatás igénybevételi adatokkal történő

„összefuttatása” révén ki lehet szűrni az esetleges eltéréseket.⁴² Az adóhatóságoknak az adatok közötti nagy volumenű eltérések már igen alapos okot szolgáltatnak arra, hogy adóelkerülésre gyanakodjanak, nem beszélve arról, ha a rendszerből látszik, hogy míg az eladó közösségi értékesítést vallott, a hazai beszerző az után nem fizetett adót, vagyis a közösségi beszerzés bevallását és továbbértékesítését igyekezett eltitkolni.⁴³

Adócsalásról a kialakult gyakorlat alapján akkor beszélhetünk, ha valamely gazdasági szereplő, adóalany nem vallja be, vagy nem fizeti be a költségvetésbe az általa egyebekben fizetendő adót, illetve eltitkolja az adókötelezettségét, vagy olyan jogellenes, mesterséges adózási konstrukciókat, alakít ki, melyek célja, hogy megakadályozzák az adóhatóságot abban, hogy adófizetési kötelezettségükre fény derüljön, például a hivatalos dokumentumok meghamisítása révén.

Adócsalásról beszélhetünk továbbá akkor is, ha a gazdasági szereplő valamely jogellenes, illetve fiktív cselekményhez kapcsolódóan adólevonási jogát jogellenesen gyakorolja. Az adólevonási jog alapjául a kialakult közösségi gyakorlat alapján ugyanis elsősorban a formailag és tartalmilag hiteles számlák szolgálnak. Ennek oka az, hogy a valóságban is megtalálhatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lennie. Amennyiben tehát a kereskedő a tevékenységéhez beszerzett anyagok, áruk tekintetében valódi, helyesen kiállított számlával rendelkezik, visszaigényelheti az adóhatóságtól mindazt az adót, amely a beszerzett anyagokhoz, árukhoz és az előállítás során felmerült egyéb költségeihez kapcsolódik. Amennyiben azonban a kereskedő tartalmilag hibás számlával rendelkezik, mivel – a gazdasági esemény létrejöttének valamennyi körülményét történő – ellenőrzést követően bebizonyosodik, hogy az egy olyan valótlan gazdasági eseményhez kapcsolódik, melyre vonatkozóan objektív körülmények alapján bizonyítható, hogy a számlát befogadó fél, az adócsalásról tudott, vagy tudhatott, a beszerzéseit terhelő adót nem tudja levonni. Emellett a jogellenesen visszaigényelt adó után – a kialakult közösségi gyakorlat szerint – az adózónak további bírságot, késedelmi pótlékot kell fizetnie.

Az áfa rendszerben problémát jelent azonban az, hogy a társaságok az általános forgalmi adó kötelezettségüknek az önadózás rendszerében pusztán az adóbevallás benyújtásával tesznek eleget. (Kivételt képez ez alól a Közösségen kívülről érkező termékimport, ahol kivetéses áfa adózás érvényesül, melynek beszedése Magyarországon a Nemzeti Adó- és Vámhivatal vámszerveinek

⁴² House of Lords report

⁴³ 4003/2012. számú NAV tájékoztatás ellenőrzési irányok a Nemzeti Adó- és Vámhivatal adóztatási- és vámszerve 2012. évi ellenőrzési feladatainak végrehajtásához (a továbbiakban: 2012. évi NAV ellenőrzési irányok)

hatáskörébe tartozik). Vagyis a vállalkozások ugyan megjelölik a bevallásukban az adó-visszaigénylésre irányuló kérelmüket, az annak alapjául szolgáló számlát és egyéb bizonylatokat ugyanakkor nem nyújtják be automatikusan. (Igaz ezeket nehéz is lenne benyújtani azoknál a társaságoknál, amelyek több tíz/száz tranzakciót bonyolítanak le egy-egy adóbevallási időszak alatt.) A bizonylatokkal ezért az adóhatóságok jellemzően már csupán az adóellenőrzések során találkoznak. Tekintettel azonban arra, hogy az adóalanyok száma nagyon magas – például Magyarországon jelenleg több millió áfa adóalany van – valamennyi társaság valamennyi adó-visszaigénylésének az ellenőrzése lehetetlen feladat.

Szükséges ezért az ellenőrzések céljából kiválasztani azokat a cégeket, akikről már a bevallási adataik alapján feltételezhető, hogy esetlegesen jogszerűtlen tevékenységet folytatnak. További segítséget jelenthet az egyes tagálmokban már kialakult azon gyakorlat, amely révén egyes jogkövető társaságokkal együttműködési szerződést kötnek. Ennek értelmében a társaságok számlázási és belső ellenőrzési rendszereiket teljes mértékben bemutatják az adóhatóságnak, illetve a szerződés időtartama alatt, az adóhatóság kérelmére számlázási adataikat teljes mértékben hozzáférhetővé teszik a hivatal számára.⁴⁴ Minderről azonban a későbbi, az adócsalás, adóelkerülés elleni jövőbeli fellépés lehetőségeit tárgyaló fejezetben részletesebben is kitérek majd.

III.2. Az adócsalás fajtái

Szükséges ugyanakkor az adócsalási konstrukciókat elhatárolnunk az adóalanyok nem szándékolt mulasztásaitól, például a bevallások határidőn túli benyújtásától, vagy a benyújtás vétlen elmaradásától, a bevallásokban tett, vétlen hibáktól, vagy a számlák formai hibáit jelentő, csupán név-, számléírást, hiányosságot jelentő és nem az adóalapot és az adó összegét érintő, vétlen hibáktól. Ezekben az esetekben természetesen a jogalkotók is lehetőséget adnak a korrekcióra, a bevallások önellenőrzés keretében történő módosítása, a mulasztás igazolási kérelemmel történő kimentése, avagy a számlák módosítására révén.

Az adócsalás tekintetében elhatárolást kell tennünk továbbá a mind a határon átnyúló, mind a belföldi kereskedelemben előforduló, normál, *általános adócsalási*, valamint a kifejezetten a határon átnyúló kereskedelmet érintő *hiányzó kereskedős csalási* konstrukciók között.

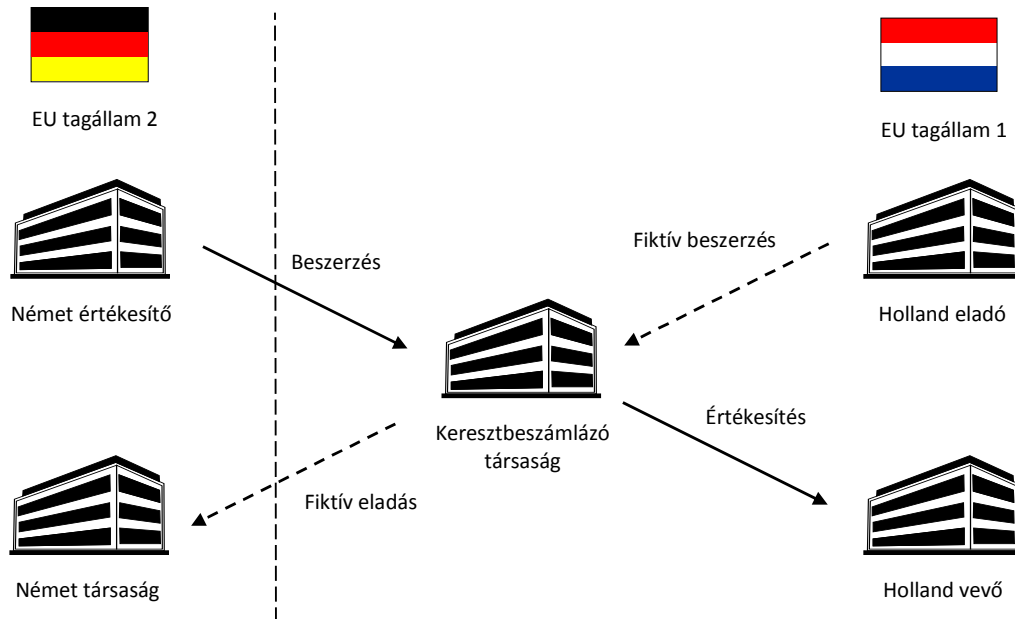
⁴⁴ Az úgynevezett horizontál monitoring rendszer keretében

Az **általános adócsalási formák** között említhetjük meg nemzetközi és tagállamon belüli viszonylatban például a termékek vagy szolgáltatások saját célra – és nem a vállalkozás érdekében történő – felhasználását annak ellenére, hogy a termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódó, beszerzést terhelő – input – áfát az adóalany már részben, vagy egészben levonta. De ide sorolhatók a termékek olyan jellegű értékesítése, illetve a szolgáltatások olyan jellegű nyújtása, mely során az adóalany az ügyletről nem állít ki számlát, vagyis az után adófizetési kötelezettsége nem keletkezik, vagy az adóhátralékok bejelentésének elmulasztása, vagy éppen csökkentett összegű bejelentése. Ide tartozik továbbá a közösségi beszerzések bevallásának elmulasztása, valamint a belföldi, adóköteles termékértékesítéseknek a bevallásban jogellenesen adómentes Közösségen belüli termékértékesítésként, vagy termékexportként történő megjelölése, vagy a termékek az EU egyes tagállamaiból, vagy külföldről történő csempészése, majd a belföldi piacon történő értékesítése. További jellemző közösségi csalási konstrukció a hamis belföldi, vagy közösségi áfa azonosító számok használata, avagy más, egyébként legálisan működő társaság áfa számának – annak tudta nélkül történő – jogellenes felhasználása.

Az általános csalási formák között ki kell emelnünk egy jellemző csalási konstrukciót, a *keresztbeszámlázásos áfa csalást*.

A **keresztbeszámlázásos csalási** konstrukciónál egy valós Közösségen belüli beszerzést követően a belföldi értékesítés után fizetendő áfát csökkentik le úgy, hogy azt fiktív belföldi beszerzési számlákkal és közösségi értékesítésekkel ellentételezik. A közösségi értékesítés helyett (miközben az után nem fizetnek áfát, de a beszerzéseiket terhelő áfát levonják) azonban az árukat belföldön értékesítik a feketepiacon, vagyis áfa felszámítása nélkül.

A konstrukciót az alábbi ábra szemlélteti:



Végül itt kell megemlítenünk az olyan mesterséges, láncolatos, eleinte még pusztán egy tagállamon belül, vagyis a belföldi ügyletek tekintetében kialakult adócsalási sémákat, melyek az úgynevezett fantom társaságok – vagyis olyan vállalkozások, akik az adófizetési kötelezettség keletkezésekor, vagy az adóellenőrzés során eltűnnek – közbeiktatásával alakultak ki.⁴⁵ Franciaországban például már az áfa rendszer bevezetésével szinte egy időben, 1954-ben megjelent ez a csalási típus. Akkoriban a fémhulladék szektorban gyűjtöttek különböző bűnszervezetek, vagy magánszemélyek olyan fémeszközöket, melyeket aztán olyan áfa felszámításával adták a fémgyártó (acélgyártó) társaságoknak tovább, melyet a költségvetésbe nem fizettek be. Az ügyletekhez kapcsolódó számlákat jellemzően hajléktalanok állították ki, akikről röviddel azután, hogy az adóhivatal a csalási mechanizmust feltárta, kiderült, hogy már el is haláloztak. A francia hatóságok úgy igyekeztek az új csalási formát megelőzni, hogy a fémhulladék értékesítést kivették az áfa hatálya alól.

Az ingatlanszektor már szintén az áfa rendszer kialakulását követő, legkorábbi időktől kezdődően fogékony volt a különféle csalási mechanizmusokra. Franciaországban például jellemző volt az, hogy az egyes kisebb építőipari cégek csődbe mentek – habár természetesen nem valamennyien az adófizetési kötelezettség alóli mentesülés szándékával – és fizetésekképtelenné váltak még mielőtt a

⁴⁵ Intra-Community VAT Carousels, Christian Amand and Frederik De Ric in: International VAT Monitor jan/febr 2005.

gazdasági tevékenységük után fizetendő az áfát befizették volna a költségvetésbe. A francia hatóságok válasza erre a konstrukcióra a fordított adózás bevezetése volt.⁴⁶ Meg kell jegyeznünk, hogy a fentiekben felsorolt adócsalási módok közül több, az adóalanynál kialakult jogellenes, bűnös szándék, illetve az adócsalás tárgyi súlya miatt az adójogi jogkövetkezményeken túlmenően már büntetőjogi következményeket is maga után von.

Mindez azonban átvezet minket a határon átnyúló, illetve napjainkban, a harmadik országokban honos adóalanyok részvételével már egyre inkább nemzetközivé váló, jelenleg legsúlyosabbnak tekinthető – és így mindenféleképpen büntetőjogi jogkövetkezményekkel is járó – **hiányzó kereskedős áfa csalás** (missing trader fraud – MTIC fraud), illetve az annak egyik típusaként jellemezhető **körbeszámlázásos áfa csalás** (carousel fraud) témaköréhez. A csalási konstrukciók az uniós áfa rendszerrel majdnem egyidős múltra tekintenek vissza. Kialakulásuk már az 1970-es évekre, a Benelux unió létrejöttéhez köthető.

Az Európai Unió és a közös piac bővítésével, valamint a technikai fejlődéssel párhuzamosan azonban a csalási konstrukciók is egyre inkább fejlődtek, egyre bonyolultabbá váltak.

A hiányzó kereskedős áfa csalás azokra a termékekre, illetve szolgáltatásokra terjed ki, melyek nagy értékűek, ugyanakkor viszonylag könnyen, nagyobb tömegben mozgathatók, vagyis könnyen értékesíthetők egyik tagállamból a másikba. Ilyen terméknek minősülnek különösen a mikrochipek, mobiltelefonok, a gáz és elektromos áram, a telekommunikációs szolgáltatások, játékkonzolok, tabletek, laptopok, gabonafélék, ipari felhasználású magtermények ideértve az olajos magvakat és a cukorrépat is, valamint a nyers és félkész fémtermékek, ideértve a nemesfémeket is.⁴⁷

A csalási forma azonban – a korábbi szektorokat érintő, egyes csalás elleni jogszabály módosítások bevezetése esetén – könnyedén áttérjednek további területekre is, így például egyes tagállamok tapasztalatai szerint a villanykörték, gépjárművek, vagy a földmunkagépek területére.⁴⁸ A hiányzó kereskedős csalási konstrukciók eredetileg csupán a termékértékesítések körét érintették, a legutóbbi időkben azonban a csalási forma már a szolgáltatások területére is elkezdett kiterjedni.

Ennek első állomása a **széndioxid kvótákkal történő kereskedelem** volt – mely az áfa direktíva 2. cikk 1.c. pontja értelmében szolgáltatásnyújtásnak minősül -, majd ezt követte a konstrukciónak a gáz és elektromos áram szektorra történő kiterjedése. A Kyoto Protocol valamennyi részes állam részére kötelezettségként írta elő azt, hogy az üvegházhatású gázok kibocsátását csökkentse és

⁴⁶ Maurice Lauré, Science Fiscale, PUF, 1993, pp. 239-240. és Maurice Lauré, Au secours de la TVA, PUF, 1957, pp. 108-109.

⁴⁷ COUNCIL document, Brussels, 11 July 2013, 2009/0139 (CNS), FISC 133

⁴⁸ VAT Fraud and Technological Solutions by Richard T. Ainsworth, p.2.

ehhez valamennyi állam számára célszámokat határozott meg. A rendszer lehetővé tette ugyanakkor azt is, hogy az egyes államok a számukra kitűzött kibocsátási célok elérése érdekében az üvegházhatású gázokhoz kapcsolódó kibocsátási egységeket vásároljanak olyan államoktól, akik felesleggel rendelkeznek a kibocsátási egységek tekintetében. Így egy új árucikk jött létre, melyhez kapcsolódóan az üvegházhatású gázok kereskedelmének külön piaca alakult ki. Tekintettel arra, hogy az üvegházhatású gázok legjelentősebb fajtája a széndioxid gáz, ezért a köznyelvben csak széndioxid kereskedelmet érintő piacként hivatkoznak a rendszerre.

A széndioxid kvóták kereskedelmére az Európai Parlament és a Tanács 2003/87. számú irányelvének⁴⁹ 12. cikke értelmében az Európai Unióban tagállami rendszereket kellett kialakítani. Emellett 2005. januárban létrejött az európai üvegházhatási gázokra vonatkozó Kvóta Kereskedelmi Rendszer (EU ETS), mely az egyes országok közötti legforgalmasabb kereskedelmi rendszer lett a világon. Az egyes kereskedelmi rendszerekbe történő regisztráció ugyanakkor legtöbb esetben csupán elektronikus, on-line módon történt, melyhez a szisztémák csupán alapvető kontakt információkat kértek, ahol a csalók egyes esetekben mindössze átmeneti – a Yahoo, illetve a Google levelező rendszereken kialakított – e-mail-es elérhetőségüket adták meg.

Emellett a széndioxid kvóták is csupán elektronikus úton léteztek, vagyis a teljes kereskedelmi folyamatot végre lehetett hajtani nagy tömegben akár percek alatt is, mindössze egyetlen számítógép segítségével. Mindez a csaló társaságok számára rendkívül attraktívvá tette ezt a kereskedelmi területet.⁵⁰

A széndioxid kvótákhoz kapcsolódó csalás visszaszorítását követően azonban a csalási mechanizmus története még nem ért véget. Egyes szerzők szerint a hiányzó kereskedős csalás máris elkezdett áttérjedni az internet alapú úgynevezett **VOIP (voice over internet protocol)**, vagyis az internetes-telefon szolgáltatásokra.⁵¹ A VOIP szolgáltatások ahhoz a technológiai családkhoz tartoznak, amelyek az interneten keresztül történő hangátvitelt teszik lehetővé. Ilyen jellegű szolgáltatásokat nyújtanak például a Skype vagy a VOIP Innovations társaságok.

A VOIP szolgáltatást egyfelől magánszemélyek – az úgynevezett B2C, vagyis business to consumer értékesítési konstrukció keretében –, másfelől pedig társaságok – a B2B tranzakciók keretében – vehetnek igénybe. Egyre jellemzőbben fordul elő ugyanis az, hogy az egyes vállalkozások a külföldi szervezeti egységeikkel történő kommunikációhoz is a kedvezőbb árfekvésű VOIP szolgáltatásokat használják.

⁴⁹ Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community

⁵⁰ Ainsworth: CO2 MTIC fraud – technologically exploiting the EU VAT (again), p. 3-4.

⁵¹ Richard T. Ainsworth: MTIC (VAT FRAUD) in VoIP

A szerző álláspontja szerint a VOIP szektort érintő csalás valójában két termékkört érinthet, egyfelől a VOIP szolgáltatásokhoz kapcsolódó, adatátvitelt/illetve fogadást lehetővé tevő elektronikus cikkek, másfelől pedig a vevők által megvásárolt, telefonálásra fordítható perceket. A szerző nézete szerint a VOIP piacot az teszi a körbeszámlázásos csalási konstrukcióra különösen fogékonyá, hogy a szektor nem munkaigényes – eltekintve az egyes adó-vevő berendezések gyártásától – az lényegében csupán a telefonálási egységek megvásárlására terjed ki. A piac jellemzője továbbá az, hogy a telefonálási egységeket igen olcsón lehet megvásárolni, melyeket aztán kissé drágábban lehet továbbértékesíteni.

Véleményem szerint a szektornak éppen ez a sajátossága az, ami – a korábbiakban már bemutatottak alapján – alapjaiban ellentétes a hiányzó kereskedős csalási konstrukciókban kedvelt termékek jellemzőivel, mármint ami a telefonpercek értékesítését illeti. Azok ugyanis az eddigi tapasztalatok szerint nagyobb értékű termékek és szolgáltatások melyeket a B2B szektorban, vagyis adóalanyok között értékesítenek. Ami pedig a szektorban említett másik termékkört, vagyis az adatátvitelt lehetővé tevő elektronikai eszközökhöz kapcsolódó körbeszámlázásos csalást illeti, az álláspontom szerint lényegében nem más, mint az elektronikai eszközök körbeszámlázásos csalással érintett piaca. E vonatkozásban ugyanakkor a – korábbiakban már említett – 2013. július 9-e napján elfogadott fordított adózási konstrukció már lépéseket tett a csalás visszaszorítására.

Meg kell jegyezni ugyanakkor, hogy maga a szerző is rámutat tanulmányában arra, hogy a területet érintő esetleges csalási trendekre, annak volumenére vonatkozóan pontos kimutatások a tanulmány keltéig még nem születtek. A tanulmány jelentőségét mégis az támaszthatja alá, hogy rámutat az egyes interneten keresztül történő kereskedelmi tevékenységekre, az ott értékesített elektronikus termékek és szolgáltatások újszerű sajátosságaira, valamint felhívja a figyelmet az internetes szektor fokozott adóhatósági ellenőrzésének szükségességére.

Mindezek alapján, leszögezhetjük, hogy ugyan a hiányzó kereskedős csalási folyamatot az Európai Bizottságnak a fentiekben már említett, opcionális, fordított adózási sémával, az irányelvben meghatározott termékek tekintetében egyenlőre vélhetően sikerül majd némileg visszaszorítania, mégis elgondolkodtató az, hogy a technika fejlődésével a csalási mód mennyire lesz a későbbiekben megállítható, illetve milyen eszközökkel lehet majd az új csalási trendeket minél hatékonyabban feltárni. Mindez azonban azt is jelenti, hogy a Bizottságnak és az egyes tagállami adóhatóságoknak is egyre nagyobb figyelmet kell fordítaniuk a legújabb technikai vívmányok használatára mind rövidtávon, az adóbeszedési eszközök és az ellenőrzések hatékonyságának javításakor, mind pedig hosszabb távon, az áfa rendszer teljes körű átalakításakor.

A hiányzó kereskedős áfa csalásokhoz kapcsolódó tapasztalatok azt mutatják, hogy a csalási forma igen gyakran más jogellenes cselekményekkel, bűncselekményekkel is összefonódik, mint például az illegális foglalkoztatással, vagy a pénzmosással. Olyan eset is előfordul, hogy a termékek és a pénz legalizálása együttesen történik meg a csalási konstrukcióban, vagyis az illegális forrásból származó pénzből vásárolt termékeket illegálisan hozzák be a Közösség területére fiktív beszerzési számlákkal, majd a termékek eladását követően mind a termék, mind a pénz legalizálása megtörténik. Emellett egy 1996-ban a Belgiumban, Hollandiában, Angliában és Németországban kialakult csalási trendeket tárgyaló tanulmány a hivatali dolgozókkal, valamint az üzleti élet szereplőivel történt konzultációkat követően arra is rámutatott, hogy a szervezett bűnügyi csoportok az elmúlt évtizedekben az európai drogkereskedelemben szerzett tapasztalataikat, igen hatékonyan tudják a termékek áfa csalási konstrukciókhoz kapcsolódó csempészése során is hasznosítani.⁵²

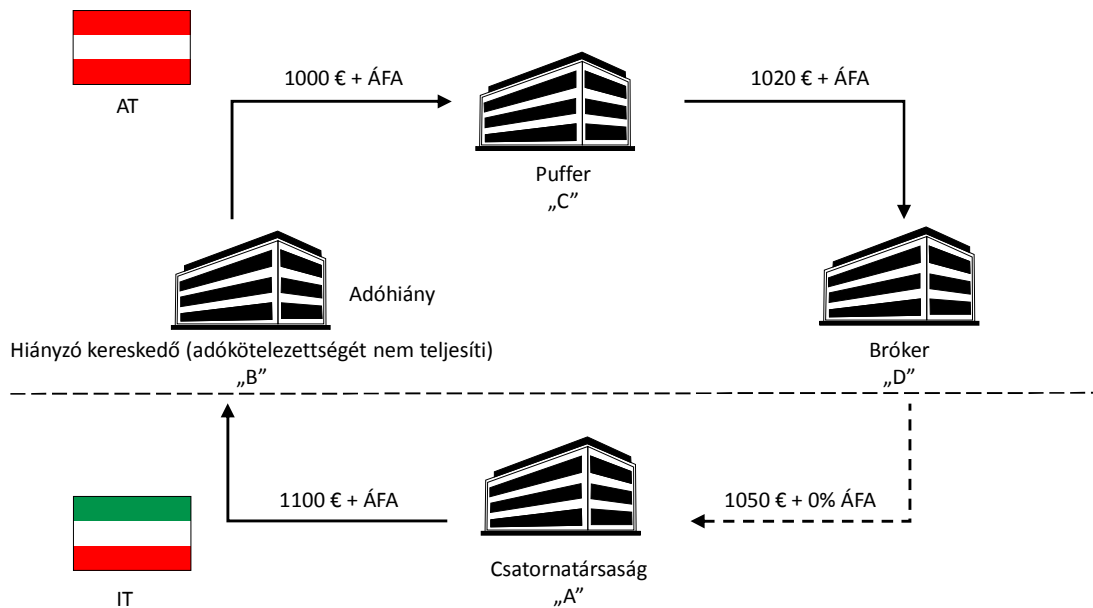
A hiányzó kereskedős csalás esetében is többféle konstrukcióról beszélhetünk.

Leggyakrabban előforduló formája a „**beszerzési típusú**” csalás. Beszerzési típusú csalásnál az egyik tagállamban bejegyzett társaság (*csatorna cég* – „A”) egy Közösségen belüli adómentes értékesítést végez a másik tagállamban bejegyzett *hiányzó vállalkozás* („B”) részére. A tranzakció után az értékesítő („A”) cég természetesen visszaigényli a beszerzéseit terhelő, előzetesen felszámított áfát. Ezt követően a termékeket a beszerző, csaló cég („B”) a termékeket a saját tagállamában értékesíti egy másik társaságnak (*puffer* – „C”). A hiányzó kereskedő („B”) a tagállamában természetesen felszámítja az áfát az értékesítése után a puffernek, a vételárban megfizetett áfát azonban már nem fizeti be a költségvetésbe, hanem eltűnik. A puffer ezt követően visszaigényli a beszerzéseit terhelő áfát, majd tovább értékesíti az árut a hazai piacon egy másik társaságnak, a *brókernek* („D”) és az általa fizetett áfát befizeti a költségvetésbe. A sor végén a bróker szintén levonásba helyezi a beszerzéseit terhelő adót, majd a termékeket eladja a belföldi piacon áfa felszámításával.

Mindezek alapján a költségvetés bevételekiesése megegyezik azon felszámított áfa összegével, melyet a puffer („C”) társaság a hiányzó kereskedőnek kifizetett, és amit a hiányzó kereskedő aztán nem fizet be a költségvetésbe.

⁵² A.A. Argonowitz: VAT tax fraud in the European Union, Studies of crime and justice, p.50-51.

A konstrukciót az alábbi ábra szemlélteti:



Amint az az ábrán is látható, a csalási konstrukcióból a legtöbb hasznot a hiányzó kereskedő húzza. Tekintettel azonban arra, hogy a hiányzó kereskedő a termékeket a közösségi beszerzés adómentessége és az egyebekben jogellenes módon realizál profit következtében jóval az egyébként szokásos piaci ár alatti árszinten tudja értékesíteni, ezért a láncolatban lényegében valamennyi szereplő – habár nem is mind jogellenesen, de – jól jár. Így áll elő egyebekben a konstrukció gazdasági versenytorzító hatása is.

A hiányzó kereskedők jellemzői, hogy általában csak rövid életű és névleg működő postafiókcégek, melyeket névleges vezetők, vagy más néven strómanok irányítanak. Ezek a jellemzően rövid, – mindössze pár hetes, vagy maximum pár hónapos élettartamú társaságok – fiktív ügyleteket hajtanak végre és olyan vezetők irányítják a háttérből őket, akik, ha szükséges a cég működési helyét külföldre, illetve adóparadicsomokba helyezik át, és a bűnügyi tevékenységüket onnan folytatják.

A láncban különös jelentősége van, a közbenső szereplőként megjelenő közvetítő társaságoknak (pufferek), a fuvarozó cégeknek, raktáraknak, és jogi társaságoknak.

A *puffer cégekről* elmondható, hogy általában jogkövető vállalkozások, akik bár valódi gazdasági tevékenységet végeznek mégis a csalási láncolat részesévé válnak.⁵³

Megjegyzést érdemel, hogy a konstrukció a szolgáltatások Közösségen belüli igénybevétele esetén is tökéletesen működik. Az adóalanyok közötti szolgáltatásnyújtás ugyanis főszabály szerint a korábbiakban már tárgyalt, fordított adózás szabályai szerint adózik, vagyis az adót a megrendelő fizeti be és egyben vonja le, mint a beszerzéseit terhelő áfát, ezért a szolgáltatást ismét áfa mentesen lehet beszerezni. Tehát a csalási metódus a fent említett ábra szerint tud működni, azzal az eltéréssel, hogy a beszerzőnek a termékértékesítéshez kapcsolódó fuvarozási, biztosítási és árutovábbítási dokumentumról nem kell gondoskodnia.

A hiányzó kereskedős csalási mechanizmus másik legjellemzőbb válfaja az ú.n. „*körbeszámlázásos család*”. Ez a csalási konstrukció a beszerzési típusú csalástól csupán annyiban különbözik, hogy a láncolat végén szereplő a *bróker* („D”) a termékeit nem a hazai piacon értékesít, hanem egy Közösségen belüli termékértékesítést végez vissza a kiinduló *csatorna cég* („A”) felé, s ezzel a kör bezárult (melyet a fenti, a hiányzó kereskedős csalásra vonatkozó ábrán a szaggatott vonal jelöl). Ebben a konstrukcióban ugyanaz az áru már akár többször is megfordulhat. Valamennyi hiányzó kereskedős konstrukciónál jellemző továbbá, hogy a hiányzó kereskedő és a bróker közé egy, vagy több jogszerűen működő „*puffer társaságot*” élkelnek be, mivel ezzel nehezítik a családok feltárását. Emellett mára már egyre gyakoribb az olyan hiányzó kereskedős csalási sémák kialakulása, amelyhez a Közösségen kívüli export is kapcsolódik. Ebben az esetben valamely tagállamban egy – a fentiekben vázolt – alapvető körbeszámlázásos csalási konstrukció működik, mely láncolat végén a bróker társaság egy adómentes export értékestést teljesít egy harmadik országba, miközben levonja a beszerzéseit terhelő adót. A csaló társaságok exportja jellemzően az importot alacsony adóval terhelő országokba irányul. A harmadik országban honos adóalany a termékeket beszerzi a brókertől, majd visszaexportálja őket ez Európai Unió valamely tagállamába oly módon, hogy az értékestés rendeltetési helyeként egy másik uniós tagállamot jelöl meg (melyre a fentiekben ismertetett 4200-ás vámeljárás lesz irányadó). Vagyis az import áfa fizetési kötelezettség majd csak az értékestés végső tagállamában lesz esedékes. A szállítmányokat azonban szétdarabolják és különböző tagállamokban honos társaságoknak értékesítik, hogy ezáltal elfedjék az áru valódi eredetét. Majd az egyik a tagállamból egy további, eltérő tagállamban honos gazdálkodó a terméket

⁵³ Fabrizio Borselli: Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union in: International VAT Monitor sept/october 2008

megvásárolja és továbbértékesíti a láncolatban szereplő első vállalkozásnak, vagyis a kör újra indul.⁵⁴

Kialakultak továbbá olyan összetett, igen sok szereplős csalási konstrukciók, melyekben már több hiányzó kereskedő szerepel és a bemutatott csalási struktúrák többszörös áttételei szerepelnek.

A hiányzó kereskedős család egy szintén régebbi múltra visszatekintő formája a **4200-ás felfüggesztett vámeljárást érintő család**. Ebben az esetben – a korábbiakban már vázoltak szerint – a csalási konstrukció a termékek Közösségbe történő adómentes importjához kapcsolódik, melyet egy adómentes Közösségen belüli termékértékesítés követ. A Közösségbe történő beszerzés után a fizetendő import áfát a vámhatóságok vetik ki, mely az úgynevezett SAD dokumentumon (Single Administrative Document) történik meg. 4200-ás, felfüggesztett vám eljárás esetén az importálónak az SAD-n külön be kell jelölnie, hogy a speciális vámeljárást választja, vagyis az adómentes termékimport. Az importálónak ugyanakkor a beszerzés tagállamában áfa regisztrációval kell rendelkeznie, hiszen a – más tagállamban lévő saját áfa regisztrációja, vagy a más tagállami vevő részére történő – közösségi termékértékesítését be kell jelentenie az összesítő nyilatkozaton, valamint az adóbevallásában is be kell vallania. Ily módon a hatóságok értesülnek arról, hogy az áru rendeltetési helye mely másik tagállam lesz, illetve ott mely adóalany lesz annak vevője. A termékek rendeltetési helye szerinti tagállamban pedig a rendelkezési jogot szerző tulajdonosnak kell a Közösségen belüli beszerzés utáni áfát megfizetnie.⁵⁵

Felfüggesztett vám eljárások esetén a csalási konstrukció alapvetően arra a tényre vezethető vissza, hogy az eljárás lehetővé teszi a termékek harmadik országok területéről történő adómentes behozatalát a Közösség területére. Vagyis a hiányzó kereskedőket – hasonlóan a többi hiányzó kereskedős modellhez – ismét csak az adómentes beszerzés során elérhető finanszírozási könnyebbségek motiválják. Emellett a csalási konstrukciót segíti az a tény is, hogy több tagállamban a vám és adóhatóságok elkülönült szervezetben működnek, így az importra vonatkozó információk a vám –és adóhatóság, valamint a termékek rendeltetési helye szerinti tagállam adóhatósága között adott esetben nehezebben tudnak összefutni. (Megjegyzést érdemel ugyanakkor, hogy napjainkban jellemzően már ezekben a tagállamokban is automatikus információcsere történik az illetékes vám és adó szervek között, továbbá az áfa területet érintő adminisztratív

⁵⁴ House of Lords report on Missing trader fraud, 2006.

⁵⁵ Brian Gleeson, Customs Procedures Branch, Customs Division: A Guide for Staff on Value Added Tax payable on goods imported from outside the Community.

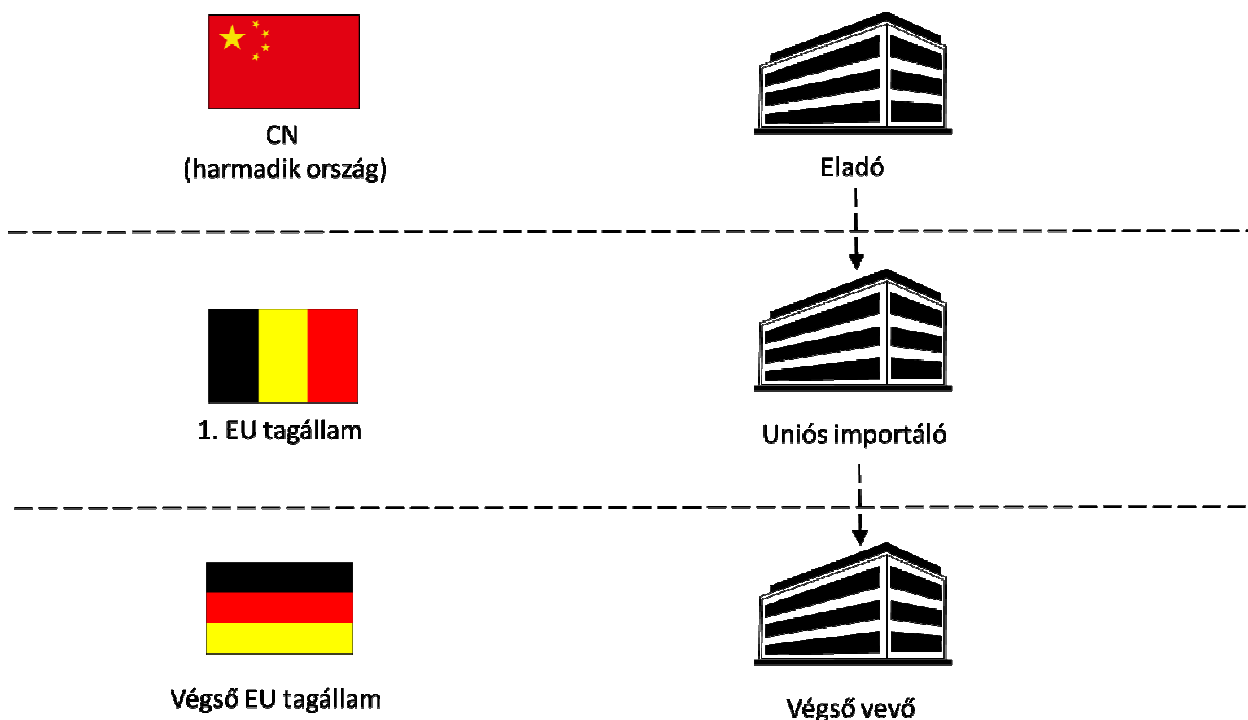
együttműködésről szóló tanácsi rendelet nyomán az egyes tagállamok között is megvalósult az automatikus információcsere. Emellett támogatást jelent a kifejezetten csalási sémákra specializálódott Eurofisc rendszer egyik pillére is.) A csalási séma további jellemzője a vámeljáráshoz kapcsolódó hamis dokumentumok benyújtása, abból a célból, hogy a cégek kikerüljék a megfelelő fedezet biztosításához kapcsolódó kötelezettségüket.

A helyzetet súlyosbította az a gyakorlat, hogy a vámokmányokat 2006-ig papír alapon kellett benyújtani és az ehhez kapcsolódó kockázatelemzési rendszerek sem voltak még elég fejlettek.

Mindezek ellenére ugyanakkor a felfüggesztett vámeljáráshoz kapcsolódó hiányzó kereskedős család még napjainkban is az egyik legközkedveltebb csalási konstrukció a csalárd társaságok által. Ez megvalósulhat úgy, hogy egy valamely uniós tagállamban honos bróker („D”) egy Közösségen kívüli, harmadik országba exportálja – adómentesen a termékeket – egy társaságnak („A”), ami után természetesen visszaigényli az adóhivataltól a beszerzéseit terhelő áfát. Ezt követően a termékeket a harmadik országból visszaimportálja az unióba az importáló „B” vállalkozások keresztül a 4200-ás felfüggesztett vámeljárást alkalmazva, összesítő nyilatkozatában egy másik EU-s tagállamban honos társaságot („C”) megjelölve a termékek vevő, illetve rendeltetési helyként. Ezt követően a termékeket több kereskedőn keresztül („D”, „E”, „F”) értékesítik, hogy ezáltal leplezzék minél jobban a konstrukciót. Majd végül az árut eladják a („D”) brókerrel azonos – de másik – tagállamban honos hiányzó kereskedőnek („G”). A hiányzó kereskedő pedig – a család fenti, alapvető metodológiájában bemutatottak szerint – továbbértékesíti a termékeket a brókernek („D”), aki a tranzakció után felszámítja az áfát, azt azonban nem fizeti be a költségvetésbe. Majd ezt követően a bróker ismét exportálja a termékeket és a kör újraindul.⁵⁶ További lehetőség a csalók számára, hogy az importált termékeket – az összesítő nyilatkozatban megjelölt – uniós rendeltetési helyük elérése előtt értékesítik a feketepiacon. Ebben az esetben a hiányzó kereskedős áfa család beszerzési típusú konstrukciója valósul meg.

⁵⁶ Fabrizio Borselli: Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives in: Banca d’Italia, Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers), NR 106, p.9.

A csalási sémát az alábbi ábra kívánja szemléltetni:



Végül szólnunk kell a Közösségen belüli áfa csalások egy másik jellemző formájáról is, ami akár önállóan, akár egy hiányzó kereskedős láncolat részeként megállja a helyét. Ez a csalási mód szintén a Közösségen belüli adómentes, 0%-os adókulcsú értékesítésekhez kapcsolódik. A konstrukció lényege, hogy a társaságok ugyan az adóbevallásukban és az ahhoz kapcsolódó összesítő nyilatkozataikban is egy Közösségen belüli adómentes termékértékesítést hajtanak végre és levonásba is helyezik a kapcsolódó, beszerzéseiket terhelő adót a termékek azonban soha nem hagyják el az adott tagállam területét, hanem azokat belföldön értékesítik a feketepiacon. Ezáltal nem csak a beszerzéseiket terhelő áfát helyezhetik levonásba, de mentesülnek, az egyebekben általuk a belföldi értékesítés után fizetendő adó befizetése alól is.

A közösségi adómentes értékesítések igazolására szolgáló dokumentumok tekintetében ugyanis az áfa direktíva szabadságot enged a tagállamoknak, vagyis azok körét a tagállamok szabadon állapíthatják meg. Ezért ezeket a dokumentumokat sokkal könnyebb meghamisítani, mint a korábbi – 1993. jan. 1. előtt hatályban lévő – vámokmányokat. A közösségi kereskedelem kialakult gyakorlat szerint a – közúti járművel történő – ki- és beszállítások igazolására leginkább elterjedt és leginkább elfogadott dokumentumok az úgy nevezett CMR fuvarlevelek lettek. Ezek – az ellenkező

bizonyításáig – bizonyítékul szolgálnak a fuvarozási szerződés megkötésére, a szerződés feltételeire és arra nézve, hogy a fuvarozó az árut átvette.

Az adóalanyoknak a CMR dokumentumokat több példányban kell kiállítani, ezek közül az egyik példány a feladónál marad, a másik két példány a fuvarozónál, a negyedik pedig a vevőnél. A CMR okmányt eredetileg a feladó és a fuvarozó írják alá. A dokumentumok annak bizonyítékául szolgálnak, hogy a fuvarozó átvette a termékeket. Miután az áruk megérkeztek a rendeltetési helyre a vevőnek szintén igazolnia kell az átvétel tényét a fuvarokmányon. Mindez azt jelenti, hogy a termékek jogszerű fuvarozás esetén legalább három – a jogszerű üzletmenetben – egymástól független félnek kell igazolnia a termékek kiszállítását egy másik tagállamba.⁵⁷ Ez a fajta eljárás ugyan némiképp csökkenti az adócsalás kockázatát, sajnálatos módon mégsem rendelkezik kellő visszatartó erővel a csaló társaságok számára.

III.3. Az adócsalás elhatárolása az adóelkerülés és az agresszív adótervezés fogalmától

Az adócsalást szükséges továbbá elhatárolnunk az *adóelkerülés* fogalmától. A nemzetközi adózás területén bevett terminológia szerint adóelkerülésről akkor beszélhetünk, amikor az adófizető valamely adójogszabályban meghatározott adóköteles tevékenységet megghiúsít – vagy jogtalanul adóelőnyt szerez –, oly módon, hogy kihasználja az eset tartalma és az adótörvény formális megfogalmazása közötti eltérést, ekként megghiúsítva az utóbbi hatáskörét anélkül azonban, hogy a tevékenység nyíltan ütközne a jogszabály megfogalmazásával.⁵⁸ Az adóelkerülés fogalma a Bizottság álláspontja szerint az „érintett tagállam jogszabályainak kijátszását célzó, teljesen mesterséges megállapodásokra” terjed ki.⁵⁹

A legutóbbi időkig az adóelkerülés elleni kifejezett cselekvési programokat, irányelveket és egyéb jogszabályi rendelkezéseket az Európai Bizottság elsősorban a közvetlen adók – mindenekelőtt a társasági adózás – területén dolgozott ki⁶⁰. Mindezek ellenére uniós szinten bizonyos, az adócsalás és az adóelkerülés területét egységesen érintő, mindkét jogellenes tevékenységi kört felölelő, megelőző rendelkezések ugyanakkor már az új áfa irányelvben is megtalálhatóak.

⁵⁷ Opinion of Advocate General Kokott in case Teleos point 66.

⁵⁸ Bizottsági közlemény COM(2007) 785 végleges, p.3.

⁵⁹ Lásd: 9.sz. lábjegyzet.

⁶⁰ COM(2007) 785 final,

A Bizottság a közvetlen adózás területén már 2007-ben kidolgozott egy, a joggal való visszaélés jogszabályi rendelkezéseinek alkalmazásáról szóló kommunikációt az unión belüli és a harmadik országokkal történő kereskedelem tekintetében, a közvetlen adózás vonatkozásában.⁶¹ Ebben rámutatott arra, hogy a joggal való visszaélés egyes tagállami szabályainak az uniós szabályokkal való harmonizációja tekintetében más szabályok vonatkoznak az egyes tagállamok közötti és mások az unió tagállamai és harmadik országok közötti tranzakciókra. Míg ugyanis az előbbi kereteit a négy gazdasági szabadságra vonatkozó uniós rendelkezések szabják meg, addig az utóbbi ügyletekre már csupán a tőke szabad áramlására vonatkozó alapelvek irányadóak. A joggal való visszaélésre vonatkozó rendelkezéseket ezért szükséges külön tárgyalni.

A Bizottság továbbá már ebben a munkaanyagában is kiemelte azt, hogy bár a dokumentum csupán a közvetlen adózásra vonatkozó rendelkezéseket tárgyalja, a Bizottság feltett szándéka egy, a közvetett adózás – mindenekelőtt az áfa – területét is érintő, adóelkerülés elleni jogi konstrukciók kidolgozása. Mindezt különösen az áfa területen kialakult, magasabb szintű jogharmonizáció, valamint az áfa irányelvnek az adócsalás és adóelkerülés megelőzését célzó, érvényben lévő rendelkezései segítik elő. A szervezet ezért több munkacsoport keretében aktívan együttműködik a tagállamokkal a visszaélések megakadályozása tekintetében.

Emellett 2012. június 12-én az Egyesült Királyság indított széles körű konzultációt, egy, a tagállamban általános jelleggel alkalmazandó visszaélés elleni jogszabály (“GAAR”) kidolgozása tekintetében⁶². A konzultáció szövege szerint az új jogszabály hatálya eleinte csupán a jövedelemadóra, a társasági adóra, a tőkejövedelmekre, a kőolajból származó bevételekre kivetett adóra, valamint a biztosítási hozzájárulásokra fog kiterjedni. A dokumentum kifejti ugyanakkor, hogy kívánatos lenne a jövőben a jogszabály hatályát az egyéb adónemekre is kiterjeszteni.

A Bizottság legutóbbi, az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelem megerősítését célzó, többek között harmadik országokat érintő, konkrét intézkedésekről szóló közleményének⁶³ a közvetett adókat tárgyaló pontjában már úgy fogalmazott, hogy célja az *agresszív adótervezés* kezelését szolgáló stratégia kidolgozása is.

A Bizottság a közlemény második bekezdésében az agresszív adótervezés fogalmát is meghatározta. E szerint agresszív adótervezésről olyan adózási konstrukciók esetén beszélhetünk, melyek célja valamely adórendszer gyakorlati szabályaiból eredő előnyök, vagy a két, esetleg több

⁶¹ COM(2007) 785 final

⁶² A General Anti-Abuse Rule, Consultation document, Publication date: 12 June 2012, Closing date for comments: 14 September

2012, http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ConsultationDocuments&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_PROD1_032113

⁶³ COM(2012) 351 final p.8.

adórendszer közötti eltérések kihasználása annak érdekében, hogy az adófizetési kötelezettség csökkenjen. Az agresszív adótervezés többféle formát ölthet. Következésményei pedig kiterjednek mind a kétszeres adólevonásra (például ha ugyanazt a veszteséget a forrás és a letelepedés tagállamában is levonják), mind pedig az adólevonás kétszeres hiányára (például amennyiben a jövedelem, ami a forrás tagállamában nem adózik a letelepedés helye szerinti tagállamban is adómentesnek minősül). Mindezek alapján a Bizottság szükségesnek látja azt, hogy a tagállamok olyan rendelkezéseket alakítsanak ki, melyek megakadályozzák mindenekelőtt az adólevonás kétszeres elmaradását, vagyis azt, hogy az adófizetés egyik tagállamban se történjen meg. Ezek az esetek ugyanis a javak teljesen mesterséges áramlását eredményezhetik.

A Bizottság rámutat arra is, hogy a 2012. év során megpróbálták az agresszív adótervezés legjellemzőbb formáit összegyűjteni, azonban arra a következtetésre jutottak, hogy valamennyi adózási struktúra – különös tekintettel azok folyamatos fejlődésére – felsorolása kimerítően nem lehetséges, vagyis specifikus rendelkezésekkel valamennyi adóvisszaélés nem utolérhető. Mindezek alapján a Bizottság egy általános, adóvisszaélés elleni rendelkezés beillesztését javasolja az egyes tagállamok adójogszabályaiba.

A javaslat értelmében az általános adóvisszaélés elleni klauzula hatálya a tagállamok egymás közötti, valamint a tagállamok és a harmadik országok közötti tranzakciókra terjedne ki. A klauzula indítványozott szövege szerint figyelmen kívül kell hagyni az olyan mesterséges adózási konstrukciókat, vagy konstrukciók sorozatát, amik létrejöttét csupán az indokolja, hogy az adófizetési kötelezettséget elkerüljék és amely adózási séma az adóalany oldalán adóelőnyt eredményez. A kommunikáció a továbbiakban részletezi, hogy mit ért adózási konstrukció alatt, valamint kifejti, hogy egy adózási séma akkor tekinthető mesterségesnek, ha az nem minősíthető a kereskedelmi életben életszerűnek. Emellett az indítvány további részletes meghatározásokat ad az egyes fogalmakról, azok értelmezéséről.

Mindezt csupán azért láttam fontosnak megemlíteni, mert – amint azt a későbbiekben, az Európai Bíróság vonatkozó jogeseteinek áttekintésekor látni fogjuk – az agresszív adótervezés fogalmához teljességgel hasonló tényállások – nevesül az adófizetés elmaradása – jelentek és jelennek meg az általános forgalmi adózás területén is. Napjainkig azonban olyan konkrét bizottsági javaslat, kommunikáció nem született még az áfa területén, amely akár az egyes adóvisszaélési formák definiálására tenne kísérletet, akár egy általános, adóvisszaélés elleni rendelkezés kidolgozására tenne javaslatot. Felmerül ezért a kérdés, hogy nincs-e az áfa területén egy, a fentiekhez hasonló adóvisszaélést megakadályozó, uniós szintű rendelkezés kialakításának relevanciája napjainkban, illetve, hogy nem kellene-e ebben a tekintetben – legalábbis elvi síkon, koncepcionálisan – az

adóvisszaélés elleni rendelkezéseket a közvetlen és a közvetett adózás területén némiképp közelíteni egymáshoz? Ezek a kérdések azonban már átvezetnek minket az Európai Bíróság joggyakorlatának áttekintésére, ahol talán – ha csak részben is de – választ kaphatunk a fenti kérdéseinkre.

Az agresszív adótervezés fogalma tehát eddig csak a közvetlen adózás területéhez kapcsolódó dokumentumokban⁶⁴ került megfogalmazásra. A fejezet elején említett bizottsági vállalások tükrében azonban vélelmezhetjük, hogy a téma relevanciája a jövőben a közvetett adózás területére és kiterjed majd.

III.4. Az adóelkerülés elhatárolása a legális adótervezés fogalmától

Az adóelkerülés fogalmától el kell továbbá határolnunk a legális adótervezés eseteit, amelyek az áfa irányelv által kifejezetten engedélyezett adózási konstrukciókhoz kapcsolódnak.

Az általános forgalmi adót ugyanis – amint arra az első fejezetben foglaltak is rámutattak – általános szabályként ugyanabban a mértékben, amilyen mértékben az eladó részére felszámításra került vissza is lehet igényelni. Mindezek alapján az áfa rendszer célja az, hogy az adót csupán az értékesítési lánc legvégén lévő vevő viselje. Vagyis az áfának a gazdasági élet szereplői számára az egyes értékesítési állomásokon lényegében semleges költséget kellene jelentenie egészen addig, amíg valamely vevő nem az értékesítési lánc végén található.⁶⁵ Több olyan tevékenység is definiálható ugyanakkor az áfa rendszerben, melyek a direktíva alapján különböző megfontolásból az áfa mentesség hatálya alá esnek. Ezeket a termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat az áfa irányelv IX., az adómentességről szóló címe tartalmazza. Ilyen tárgyi adómentes tranzakciónak minősülnek különösen a pénzügyi ügyletek (mint például a hitelnyújtás és –közvetítés, hitelgarancia, kezesség valamint más biztosíték és garancia közvetítése vagy átvétele, a betétre, folyószámlára, fizetésre, átutalásra, követelésre, csekkre és egyéb átruházható értékpapírra vonatkozó ügyletek), a biztosítási ügyletek, valamint a postai, kórházi, egyéb egészségügyi, valamint az iskolai, egyetemi és egyéb oktatási szolgáltatások. Ezen ügyletek jellemzője azonban az, hogy nem csupán a fizetési kötelezettség alól mentesítettek, de az azokhoz kapcsolódóan előzetesen felszámított költségek sem vonhatóak le. Vagyis ezekben az esetekben a szolgáltatást

⁶⁴ C(2012) 8806 final

⁶⁵ Shima Heydari and Simon Cornielje: The Brittle Reincarnation of VAT Saving Schemes, in: Derivatives & Financial Instruments, 2011 (Volume 13), No. 2, p.47.

nyújtó, terméket értékesítő adóalany az, aki viseli az áfa költségeket, habár nem minősül az értékesítési lánc végén szereplő vevőnek.

Mindezekben az ügyletekben 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 csoporton, vagy egy áfa csoporton belül tudják megtenni.

Az áfa direktíva 132. cikk (1)f) pontja az úgynevezett **költségmegosztási rendelkezésekre** – melyet a magyarországi áfa törvény a 85/A. §-ban szabályozott együttműködő közösségként ismer – vonatkozóan kifejezetten az áfa mentes szolgáltatások tekintetében kínál megoldást. Az áfa direktíva 11. cikkében szabályozott áfa csoportra vonatkozó rendelkezések azonban – melyet áfa törvényünk 8. §-a implementált – mind az áfa mentes, mind az áfa köteles tevékenységet végző adóalanyok számára elérhetők. A két rendelkezés ugyanakkor – habár mindkettő az egyes tagállami adóhatóság engedélyével jön létre – teljesen eltérő módon alakul ki és működésük is eltérően történik, illetve eltérő célokat szolgálnak.

Az **áfa csoportok** elsődleges célja ugyanis az, hogy a vállalkozások adminisztratív terheinek csökkentése, vagy az adóvisszaélések (így például, ha egy vállalkozás azért válik szét több adóalanyra, hogy azok mindegyike az a kis-, és középvállalatok különleges jogállását illető – kedvező szabályozás hatálya alá eshessen) visszaszorítása érdekében a tagállamok egy egységes adóalanyként kezelhessék azokat a személyeket, akiknek adóalanyi függetlensége pusztán jogi formáság.⁶⁶

Ezzel szemben az áfa irányelv 132. cikke (1) bekezdés f) pontjában szabályozott **együttműködő közösségek** célja a hozzáadottértékadó-mentesség bevezetése annak elkerülése érdekében, hogy az a személy, aki bizonyos szolgáltatásokat nyújt, köteles legyen az említett adó megfizetésére olyankor is, amikor együttműködik más szakmabeliekkel valamely, a szóban forgó szolgáltatások teljesítéséhez szükséges tevékenységeket átvállaló, közös struktúrán keresztül.⁶⁷

Ebben az esetben az adómentesség a közös cél megvalósulása érdekében felmerülő kiadások egyes tagokat terhelő része ellenében nyújtott szolgáltatások tekintetében érvényesül.

⁶⁶ COM (2009) 325 final

⁶⁷ C-407/07. sz. ügy Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing v Staatssecretaris van Financiën

III.4.1. Az áfa csoportok

Az *áfa csoportok* sajátos jellemzője továbbá, az hogy a csoportban résztvevő társaságok önálló általános forgalmi adóalanyisága megszűnik (aki korábban működő adóalany volt annak adójogi szempontból a csoport a jogutódja lesz), és a csoportos adóalanyiság időszakában a tagok együttesen minősülnek egy adóalanynak.

Vagyis az áfa csoport egy, az áfa célokból kialakított „fiktív adóalanyként” definiálható, melynek alapja a társaságok közötti tényleges pénzügyi, gazdasági és szervezeti kötelék⁶⁸. Ezért külső, harmadik féllel maga a csoport, mint egyetlen adóalany lép kapcsolatba és a csoport által bonyolított ügyletekből származó jogok és kötelezettségek a csoporttagokat együttesen terhelik, vagy jogosítják. A csoportos adóalany esetében a csoporttagok tevékenységükről egyetlen áfa bevallást nyújtnak be⁶⁹, melyben a tagok fizetendő, illetve levonható adója – legalábbis a magyarországi szabályozás szerint – együttesen szerepel. A csoportos adóalany ugyanakkor kizárólag áfa szempontból minősül egy önálló adóalanynak, mivel a csoporttagok önálló adóalanyiságukat a többi adónem tekintetében megőrzik.

A csoporttagok egymás közötti ügyletei jellemzően az áfa hatályán kívüli tevékenységnek minősülnek – bár ez Olaszország, Románia és Spanyolország tekintetében némiképp eltérő konstrukcióban érvényesül, de ott is biztosított, hogy az áfa csoport csupán egyetlen adóalanyként tevékenykedjen – ezért ezen ügyletek után a tagállamok többségében általános forgalmi adó fizetési kötelezettség nem keletkezik.

A csoportos áfa alanyok tekintetében szükséges ugyanakkor kitérnünk arra, hogy az áfa irányelvben biztosított opciót jelen dolgozat keltéig mindössze 18 tagállam – köztük hazánk is – alkalmazza az Európai Unióban, azonban az áfa csoport részletszabályai vonatkozásában valamennyi tagállam eltérő gyakorlatot folytat. Így például vannak olyan tagállamok – Hollandia, Ausztria és Németország – ahol az adóalanyok kötelesek áfa csoportot kialakítani abban az esetben, ha megállapítható, hogy pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból egymáshoz kapcsolódnak. Más tagállamokban – így Magyarországon is – az áfa csoport kialakítása csupán az áfa törvény által biztosított lehetőség annak jogszabályi feltételei fennállása esetén is.

Az áfa csoport hatályát 2 tagállam a pénzügyi és biztosítási szektorban tevékenykedő adóalanyokra korlátozza, míg további 9 tagállam szabályozása engedélyezi, hogy az áfa csoportban nem adóalanyok is részt vehessenek. Ezen tagállamok jelen dolgozat lezárásakor is jogsértési eljárást

⁶⁸ Az Európai Bíróság C-162/07. sz. Ampliscientifica-ügyben hozott ítélete értelmében.

⁶⁹ A C-162/07. sz. Ampliscientifica-ügyben hozott ítélet 19. pontja szerint.

folytat az Európai Bizottság, mivel rendelkezéseiket az áfa irányelv szabályaival ellentétesnek tartja.

A fenti eltérések ellenére azt azonban valamennyi tagállam jogszabálya kimondja, hogy az áfa csoport bármely tagja egyetemlegesen felelős az áfa csoport adókötelezettségeiért, amivel a konstrukció az adóvisszaélést igyekszik visszaszorítani.

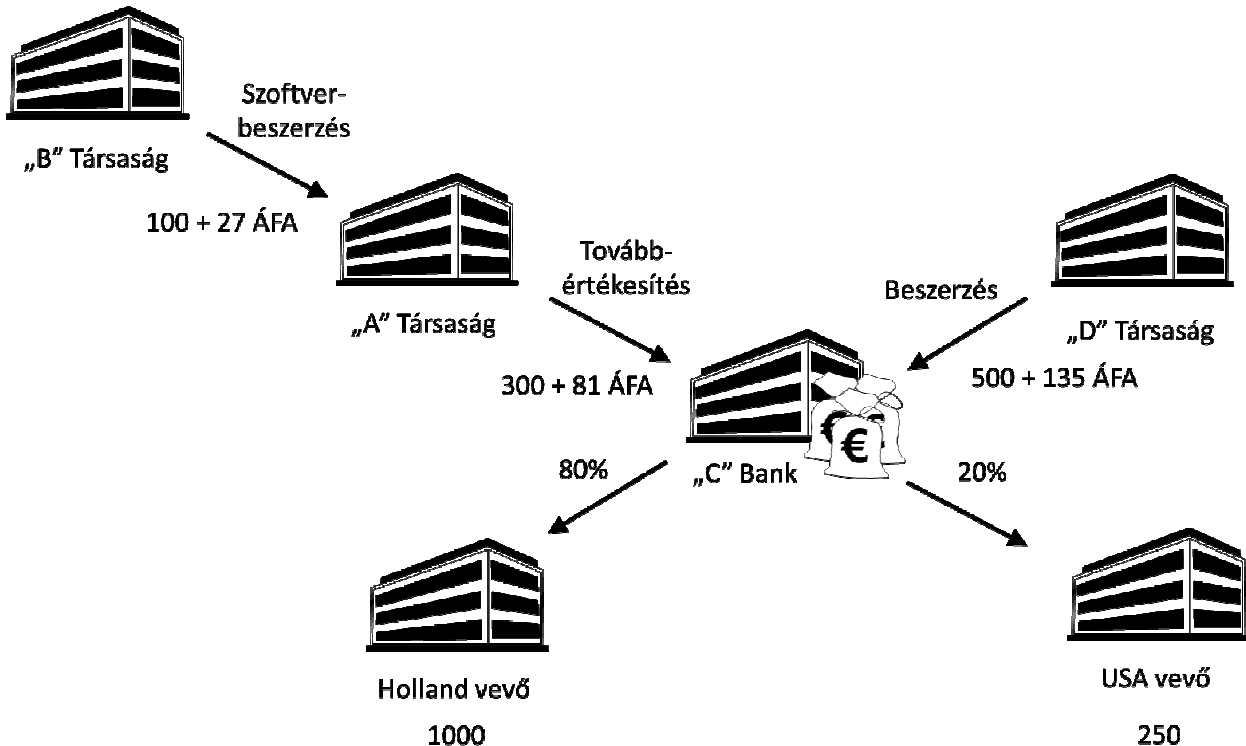
A gyakorlatban az áfa csoportok legjelentősebb ismérve az, hogy a csoport tagjai közötti tranzakciók áfa szempontból figyelmen kívül maradnak, vagyis nem minősülnek gazdasági tevékenységnek, így adóköteles, adólevonásra jogosító ügyletnek sem. Az áfa csoporton belüli ügyletet bonyolító csoporttag beszerzéséhez kapcsolódó áfa levonhatóságához ezért azt kell vizsgálni, hogy az adott beszerzés annak végeredményét tekintve a csoport – vagy annak egy tagja – által megvalósított, egy harmadik fél irányába történő adóköteles, vagy adómentes tevékenységhez kapcsolódik-e. Amennyiben a beszerzés, egy, az áfa csoport által tett, egyértelműen adóköteles tevékenységhez rendelhető, akkor a beszerzést terhelő áfa levonható, ha az azonban egy egyértelműen adómentes tevékenységhez rendelhető, akkor az áfa nem vonható le. Amennyiben pedig a tételes elkülönítés nem valósítható meg, akkor az arányosítás szabályai szerint kell eljárni.

Mindezek alapján az áfa csoportok kialakítása különös jelentőséggel bír a csupán részleges adólevonási joggal rendelkező gazdasági szereplők – mint például a bankok és egyéb pénzüzetek számára –, akiknél a le nem vonható adó hányadát jelentősen csökkenti az áfa csoport konstrukciója.⁷⁰ A tárgyi adómentes tevékenységet végző társaságok közül ugyanis a hitelintézetek esetében általános az áfa arányosításhoz való jog, mivel – ha csekély mértékben is, de – a legtöbbjük végez adóköteles, vagyis adólevonásra jogosító tevékenységet is, melyet be lehet vonni az arányosításba. Így például, ha valamely áfa csoport tag bank *harmadik országban honos ügyfélnek* – akár magánszemélynek, akár társaságnak – nyújt hitelt vagy pénzügyi szolgáltatást, a bankot – az új áfa irányelv 169. § (c) pontja és az azt implementáló áfa törvény 86. § (1) a)-f) pontja értelmében – megilleti az arányosítással való adólevonás joga, mivel a tevékenység áfa levonásra jogosít.

⁷⁰ Christian Amand: VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction – The Internal Market is Leaking, in: INTERNATIONAL VAT MONITOR JULY/AUGUST 2007, p.239.

Az adólevonási hányad növelését az alábbi gyakorlati példa szemléltetheti.

1) Az áfa csoport létrehozását megelőzően



A példában egy informatikai társaság (“A”) – mely a szolgáltatásához 100+ 27 % (=27) áfa értékben szerez be termékeket egy másik cégtől (“B”) – informatikai szolgáltatást nyújt egy banknak (“C”) 300+ 27% (=81) áfa értékben. A bank az informatikai szolgáltatásokhoz kapcsolódó áfát nem tudja levonni (hiszen tárgyi adómentes tevékenységet végez).

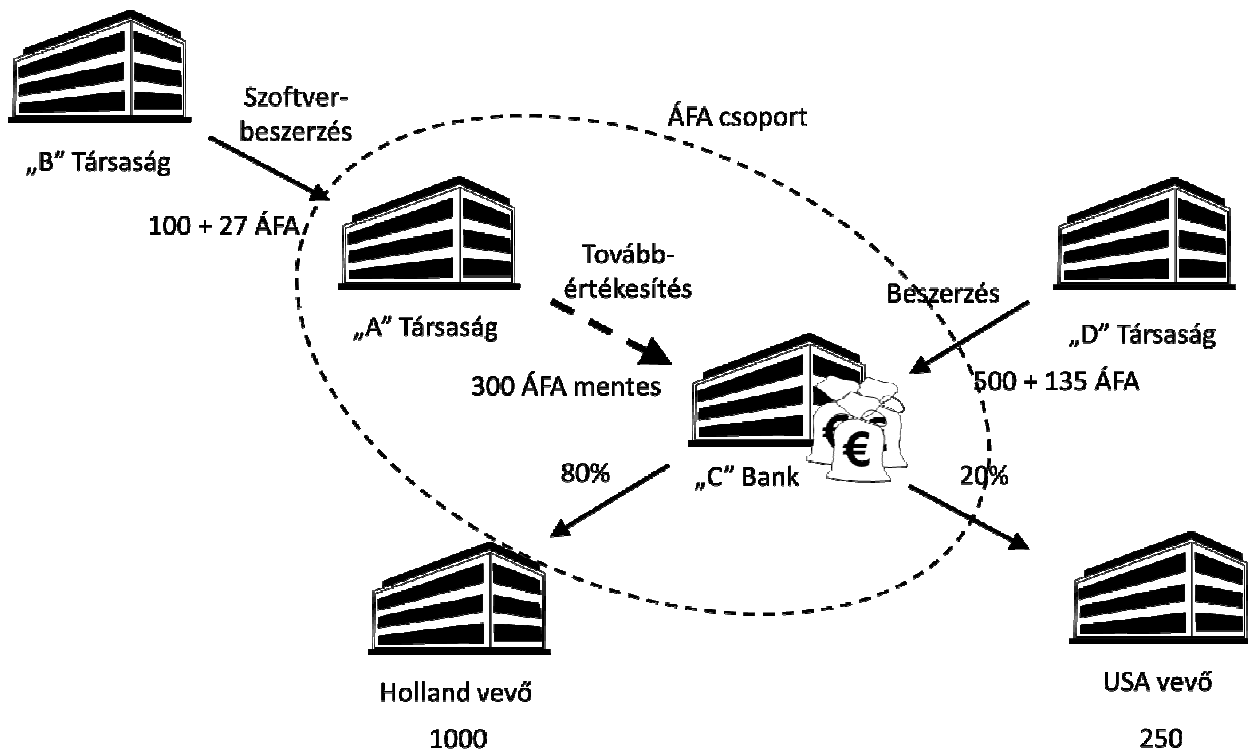
A bank emellett 500+27 % (=135) áfa értékben építési szolgáltatásokat is igénybe vesz egy társaságtól („D”). Az ehhez kapcsolódó, beszerzéseket terhelő áfát azonban szintén nem tudja levonásba helyezni.

A bank bevétele abból adódik, hogy pénzügyi szolgáltatásokat nyújt az EU-n belüli ügyfeleknek 80%-ban (1000), míg 20%-ban (250) az unión kívüli, harmadik országokban honos ügyfeleknek nyújt pénzügyi szolgáltatást.

Mivel a banknak informatikai szolgáltatást nyújtó cég (“A”) áfa köteles tevékenységet végez, annak termékbeszerzéseit terhelő áfa 100%-ban levonható a társaság által.

A bank („C”) pedig a beszerzéseit terhelő áfa teljes összegének $(81+135=216)$ 20 %-át $(43,2)$ vonhatja le adóként – a fentiekben bemutatott – áfa arányosítás szabályai szerint. *Mindezek alapján a „C” által levonható áfa $(216-43,2=)$ 172,8 lesz az áfa csoport létrehozását megelőzően.*

2) Az áfa csoport létrehozását követően



Amennyiben az informatikai társaság („A”) és a bank („C”) áfa csoportot hoznak létre, a csoport tevékenységét csupán a bank által nyújtott pénzügyi szolgáltatások teszik ki, ezért az áfa csoport adólevonási joga – az áfa arányosítás szabályai szerint a harmadik országban honos ügyfelek részére nyújtott pénzügyi szolgáltatások után – 20 %.

Az informatikai társaság („A”) által a banknak („C”) nyújtott szolgáltatások azonban az áfa csoporton belül már nem járnak áfa fizetési kötelezettséggel. Így az áfa csoport beszerzéseit terhelő áfa összege az informatikai cég („A”) másik cégtől („B”) történő termékbeszerzés áfa összege (27) , valamint a bank („D”) társaságtól igénybevett építési szolgáltatásokat terhelő áfa lesz (135) .

Tekintettel arra, hogy az áfa csoport által levonásba helyezhető áfa a csoport teljes beszerzéseinek 20% lesz, ezért a csoport által végeredményben levonható áfa $(27+135)\cdot 0,2=129,6$. Vagyis az áfa csoporttal elérhető pozitív adókülönbözlet, azaz a bank számára mutatkozó nyereség $172,8-129,6=43,2$.

További fontos jellemzője ugyanakkor a csoportos áfa alanyiságnak az, hogy annak tagjai csakis belföldi adóalanyok – vagy esetleg külföldi adóalanyok belföldi fióktelepei, akik szintén belföldnek minősülnek – lehetnek. Az Európai Bizottság álláspontja szerint a fő ok arra, hogy miért kell kizárni a külföldön található állandó telephelyeket az áfa csoport hatálya alól az, hogy a külföldi telephelyek fizikailag nem az áfa csoport tagállamának területén letelepedettek.⁷¹

E vonatkozásban ki kell térnünk ugyanakkor az Európai Bizottság C-210/04, FCE Bank ügyben hozott érvelésére is, mely egy, a fentiekkel ellentétes álláspontot látszik alátámasztani.

Az ügyben hozott bírósági döntés szerint ugyanis a – régi – áfa irányelv 2. cikkének 1. pontját és 9. cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy nem tekinthető önálló adóalanynak valamely másik (az Európai Unióhoz tartozó vagy azon kívüli) államban székhellyel rendelkező társaságnak (anyavállalatnak) a termelő egység jellegű leányvállalata (fióktelepe). Így jogviszony nem állhat fenn a két egység között, és következésképpen az áfa hatálya alá sem tartozhatnak az anyavállalat által a leányvállalatának nyújtott szolgáltatások. Hangsúlyozni kell, hogy a bírósági döntés olyan leányvállalatot érintett, ami önálló jogi személyiséggel nem rendelkezett, és így az az anyavállalatnak – nem telephelye hanem - kizárólag *fióktelepe* volt. Hangsúlyozni kell továbbá azt is, hogy a döntés csupán az anya- és leányvállalat közötti szolgáltatásnyújtásokat tekintette az áfa hatályán kívüli tevékenységeknek. Mégis, ha csupán korlátozott hatállyal is, de elmondható az, hogy a határon átnyúló szolgáltatások esetében az anyavállalat és fióktelep közötti tranzakciókat az Európai Bíróság lényegében egyetlen szervezeti egységként kezelte. Ezt erősíti a jogirodalomban több szerző által kifejtett vélemény⁷². Meg kell ugyanakkor jegyezni azt is, hogy a Bizottság a fenti bírósági jogeset kapcsán az áfa csoportképzésről szóló 2009. évi kommunikációjában még úgy érvelt, hogy ha egy adóalany csatlakozik egy áfa csoporthoz, akkor a továbbiakban a külföldön található *állandó telephelye* számára nyújtott szolgáltatásai két különálló adóalany közötti szolgáltatásnyújtásnak minősülnek. Így tehát véleménye szerint az, hogy a külföldön található állandó telephely nem lehet a tagállambeli áfa csoport tagja, nem ellentétes az FCE Bank ügyében hozott ítélettel.⁷³

Álláspontom szerint a határon átnyúló, uniós szintű áfa csoportok létrehozása jelenleg még némiképp időelőttinek tűnhet, különös tekintettel a több tagállam ellen folyamatban lévő jogsértési eljárásra, valamint arra a tényre, hogy még az egyes tagállamok szintjén is – habár pusztán a

⁷¹ COM(2009) 325 végleges p.7.

⁷² Kenneth Vyncke: VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations in: International VAT Monitor July/August 2007.

⁷³ COM(2009) 325 végleges p.8.

gyakorlati részletkérdéseket illetően, mégis – jelentős eltérések tapasztalhatók a jogszabályok között. Ezért, habár az egyes belföldi ügyletekre kiterjedő hatályú áfa csoportok vonatkozásában az egységesítés minél sürgetőbb, különös tekintettel az adóvisszaélés megakadályozására, mindez a határon átnyúló áfa csoportokról véleményem szerint már nem mondható el, mivel annak időelőtti kialakítása éppen az adóvisszaélést segítheti elő. Mindenképpen szükséges azonban megoldani uniós szinten azt az anomáliát, melyet az Európai Bíróság az FCE Bank jogesettel teremtett. Ez alapján ugyanis további komplex helyzet teremtődött a közösségi tevékenységek tekintetében, hiszen a határozat hatálya csak a határon átnyúló szolgáltatásokra vonatkozott, vagyis az anya-és leányvállalat – mint fióktelep – közti közösségi termékértékesítések továbbra is adóztatandó ügyletként jelennek meg, mert ebből a szempontból a társaságok nem tekinthetők egyetlen szervezeti egységnek.

Az áfa csoporthoz több, az *adóvisszaélés megakadályozását célzó intézkedés* is kapcsolódik, így különösen a 11. cikk második fordulata, mely úgy rendelkezik, hogy az áfa csoportra vonatkozó megoldást alkalmazó tagállam bármely olyan intézkedést elfogadhat, amely szükséges annak elkerüléséhez, hogy a rendelkezés alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést. Emellett már maga a konstrukció célja, vagyis a társaságok felosztása révén a kis-, és középvállalkozásoknak nyújtott kedvezmények kihasználása, valamint a tagok egyetemleges felelőssége és olyan intézmények, melyek az adóvisszaélések megakadályozását célozzák.

Mindezek alapján az áfa csoportok visszaélésszerű kialakításakor el kell határolnunk egymástól azokat az adóelőnyöket, melyek az áfa csoport céljával összhangban vannak, valamint azzal ellentétesek. Az előbbiként tekinthető a közvetlen és közvetett költségeknek a csökkentése, melyek abból adódnak, hogy az áfa csoporton belüli tranzakciók nem áfa kötelesek és a beszerzésekhez kapcsolódóan levonható adó hányada a csoport által végrehajtott tevékenységhez igazodik és nem az egyes csoporttagok tevékenységéhez. Az utóbbira pedig példa az, mikor az adóelőny olyan mesterségesen, a fizetendő adó csökkentése céljából felépített konstrukcióhoz kapcsolódik, melynek eszköze az áfa csoport lesz.⁷⁴

A visszaélés másik formájának tekinthető az, amikor csupán az áfa adózás céljából hoznak létre olyan új adóalanyokat, akik az áfa csoport működésének egy pontján a csoport áfa kötelezettségeitől függően az áfa csoport tagjává válnak, vagy éppen megszűnnek az áfa csoport tagja lenni. Ugyan az áfa csoportoknak az áfa fizetési kötelezettséget – a jogszabály céljával összhangban lévő – csökkentő hatásait a legtöbb tagállam elfogadja, az adóhatóságok aktívan visszautasítják az áfa

⁷⁴ Kenneth Vyncke : VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations in: International VAT Monitor July/August 2007, p.258.

csoport regisztrációját akkor, ha a csoport kialakítása kizárólag, vagy túlnyomó részben olyan mesterséges adózási konstrukción alapul, melyek célja kizárólag, vagy túlnyomó részben az áfa előny elérése.⁷⁵ Ilyen jogellenes konstrukció lehet például az, ha valamely – adólevonási joggal nem rendelkező – társaság, vagy szervezet (például egy kórház) egy termék áfa köteles beszerzését egy mesterséges bérbevételi konstrukción keresztül kerüli ki. Így például, ha a szervezet drága egy drága berendezést, mint tárgyi eszközt szeretne megvásárolni, az után normál körülmények között áfát kell fizetnie, amit – adólevonási jog hiányában – nem vonhat le. Ezért kizárólag, vagy elsősorban ezen adókötelezettség csökkentését elérendő, a társaság létrehozhat egy köztes vállalkozást, aki – a társaság által részére adott kölcsönből – tárgyi eszközként beszerzi a berendezést és mivel adólevonási joggal rendelkezik, a berendezés beszerzését terhelő áfát le is vonhatja. Ezt követően a köztes vállalkozás a berendezést bérbe adja a társaság részére. Mivel a bérbeadás áfa köteles tevékenység, ezért a bérbeadás után fizetett áfát a köztes vállalkozás teljes egészében levonásba helyezheti. Azt követően pedig, hogy a tárgyi eszköz köztes vállalkozás általi beszerzéséhez kapcsolódó 5 éves korrekciós időszak eltelt – mivel az áfa irányelv 184. cikke szerint az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt, mely korrekciós időszak tárgyi eszköz esetén az irányelv 187. cikke szerint 5 év – a köztes vállalkozás és a másik társaság létrehoznak egy áfa csoportot. Az áfa csoport létrejöttét követően pedig a köztes vállalkozás és a társaság közötti bérbeadás az áfa hatályán kívüli tevékenység lesz, vagyis a bérbevevő társaság költségei lényegében csupán a relatíve alacsony összegű bérbevételhez fognak kapcsolódni, mégpedig egy 5 éves időtartamra szétterítve.

Egyes tagállamok, így például az Egyesült Királyság az áfa irányelv alapján kifejezett rendelkezéseket is bevezetett a fenti visszaélés megakadályozására jogszabályaiban. Ennek értelmében az angol adóhatóságok úgy dönthetnek, hogy az olyan különálló adóalanyok, melyek megfelelnek az áfa csoport feltételeinek áfa csoportként kezelendők; az áfa csoport valamely tagját egy meghatározott időponttól fogva törlik az áfa csoportból; vagy valamely áfa csoporton belüli tranzakciót eleinte, mint figyelmen kívül hagyott ügyletet áfa köteles tranzakciónak tekintenek. Ezeket az eszközöket azonban nem használja az angol adóhivatal abban az esetben, ha úgy ítéli meg, hogy a bevételkiesés az áfa csoport normál működésének tudható be.⁷⁶

A többi tagállam számára, kifejezetten az adóvisszaélés megakadályozására szolgáló jogszabályi rendelkezés hiányában is lehetőséget nyújt ugyanakkor az Európai Bíróság által a Halifax jogeset

⁷⁵ Joep Swinkels: The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects in: International VAT Monitor January/February 2010, p.39.

⁷⁶ 62. HM Customs and Excise, Notice 700/2 – Group and divisional registration, www.hmrc.gov.uk, p. 14.

nyomán kialakított joggyakorlata arra, hogy a visszaélészerű adótervezést megakadályozzák arra való hivatkozással, hogy a konstrukció ellentétes az áfa irányelv céljával.

Mindez azonban már átvezet minket a joggal való visszaélés koncepciójára és az ahhoz kapcsolódó bírósági jogesetekre, melyeket az V. fejezet tárgyal majd.

III.4.2. Az együttműködő közösség

Az *együttműködő közösség* szabályozása teljesen eltér az áfa csoport fentiekben említett szabályaitól. Bevezetésére már az 1970-es években sor került, az akkor hatályban lévő, régi áfa irányelv 13A cikk (1) bekezdés f) pontjába.

Az együttműködő közösség lényegében egy kooperatív önellátási forma, ahol valamely társaság, aki rendelkezik a szükséges erőforrásokkal, házon belül nyújthat szolgáltatást, anélkül, hogy áfa fizetési kötelezettsége merülne fel. A közösség tehát áfa mentesen nyújthat tagjainak egyes szolgáltatásokat, melyek a tagok tevékenységének gyakorlásához közvetlenül szükségesek, amennyiben a tagok valamennyien olyan személyek, akiknek tevékenysége adómentes vagy tevékenységüket nem adóalanyként végzik. A szolgáltatásért a tagok által fizetett ellenérték nem haladhatja meg a közösségnél felmerült költséget, vagyis azt jövedelemszerzésre nem lehet felhasználni⁷⁷. A szolgáltatás igénybevevőinek mindenképpen az együttműködő közösség tagjainak kell lennie.

Ebben az esetben azonban – szemben az áfa csoporttal – a közösség szervezeti formájára nézve semmiféle megkötés nincs, az együttműködés révén a csoportnak külön adóalanyisága nem keletkezik és a csoportot akár egyetlen ügyletre vonatkozóan is létre lehet hozni. Ily módon például egy olyan egyesület, akinek tagjai kis, illetve közepes méretű biztosító társaságok, adómentes kárfelmérési szolgáltatást nyújthat tagjainak egy együttműködő közösség keretében, melynek költségeit szétoszthatja a tagok között.⁷⁸ (Ezzel szemben, ha a tagok a szolgáltatást más, független vállalkozástól, áfa köteleesen vennék igénybe, az ahhoz kapcsolódó áfa levonási jog hiányában plusz költségeik keletkeznének.) Emellett az együttműködő közösségnek – az áfa csoportoktól elérően – olyan adóalanyok is a tagjai lehetnek, akik más tagállamban, vagy tagállamokban letelepedettek.⁷⁹ Ki kell emelni azt is, hogy a közösség által nyújtott szolgáltatásnak közvetlenül – és nem csupán közvetetten – kell szükségesnek lennie a tagok által végzett adómentes, vagy olyan tevékenységhez, melyet nem adóalanyként folytatnak.

⁷⁷Mischo főtanácsnoknak C-8/01. sz. ügyben hozott indítványának 117. pontja szerint

⁷⁸C-8/01 Assurandør-Societetet et v Skatteministeriet.

⁷⁹SEC(2010) 1455 final p.98.

Az együttműködő közösség részéről nyújtható szolgáltatások tekintetében legutóbb a C-407/07. sz. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing kontra Staatssecretaris van Financiën ügyben adott eligazítást az Európai Bíróság. Ebben kifejtette, hogy az áfa irányelv – régi jelölésű – 13. A cikke (1) bekezdésének f) pontját úgy kell értelmezni, hogy amennyiben a rendelkezésben foglalt egyéb feltételek teljesülnek, akkor a személyek önálló csoportja által a tagjaiknak nyújtott szolgáltatások adómentességet élveznek akkor is, ha e szolgáltatásokat csak egyetlen tag vagy csak bizonyos tagok részére nyújtják. Vagyis az együttműködő közösség létrejöttének nem feltétele az, hogy valamennyi tagja számára nyújtson szolgáltatását.

Természetesen a fenti konstrukció is – jogellenes alkalmazása esetén – alapot adhat az adóvisszaélésre.

Ilyen jogellenes együttműködési forma alakulhat ki például abban az esetben, ha egy anyavállalat azt szeretné, hogy valamely külföldi leányvállalata használja egy szabadalmát, mely használatot az adóhatóságok adóköteles tevékenységnek minősítenek. Abban az esetben azonban, ha az anya- és a leányvállalat megosztják a szabadalom létrehozásának költségeit és – valótlanul – úgy nyilatkoznak, hogy a szabadalmat közösen hozták létre adófizetési kötelezettség nem keletkezik a használatba adás után.

Ezért az áfa irányelv – a 132 (1) f) második fordulatában – úgy rendelkezik, hogy az adómentesség csak abban az esetben érvényesül, ha az valószínűsíthetően nem eredményezi a gazdasági verseny torzulását. A C-8/01 Assurandør-Societet et v Skatteministeriet ítéletben az Európai Bíróság is kifejtette, hogy a tagállamoknak az adómentesség engedélyezését meg kell tagadniuk abban az esetben, ha tényleges kockázata van annak, hogy az engedélyezett adómentesség azonnali hatállyal, vagy a jövőre vonatkozóan a gazdasági verseny torzulásához vezetne. Emellett a tagállamok az adómentességi forma csupán meghatározott időtartamra szóló – bár a későbbiekben meghosszabbítható – engedélyezését is megtehetik, amennyiben kétséggel merül fel arra vonatkozóan, hogy az együttműködő közösség működése a gazdasági verseny torzulását eredményezheti. Tekintettel a jogintézmény magyarországi relatíve új keletű – 2011. január 1-i hatállyal történt – bevezetésére, ezen adótervezési konstrukcióra vonatkozóan a hazai bírói joggyakorlat még nem alakult ki. Mindazonáltal némi iránymutatást jelenthetnek mégis a fentiekben hivatkozott uniós szintű jogesetek mind az esetleges adóvisszaélések, mind a jogintézmény hatálya tekintetében.

IV. Az adócsalás és az adóelkerülés elleni fellépés eszközszerrendszerei az új áfa direktívában, az egyes tagállamok jogszabályaiban

E téma tárgyalásakor mindenekelőtt le kell szögeznünk, hogy a jogirodalomban jelenleg időnként 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 fellépést⁸⁰.

Álláspontom szerint az adóztatás területén felmerülő visszaélések elleni fellépést az áfa irányelv már jelenleg is biztosítja, annak rendelkezései megfelelő hivatkozási alapul szolgálhatnak a joggal való visszaélés megállapításához. A fellépést azonban mindenképpen segíthetné egy, a jövőben megalkotandó, kifejezetten a joggal való visszaélésre – mint az adócsalás és az adóelkerülés elleni fellépés „generálklauzulájára” – vonatkozó jogszabály.

Az alábbiakban ezért elsőként ki kívánom emelni az áfa direktívának mindazokat a rendelkezéseit, melyek a tagállamok számára az adócsalás és az adóelkerülés elleni fellépést teszik lehetővé.

IV.1. Az új áfa irányelv eszközszerrendszere

Az új áfa direktíva szabályait áttekintve leszögezhetjük, hogy már a jogszabály célkitűzését és alapelveit meghatározó bevezető rendelkezések között is több olyan bekezdést találhatunk, melyek az adócsalás és adóelkerülés elleni küzdelmet célozzák.

Így a 27. bekezdés az adócsalás és az adókikerülés elleni harc érdekében a tagállamok számára a befektetési arany feldolgozásával járó ügyletek tekintetében biztosít külön rendelkezést. (Ezáltal lehetővé téve, hogy az adó alapjába a tagállamok beszámíthassák a szolgáltatás megrendelője által biztosított befektetési arany értékét, amennyiben a feldolgozás következtében az arany elveszti beruházási arany státuszát). A jogszabályhely beillesztését az indokolta, hogy egyes adóalanyok – az áfa irányelv 346. és 82. cikkei alapján – a befektetési célú arany értékesítésére vonatkozó adómentesség és az arany ékszerek értékesítésének adókötelessége közötti jogszabályi eltérést próbálták oly módon kijátszani, hogy az áfa mentesen megvásárolt befektetési célú aranyból készítették ékszereket.

⁸⁰ Dr Joep J.P. Swinkels: Abuse of EU VAT law, in: International VAT Monitor July/August 2011, p.227-228.

Az *irányelv 42. bekezdése* értelmében továbbá a tagállamoknak meghatározott esetekben képesnek kell lenniük arra, hogy a termékértékesítések vagy szolgáltatások kedvezményezettjét jelöljék meg az áfa megfizetésére kötelezett személyként. Ez segítheti a tagállamokat abban, hogy megakadályozzák az adócsalást és adóelkerülést. Ez a rendelkezés az áfa irányelv 199. cikkében foglalt, egy tagállamon belüli („belföldi”) fordított adózás koncepciójára utal. A jogszabályhely értelmében a tagállamok előírhatják, hogy az áfa megfizetésére a vevő adóalany legyen kötelezett, egyes, a direktívában felsorolt szolgáltatások és termékértékesítések esetén (így különösen a különböző építési szolgáltatások, ideértve az ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásokat, ehhez a tevékenységeket végző személyzet biztosítása; a föld, valamint azzal együtt az azon álló épület értékesítése, ha az értékesítő adókötelezettséget választott; használt anyagok, hulladék, értékesítése és szolgáltatások nyújtása; valamint a biztosítékként adott termékek átadása tekintetében). A Bizottság legutóbbi – az áfa csalással érintett egyes szektorokat illető opcionális fordított adózási – jogszabályjavaslatai alapján elmondható, hogy ez a jogi konstrukció egyre inkább teret hódít a tagállamok gyakorlatában. A Bizottság a tagállamok közötti szolgáltatásnyújtások teljesítési helyét módosító javaslatában pedig 2010. január 1-től már általános jelleggel vezette be a fordított adózást az adóalanyok közötti tranzakciókban (áfa irányelv 196. cikk). A fordított adózási mechanizmus mindeddig hatékony eszköznek bizonyult az áfa csalás elleni harcban, habár a konstrukció magával vonja a vevő ellenőrzését a tekintetben, hogy ténylegesen eleget tett-e áfa kötelezettségének az időszaki áfa bevallásában.⁸¹

A fenti konkrét intézkedéseket körvonalazó rendelkezésektől eltérően a *direktíva 59. bekezdése* már általánosabban fogalmaz és igen nagyfokú szabadságot ad a tagállamoknak az adó-visszaélés elleni intézkedések terén. Előírja ugyanis, hogy - bizonyos korlátozások és feltételek mellett - célszerű a tagállamoknak az irányelvtől eltérő, külön intézkedéseket hoznia, vagy továbbra is alkalmaznia az adókiivetés egyszerűsítése, illetve az adócsalás és az adóelkerülés megelőzése érdekében.

Az irányelv egyes konkrét cikkelyeit vizsgálva megállapíthatjuk, hogy – amint azt a korábbi III.3. fejezet már részletesen tárgyalta – a jogszabály első helyen az *irányelv 11. cikkében*, az áfa csoportok vonatkozásában hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy az adócsalás és adóelkerülés elleni, külön jogszabályi rendelkezéseket is elfogadjanak.

⁸¹ Joep Swinkels: Combating VAT Avoidance, in: International VAT Monitor July/August 2005, p.242.

A továbbiakban a *19. cikk biztosít* ilyen jellegű kifejezett eltérést a tagállamoknak. A jogszabályhely értelmében a vállalkozás vagyonának – akár ellenérték fejében, akár ingyenesen történő – átruházásához kapcsolódó termékértékesítést a tagállamok úgy tekinthetik, mintha az nem történt volna meg, és így az átruházás kedvezményezettjét az átruházó jogutódjának tekinthetik.

A *29. cikk* értelmében továbbá ezt a fajta minősítést a 19. cikkben foglalt feltételek fennállásakor a szolgáltatásnyújtások tekintetében is megtehetik. A tagállamok ugyanakkor – mindkét esetben – azokat az intézkedéseket is meghozhatják, melyek annak elkerüléséhez szükségesek, hogy a cikk alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adóelkerülést. A jogszabályhelyek célja, hogy a tagállamok számára egyszerűsítési lehetőséget adjon a vállalkozások vagyonának átruházásához kapcsolódó rendelkezések tekintetében – amennyiben az jogutódlással történik – mivel ilyenkor a jogutód számára túlzott adminisztratív terhet jelentene az áfa felszámítása a tranzakciók után, különös tekintettel arra, hogy azt a cég ügyis levonásba helyezhetné. Amint azonban arra az Európai Bíróság a *Zita Modes Sàrl* ügyben⁸² rámutatott a jogszabályhelyek alkalmazására csak abban az esetben kerülhet sor, ha a vagyont teljes egészében átruházzák. Ezért nem tartozhat a rendelkezés hatálya alá az az eset, amikor csupán egyes vagyonelemek, mint például a tőzsdei termékek átruházása történik meg.

Külön kiemelést érdemel az *áfa irányelv 80. cikke*, mely egy adott ügyletben a felek által megszabott adóalap szabadpiaci forgalmi érték alapján történő meghatározását teszi lehetővé. A rendelkezés az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében lehetővé teszi a tagállamok számára azt, hogy az adóalapot a szabadpiaci forgalmi érték alapján határozzák meg. Erre abban az esetben van lehetőségük, ha a terméket, illetve szolgáltatást olyan vevők részére értékesítik, illetve nyújtják, melyek az eladóval – a tagállam meghatározása szerinti – kapcsolt vállalkozási pozícióban vannak, azaz vele családi vagy más szoros, személyes, illetve tulajdonosi, pénzügyi, jogi – mint például munkáltató és munkavállaló közötti – kapcsolat, illetve vezetői beosztás révén kapcsolat áll fenn. A jogszabályhely alkalmazásának további feltétele az, hogy amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, akkor vagy a vevő, vagy az eladó; illetve amennyiben az ellenérték magasabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, akkor az eladó ne legyen teljes mértékben jogosult az áfa irányelv szerinti adólevonásra. Megjegyzést érdemel továbbá, hogy a rendelkezés nem alkalmazható akkor, ha a piaci ár és az értékesítési ár közti különbség nem jelentős mértékű, vagy ha bizonyítást nyer, hogy az adott termék, vagy szolgáltatás azonos mértékű ellenszolgáltatásért más – nem kapcsolt adóalanyok – számára is

⁸² Case C-497/01 *Zita Modes Sàrl v. Administration de l'enregistrement et des domaines*, Para. 40.

elérhető. A szabadpiaci forgalmi érték főszabály szerint – hacsak azt a piaci feltételek nem indokolják – nem lehet alacsonyabb, mint az eladót az ügylet során terhelő költségek. A tagállamok által meghatározott – és az unió Áfa Bizottsága⁸³ által jóváhagyott – külön feltételek szerint több tagállam is alkalmazza ezt a konstrukciót (így különösen Franciaország, Németország, Anglia, Luxemburg és Magyarország is), illetve többen az uniós csatlakozásukkor is kérelmezték a Bizottságtól a konstrukció fenntartásának lehetőségét, ami bizonyítja eddigi pozitív tapasztalataikat a jogszabályhelyhez kapcsolódóan.⁸⁴

Az egyes áfa csalási konstrukciókban igen gyakoriak az olyan jellegű személyi, jogi összefonódások, amikor a vállalkozásokat ügyvezetőként ugyanaz a személy, vagy csupán jelképes szerepet betöltő –ügynevezett stróman – irányítja, illetve amikor az egyes társaságoknak azonos tulajdonosuk, vagy tanácsadói vannak. Mindezek alapján a 80. cikk világosan érvényre juttatja az áfa irányelv azon törekvését, hogy az adócsalás és az adóvisszaélés elleni jogi lehetőségeket biztosítson a tagállamok részére.

Mindemellett a jogszabályhely önmagán túlmutató jelentőséggel is bír az egyes tagállami jogalkalmazó szervek számára az adóvisszaélésekkel érintett jogesetek megítélésekor. Azzal ugyanis, hogy a rendelkezés a szabadpiaci forgalmi értékre, mint a szokásos üzleti életben alkalmazandó ellenértékre hivatkozik, rámutat arra is, hogy az adóvisszaéléssel érintett és a jogszerű ügyletek között a legkézenfekvőbb elhatárolást a tevékenységek életszerűsége, vagyis a normál kereskedelmi életben folytatott üzleti gyakorlat adhatja.

Az áfa mentességeket szabályozó XI. cím 132-152. cikkei vonatkozásában az *irányelv 131. cikke* szintén úgy fogalmaz, hogy a cím 2–9. fejezetében említett adómentességeket – az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül – az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni. E tekintetben, a tagállamok esetleges eltérő szabályozására vonatkozóan megjegyzést érdemel ugyanakkor az, hogy az Európai Bíróság kialakult joggyakorlata értelmében az áfa kötelezettség elve alóli mentességeket szigorúan kell értelmezni, tekintettel arra, hogy azok az áfa rendszer általános szabályaihoz képest – mely szerint az áfát minden ellenérték fejében történő érakesítés után levonásba lehet helyezni – kivételt képeznek⁸⁵.

⁸³ VAT Committee

⁸⁴ Joep Swinkels: Combating VAT Avoidance, in: International VAT Monitor July/August 2005, p.240.

⁸⁵ C-287/00. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. június 20-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-5811. o.] 43. pontja

Szintén az adócsalás és adóelkerülés elleni rendelkezések között kell megemlítenünk a – korábbi III.2. fejezetben – már tárgyalt azon konstrukciót, ami az áfa irányelv 143. cikk (1) d) pontjában foglalt, 4200-ás felfüggesztett import áfa fizetési kötelezettséghez kapcsolódik. A cikk tekintetében az *irányelv 143. cikk 2. bekezdése* tartalmaz az adóvisszaélés elleni rendelkezéseket a korábbiakban már részletesen kifejtettek szerint.

Meg kell említenünk továbbá a *158. cikkben* foglalta rendelkezéseket. A jogszabályhely kifejti, hogy a tagállamok a vámraktározási eljárástól eltérő raktározási eljárásról rendelkezhetnek és azok keretében a termékeket mentesíthetik az adó alól. Ezekben az esetekben – különös tekintettel az (1) bekezdés a) pontjában foglalt esetre – is figyelemmel kell azonban lenniük a tagállamoknak arra, hogy az esetleges adócsalást, adókikerülést és visszaélést megelőzzék.

Ki kell emelnünk továbbá az irányelvnek – a korábbiakban, a III. fejezetben már szintén tárgyalt – a *205. cikkben* foglalt azon rendelkezését, ami kifejezetten az adócsalás elleni fellépést teszi lehetővé a tagállamok számára. A *205. cikk* ugyanis lehetőséget ad bizonyos – a korábbiakban már részletezett – esetekben az adófizetésre kötelezett személy és a tőle eltérő személy egyetemleges felelősségének kimondására az áfa megfizetése tekintetében. Az egyetemleges felelősségre vonatkozó részletszabályok tekintetében az irányelv már nem ad eligazítást a tagállamoknak, azonban az Európai Bíróság már e tekintetben is kialakított bizonyos alapvető jogelveket.

Így a *Vlaamse Oliemaatschappij v. F.O.D. Financiën* jogesetben rámutatott arra, hogy – a *Federation of Technological Industries*⁸⁶ jogesetben kifejtettekkel összhangban – a tagállamoknak az a lehetősége, hogy valamely harmadik személyt az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelőssé tegyenek, nem parttalan. Az egyetemleges felelősség ugyanis csak olyan harmadik személyekre vonatkozhat, akik nem voltak jóhiszeműek, vagy akiknek tudniuk kellett volna arról, hogy az értékesítést terhelő adó megfizetésére részben, vagy egészben nem került sor bármely korábbi értékesítés során, vagy arra nem kerül sor valamely következő értékesítéskor. Emellett a harmadik személyeket terhelő felelősségi szabályoknak meg kell felelniük az uniós jogszabályok alapvető elveit jelentő jogbiztonság és arányosság követelményeinek is. Nem ellentétes viszont az uniós joggal, ha az adófizetésre kötelezettől eltérő személytől a tagállamok azt követelik, hogy hozzon meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz a *Federation of Technological Industries* és társai ügyben hozott ítélet 33. pontjában, a *Teleos* és társai ügyben hozott ítélet 65. pontjában és a *Netto Supermarkt*

⁸⁶ Case C-384/04, *Commissioners of Customs and Excise H.M. Attorney-General v. Federation of Technological Industries and 53 others*

ügyben hozott ítélet 24. pontjában kifejtettek szerint. A jövedéki adóraktárakra vonatkozó belga egyetemleges felelősségi szabály azonban úgy rendelkezett, hogy a harmadik személyek felelőssége abban az esetben is megállapítható, ha az adóraktárosnak sem a bűnössége, sem a vétkessége, sem a gondatlansága nem állapítható meg és az áfa adósság meg nem fizetését a tőle független körülmények – így különösen az a körülmény, ha a vevője csődbe ment – okozták. Mindezek alapján az Európai Bíróság a belga felelősségi szabályt aránytalannak és jogellenesnek találta.

Végül, de nem utolsó sorban meg kell említenünk az új *áfa irányelv 395. cikkében* – illetve a régi *áfa irányelv 27. cikkében* – foglalt szabályt. A jogszabályhely különös jelentőségét az adja, hogy a tagállamoknak általános jelleggel biztosít – természetesen a jogszabály alapelveivel összeegyeztethető – eltérést az irányelv rendelkezéseitől az adóelkerülés és az adócsalás elleni harc jegyében. A rendelkezés értelmében az Európai Tanács, a Bizottság javaslata alapján, bármelyik tagállamot egyhangúlag felhatalmazhatja arra, hogy az áfa irányelvben foglaltaktól eltérő, különös intézkedéseket vezessen be az adóbeszedés egyszerűsítésére, vagy egyes adócsalások és – elkerülések megelőzésére. Az adóbeszedés egyszerűsítését szolgáló intézkedések ugyanakkor a végső fogyasztói szinten beszédett tagállami adóbevétel teljes összegét csak elhanyagolható mértékben befolyásolhatják.

Meg kell jegyezni azonban azt is, hogy egy ilyen különleges intézkedés bevezetése meglehetősen időigényes, amennyiben a Bizottság – ha egyetért az indítvánnyal – a tagállam értesítését követően 3 hónapon belül nyújthatja be javaslatát a Tanácsnak, melyet az – legfeljebb a kérelem beérkezésétől számított – 8 hónapon belül fogad el. A korábbiakban már tárgyaltak szerint bizonyos fokú könnyítést jelen ugyanakkor a Tanács által a gyors reagálási mechanizmusra vonatkozó irányelv elfogadása, mely az adóvisszaélés elleni küzdelem jegyében az adócsalással érintett egyes szektorokban a fordított adózás bevezetésére rövidebb határidőket szabott meg a tagállami kérelmek elintézésére.

IV.2. Az adócsalás és az adóelkerülés elleni fellépés eszközszerrendszerei az egyes tagállamok jogszabályaiban

Az adócsalás és adóelkerülés ellen a tagállamokban bevezetett eszközöket két részre oszthatjuk a szerint, hogy az adóvisszaélés megelőzését, illetve feltárását elősegítő *technikai, eljárási* – mint például az áfa alanyok regisztrációjához kapcsolódó ellenőrzésekre, vagy az adóalanyok törlésére vonatkozó szabályok – vagy inkább tartalmi, *anyagijellegű* – mint például a harmadik személyek egyetemleges felelősségére, vagy a fordított adózásra vonatkozó – *eszközöknek* tekinthetők-e. Míg

ugyanis a technikai jellegű rendelkezéseket jellemzően a tagállamok eljárási jogszabályai, addig az anyagi jellegű eszközöket – az áfa irányelv nyomán – a tagállamok áfa törvényei tartalmazzák. Meg kell jegyezni ugyanakkor, hogy a szabályozás felosztására vonatkozóan uniós előírás nem létezik, vagyis a rendelkezések jogszabályi besorolása – természetesen csupán az áfa irányelv által nem szabályozott kérdésekben - a tagállamok diszkreciós jogkörébe tartozik. Mindezek alapján az alábbiakban, az egyes tagállamokban az adóvisszaélés ellen bevezetett különböző rendelkezéseket kívánom felvázolni.

Az adóvisszaélés elleni technikai eszközök közül a legjellemzőbbek az újonnan bejegyzett áfa alanyok regisztrációját megelőző – úgynevezett pre-regisztrációs – eljárások, valamint a regisztrációt követő közvetlen adóhatósági ellenőrzések. Pre-regisztrációs eljárást alkalmaz például Spanyolország, Görögország, Magyarország,

Emellett Magyarország a fokozott adóhatósági felügyelet jogintézményét is bevezette. Ez azt jelenti, hogy az adóhatóság az adószám megállapítását, illetőleg a – vezető tisztségviselő váltás okán lefolytatott – az adószám kiadás megtagadásának vizsgálatára irányuló, adóregisztrációs eljárást követően – amennyiben az adószám kiadását az adóhatóság nem tagadja meg – haladéktalanul kockázatelemzési eljárást folytat le. Ennek során a társaság részére kérdőívet küldhet a cég által végezni kívánt tevékenységhez szükséges személyi, tárgyi és pénzügyi feltételek fennállásának ellenőrzése céljából.

Egyes tagállamok – így például Magyarország, Litvánia, – az újonnan létrejött adóalanyok alapítása tekintetében feltételként szabják meg azt is, hogy az új vállalkozás ügyvezetője nem lehet olyan személy, aki korábban adótartozással, adócsalással érintett társaság vezető tisztségviselője volt.

Más tagállamok – mint például Írország, Olaszország, Anglia – úgy rendelkeztek, hogy amennyiben egy újonnan létrejött adóalanyt bizonyos körülmények okán nem látnak kellően megbízhatónak, az adóregisztráció feltételeként tőle meghatározott összegű adóbiztosíték, vagy bankgarancia megfizetését kérhetik, ezt azonban egyes tagállamok – így Írország, - az anyagi jogszabályukban, vagyis az áfa törvényükben írják elő.

További tagállamok – így például Hollandia, – az újonnan létrejött, nem kellően megbízhatónak vélt társaságokat az egyebekben rájuk irányadó adóbevallási időszakoktól eltérő, 1 hónapos adóbevallásra kötelezhetik.

Szintén jelentős technikai eszköz az adóvisszaélés megakadályozására az adóalanyok adószámának felfüggesztése, vagy törlése, bizonyos, a tagállamok által meghatározott feltételek teljesülése esetén. Ilyen eljárás lefolytatására kerülhet sor Spanyolországban, Olaszországban, Litvániában, Csehországban, Angliában, Portugáliában⁸⁷ és Magyarországon.

További technikai eszköz lehet az adóvisszaélések megakadályozására az adóbevallások és összesítő nyilatkozatok elektronikus úton történő benyújtására kötelező előírás az adóalanyok részére, hiszen ily módon – a korábbiakban már tárgyaltak szerint – könnyebben összefuttathatók az adóhatóságok rendszeriben a többi tagállamból a VIES rendszeren keresztül érkező külföldi bevallási adatok a hazai bevallási adatokkal.

Ilyen elektronikus előírásokat alkalmaz többek között Ausztria, Portugália, Görögország, Magyarország, Olaszország, Hollandia és Anglia.

További jelentős, az adóvisszaélés megakadályozását szolgáló technikai eszköz lehet csalárd társaságok esetén a visszaigényelt, negatív összegű elszámolandó *adó kiutalásának felfüggesztése* és ezáltal a kiutalásra nyitva álló határidő meghosszabbítása. Az egyes tagállamok gyakorlata eltérést mutat ugyanakkor a tekintetben, hogy alapesetben milyen időintervallumon belül juthatnak hozzá az adózók a kiutalni kért áfa összegéhez, illetve, hogy milyen feltételek mellett függeszthető fel az adó kiutalása és az után – a felfüggesztés esetleges megalapozatlansága esetén – a tagállam adóhatóságának keletkezik-e kamatfizetési kötelezettsége, vagy sem.

A tagállamok többsége a visszaigényelt adó kiutalására relatíve rövidebb – 20, 30, 45 és 75 napos – határidőt szabott meg, így például Dánia, Anglia, Franciaország, Lengyelország és Magyarország.

Vannak azonban olyan tagállamok is, ahol hosszabb kiutalási határidőket biztosít a jogszabály, vagy differenciál a visszatérítéskor az egyes adózók tevékenységének jellege, illetve kockázata alapján. *Litvániában* az áfa visszatérítés külön kérelem alapján történik féléves időszakokra vonatkozóan – itt a bevallási időszakok havi, avagy féléves időszakok lehetnek -, de csupán a féléves periódus végét követően. Ennek feltétele, hogy a visszaigénylő *legalább 3 hónappal* a féléves visszaigénylési időszak előtt már Litvániában *regisztrált adóalany* legyen.

Spanyolországban 6 hónap áll az adóhivatalok rendelkezésére, hogy a kiutalási kérelemről döntsenek (mely azonban havi bevallók esetén jellemzően 2 hónap alatt történik)⁸⁸. A spanyol áfa törvény ugyanakkor *differenciál a kiutalás vonatkozásában* az egyes adózók között. Bizonyos feltételekkel az exportálást végző adózók havonta igényelhetnek vissza, függetlenül a bevallási időszakoktól. A fordított adózás alá eső adózók áfa visszaigénylésekor ugyanakkor lehetősége van

⁸⁷ Paragraph 2 of article 33 of Portugal VAT Code

⁸⁸ Article 115.3) Law 37/1992;

az adóhatóságnak 6 hónapig úgynevezett előzetes adóellenőrzésre. Mindemellett a spanyol jogszabály bizonyos feltételek fennállása esetén az áfa összeg kiutalását biztosíték adásától teheti függővé.⁸⁹

Máltán a kiutalási határidő 5 hónap, mely után csupán 0,75 %-os késedelmi kamat terheli az adóhatóságot.

Hasonló a szabályozás Németországban, ahol a kiutalás a német adóhatóság jóváhagyása után történhet, a kiutalás hiányában azonban nem terheli kamatfizetési kötelezettség az adóhivatalt ellenőrzés indítása esetén.

Az olaszországi szabályozás szerint a visszaigényelhető adó az éves adóbevallási időszakok végén következő időszakra átvihető követelésnek minősül (Olaszországban az adóbevallási időszak 1 év az áfa tekintetében). Az áfa negyedéves (kivételesnek tekinthető), vagy éves visszaigénylése csak a speciális feltételek teljesülésekor lehetséges. Amennyiben adózó az áfa kiutalását kéri, az áfa visszaigénylési kérelmet az olasz adóhatóság a bevallás benyújtásától számított 3 hónapon belül teljesíti. Ennek feltétele azonban, hogy az adózó a visszaigénylési kérelme mellé megfelelő *biztosítékot nyújtson*. A biztosíték államkötvény, valamint banki, hitelintézeti garanciavállalás lehet. Kis-és középvállalkozások, valamint vállalatcsoportok esetén a garanciának egyéb formái is elfogadhatók, azokra eltérő szabályozás vonatkozik. Az adóhatóság ugyanakkor a garancia biztosításától bizonyos feltételek *fennállásakor* eltekinthet (így különösen, amennyiben a társaság már legalább 5 éve folytat adóköteles tevékenységet, a fizetendő, vagy levonható adó vonatkozásában nem volt bizonyos mértéket meghaladó adóhatósági megállapítás, vagy kiigazítás a társaságnál és a cég bizonyos körülmények fennállását hiteles nyilatkozattal igazolja). Az így visszaigényelhető áfa összege ugyanakkor szintén limithez kötött (nem haladhatja meg több mint 100 %-kal az előző két év bevallási időszakában átlagosan az adófolyószámlára fizetett adó összegét). A késedelmes kiutalás miatt alkalmazott késedelmi kamat mértéke 2,75 %.

Lettországnak az áfa visszaigénylés főszabályként a decemberi adóbevallás benyújtását követően – a bevallási időszakok itt havi, negyedéves, illetve félévesek – az év végén történhet. A társaságok kivételes esetben havi áfa visszaigénylést is benyújthatnak, amennyiben megfelelnek a jogszabályban meghatározott külön kritériumnak (így például ha a 0 %-os, illetve export értékesítései az összes értékesítésének 90 %-át adják, vagy ha az áfa különbözet meghaladja a 150 Eurót és tárgyi eszközökhöz kapcsolódik, stb.).

⁸⁹ Article 118) Law 37/1992

Szintén jelentős visszatartó ereje lehet az adócsaló társaságok ellen *kiszabott bírságoknak*, mint az adóvisszaélés elleni technikai eszközöknek. Belgiumban például adócsalás esetén a vállalkozás által fizetendő bírság összege a meg nem fizetett áfa összegének 200%-áig terjedhet, valamint az adómegállapítás időszaka is a sztenderd 3 évről 7 éves időszakra növekszik.

Az *adóvisszaélés elleni anyagi eszközök* között elsőként az *egyetemleges felelősség* jogintézményét kell említünk. E tekintetben különös jelentőséggel bír az egyetemleges felelősség *Egyesült Királyságban* kidolgozott koncepciója. Ugyanis ennek eredőjeként hozta az Európai Bíróság azokat az adócsalás és körbeszámlázásos csalás tekintetében ma már alapvetésnek tekinthető ítéleteit⁹⁰, amelyek napjainkban is meghatározzák az áfa csalási konstrukciók megítélését. Anglia az egyetemleges felelősségi koncepciót 2003. év áprilisban vezette be. A koncepció tagállami szinten a Federation of Technological Industries jogesetet megelőzően ugyan több ügyletben megkérdőjeleződött, azonban az Európai Bíróság a 2006. május 11-i döntésében úgy határozott, hogy az áfa irányelvvel összhangban van az Angliában bevezetett felelősségi koncepció, feltéve, hogy az megfelel a közösségi jog alapelveinek, így különösen a jogbiztonság és az arányosság követelményeinek. Anglia az egyetemleges felelősségi formulát csupán egyes adócsalással érintett termékértékesítések tekintetében vezette be, így különösen a mobiltelefonok, a számítógép chippek és az egyéb kiegészítő alkatrészek tekintetében. A szabály alapján minden olyan személy egyetemleges felelősséggel tartozhat az adó megfizetéséért, aki egy adott ügylet végrehajtásakor tudta, vagy ésszerű alapon tudhatta, hogy az áfa megfizetésére nem fog sor kerülni az adott tranzakciós láncolatban⁹¹. A jogszabály értelmében az áfa fizetés elmaradásának sejtésére okot adó, ésszerű körülmények fennállását megalapozza, ha a termékekért fizetett összeg kevesebb volt, mint a szokásos piaci ár, vagy mint a termékekért korábban fizetett ár. A kereskedő ugyanakkor megdöntheti ezt a vélelmet, amennyiben bizonyítja azt, hogy a termékekért fizetett alacsony ár nem függött össze az adófizetési kötelezettség elmaradásával.

Az angol jogszabályi rendelkezéshez teljesen hasonló koncepciót vezetett be *Spanyolország* is az áfa törvénybe beiktatott, adóvisszaélés elleni klauzulájával. A jogszabályhely azonban némi eltérést is mutat az angliai megoldáshoz képest, mivel az nem egy egyetemleges felelősségi rendszert, hanem egy úgynevezett másodlagos, szubszidiárius felelősségi rendszert vezetett be. Ennek értelmében a jogszabály csak abban az esetben hatályosul, ha az eladó fizetéképtelennek bizonyul. Emellett a jogszabály hatálya szélesebb körű, mint az angliai változat, mivel az nem csupán az

⁹⁰ Federation of Technological Industries, Axel Kittel, Teleos jogesetek

⁹¹ in Sec. 77A of the UK VAT Act of 1994 (added by the Finance Act in 2003)

egy csallással érintett szektorokra terjed ki, hanem valamennyi olyan tranzakcióra, mely a jogszabály hatálya alá esik.⁹²

A *portugál* egyetemleges felelősségi szabályok értelmében, amennyiben valamely társaság azzal a szándékkal végez termékértékesítést, vagy nyújt szolgáltatást, hogy az után adófizetési kötelezettségét nem teljesíti, akkor valamennyi olyan vállalkozás, amely részt vett a – termékhez, vagy szolgáltatáshoz kapcsolódó – gazdasági láncolatban szintén felelős lesz az adó megfizetéséért, amennyiben ez utóbbi cég tudta, vagy tudhatta a jogellenes körülményeket.⁹³ A szabályozás hatálya azonban csupán egyes meghatározott szektorokra, így különösen a számítógép, mobiltelefon, vashulladék és gépjármű szektorokra terjed ki. Azt, hogy valamely társaság tudta, vagy tudhatta, hogy az áfa megfizetésére nem kerül sor, megalapozhatja az a tény, ha a termékekért fizetett összeg kevesebb volt, mint a szokásos piaci árként jellemzően megfizetett legkisebb összeg, vagy mint a termékekért, szolgáltatásokért a gazdasági láncolat korábbi pontjain fizetett ellenérték. A vélelem megdönthető, amennyiben bizonyítást nyer, hogy a termékekért fizetett alacsony ár olyan körülményeknek tudható be, melyek nem függenek össze az adófizetési kötelezettség elmaradásával.

Olaszországban az egyetemleges felelősségi szabályok értelmében a vevő abban az esetben tehető az eladóval egyetemlegesen felelőssé az áfa megfizetéséért, ha a jogszabályban meghatározott termékeket – így különösen gépjárműveket, mobiltelefonokat, számítógépeket és azok tartozékait, szarvasmarhát, juhot, sertést, vagy azok húsát – értékesítenek alacsonyabb áron, mint azok szokásos piaci értéke.

A szokásos piaci árhoz kapcsolódó egyetemleges felelősség szabályok vonatkozásában – habár a fentiekben említett „tudta, vagy tudhatta” teszt nélkül – több tagállam is elfogadott az áfa irányelv 80. cikkében foglalt, a termékek és szolgáltatások alul, vagy felül értékelésével összefüggő adóvisszaélés megakadályozásának célzatával rendelkezéseket. Így tett többek között Szlovákia és Magyarország is.

⁹² Prof. Carlos Palao: New Income Tax Law and Anti-Fraud Legislation in Spain, in: BULLETIN FOR INTERNATIONAL TAXATION APRIL 2007, p.148.

⁹³ paragraph 1., 2., 3., 4. of article 72-A, Portugal VAT Code

Hollandiában az egyetemleges felelősségi klauzula az adóeljárás törvényben került megfogalmazásra.⁹⁴ A jogszabályhely hatálya azokra az esetekre terjed ki, amikor egy ügylet után elmarad az áfa fizetési kötelezettség, az adott ügyletben hiányzó kereskedő is szerepel, és abban közösségi értékesítés (is) történt. Ez a szakasz kimondja azoknak a kereskedőknek az egyetemleges felelősségét az áfa adónemet illetően, akiknek termékeket értékesítettek, és akik tudták, vagy tudhatták, hogy az adott értékesítést terhelő áfa összegét nem (fogják befizetni) fizették be a meghatározott (teljes) összegben a költségvetésbe. A jogszabály hatálya alá az úgynevezett magas kockázatú termékek tartoznak.

Emellett a holland adóhatóság azokban az esetekben, amikor feltárják, hogy valamely társaság körbeszámlázásos áfa csalással lehet érintett, írásos figyelmeztető levelet küld az érintett vállalkozásnak, egy valamely csalási láncban való részvétel lehetséges következményeiről. Az általános figyelmeztető levél kiküldésének célja, hogy a vállalkozás tisztában legyen azzal, hogy olyan, magasabb kockázatú területen kereskedik, ahol jellemző az áfa csalás előfordulása. A tájékoztatóban bemutatják a – lehetséges – áfa csalás általános jellemzőit, valamint azokat a legfontosabb lépéseket, melyek segítségével szolgálhatnak ahhoz, hogy a vállalkozás kellő körültekintéssel tudjon eljárni szállítói, illetve vevői irányában. Mindemellett a társaság tudomására hozzák azt is, hogy részvétele a csalási láncban bizonyos körülmények között, az előzetesen felszámított áfa levonási jogának megtagadásához, vagy az egyetemleges felelősségi szabály – a holland 1990. évi adóeljárás törvényben szabályozott – alkalmazásához vezethet.

A holland gyakorlathoz hasonlóan, *Dánia* is a figyelmeztető levelek kiküldésére vonatkozó koncepciót alakított ki a csalással érintett szektorokban. Ennek keretében itt is felhívják a körbeszámlázásos csalással érintett társaságok figyelmét arra, hogy miképpen tudnak a leghatékonyabban tartózkodni a csaló társaságoktól. Emellett lehetőséget ad arra is a jogszabály, hogy a hatóságok biztosítékot kérjenek azon társaságoktól, akik körbeszámlázásos adócsalással érintett tranzakciókban vesznek részt.

Egyes tagállamok emellett kifejezetten az adóvisszaélések ellen vezettek be *általános, a joggal való visszaélés elleni fellépést támogató klauzulákat*. Így például *Litvániában* 2004. év második felében vezették be az általános adóvisszaélés elleni klauzulát. Az új jogszabály koncepciója meglehetősen széles kört ölel fel, amennyiben hatálya alá tartozik valamennyi szerződés tranzakció, vagy ügyletek láncolata, melyek célja, hogy közvetlenül, vagy közvetett módon adóelőnyt, az adófizetési

⁹⁴ Art. 42 C of Invorderingswet, az adóbeszedésről szóló 1990. évi törvény a 42c §-a

kötelezettség csökkenését, vagy az adófizetés teljes elkerülését, vagy a visszatérítendő adó összegének növekedését érik el, vagy az adóvisszatérítéshez kapcsolódó feltételek eltitkolásához vezetnek a kiutaláshoz releváns feltételek téves bemutatása, vagy elhallgatása révén. A joggal való visszaélés elleni rendelkezés alapján az adóhatóságok figyelmen kívül hagyhatják, illetve újraértelmezhetik a társaságok által felépített adózási konstrukciókat és átminősíthetik a vállalkozások között végbement ügyleteket, valamint a fizetendő adót is a tényleges gazdasági események alapján állapíthatják meg.⁹⁵

Franciaországban a joggal való visszaélés koncepciójának hatálya a legtöbb adónemre kiterjed, így különösen a regisztrációs adóra, a földadóra, a társasági és jövedelemadókra, valamint az általános forgalmi adóra. A koncepció hatálya emellett mind az adóelkerülés, mind az adócsalás területét felöleli. Ide tartoznak ezért egyfelől azok az ügyletek, melyek alapján egy olyan jogi helyzet jön létre, ami különbözik a valódi jogi helyzettől, másfelől pedig azok a tranzakciók, melyek ténylegesen létrejönnek ugyan, de azok egyetlen célja az adó elkerülése, melyet egyebekben a társaságnak meg kellett volna fizetnie.⁹⁶

Belgiumban az Európai Bíróság Halifax ügyben hozott döntését követően illesztettek be egy új, a joggal való visszaélés visszaszorítását célzó jogszabályhelyet a belga áfa törvénybe. Ennek értelmében, az adóvisszaélés megállapítására abban az esetben kerülhet sor, ha egyes ügyletek olyan adóelőnyt eredményeznek, amely ellentétes az áfa törvényben, valamint az annak végrehajtására hozott határozatokban foglalt célokkal, és amely tranzakciók meghatározó célja az adóelőny elérése.⁹⁷

Más tagállamokban olyan, az adóvisszaélés visszaszorítását célzó rendelkezéseket alakítottak ki, melyek általános jelleggel, a joggal való visszaélés megakadályozására is szolgálnak (vagyis nem csupán azt célozzák). Ilyen jogszabályt alakított ki például Írország, Lengyelország, Ausztria⁹⁸, Finnország⁹⁹ és Magyarország.

Vannak olyan tagállamok is, ahol az egyetemleges felelősségi szabályokat a több vállalkozás részvételével működő, úgynevezett láncértékesítések körében – vagyis abban az esetben, ha terméket egymást követően többször értékesítenek oly módon, hogy azt közvetlenül a sorban első

⁹⁵ Robertas Degesys: Taxation of Companies, EUROPEAN TAXATION JUNE 2004, p.300.

⁹⁶ Laurent Leclercq: Interacting Principles: The French Abuse of Law Concept and the EU Notion of Abusive Practices in: BULLETIN FOR INTERNATIONAL TAXATION JUNE 2007, p.236

⁹⁷ New Art. 1(10) of the Belgian VAT Code.

⁹⁸ Section 22 of the Bundesabgabenordnung (Federal Fiscal Code)

⁹⁹ Section 28 of the Taxation Law in Finland

értékesítőtől a sorban utolsó beszerző nevére szóló rendeltetéssel adják fel küldeményként vagy fuvarozzák el – is alkalmazzák, így például Magyarország, vagy Szlovákia. Van olyan tagállam is – így például Bulgária – amely az egyetemleges felelősségi szabályokat az adóügyi képviselők felelősségi szabályi tekintetében alkalmazza.

Valamennyi tagállam jogalkotásában – az *áfa irányelv 203. cikkével* összhangban – bevett gyakorlat továbbá annak a szabálynak a beiktatása, amely alapján a számlán termékértékesítőként, szolgáltatásnyújtóként szereplő személyt terheli az adófizetési kötelezettség, ha a számla áthárított adót tartalmaz. Vagyis adófizetési kötelezettség keletkezik abban az esetben is, ha a teljesítés hiánya ellenére számlakibocsátás történik.

Ez a szabály mindenekelőtt az adócsalás elleni fellépést segíti elő a tagállamokban, az úgynevezett fiktív számlákkal történő csalás megakadályozására. (Fiktív számláknak az olyan meg nem valósult, fiktív ügyletet tanúsító számlát tekinthetjük, melyet a felek a csalás szándékával állítanak ki, illetve fogadnak be.)

Valamennyi tagállam tekintetében elmondható továbbá az, hogy az *áfa irányelv 196. és 199. cikkeiben*, valamint az Európai Bizottság által legutóbb az opcionális fordított adózást engedélyező irányelvekkel bevezetett rendelkezések alapján korlátozottabb, vagy szélesebb körben, de élnek a fordított adózás bevezetésével az adócsalással és adóelkerüléssel érintett szektorokban, illetve szolgáltatások és termékértékesítések tekintetében.

Az anyagi rendelkezések között kell megemlítenünk végül az aranykereskedelemre vonatkozóan egyes tagállamok által bevezetett, az adóvisszaélés megakadályozását célzó különleges adózási módokat. Ilyen adózási séma jellemző például Csehország, vagy Magyarország áfa szabályozására.

V. Az Európai Bíróság vonatkozó jogeseteinek áttekintése az adócsalás és az adóelkerülés témakörében, valamint a joggal való visszaélés doktrínájának vizsgálata az adócsalás és az adóelkerülés megállapítása tekintetében

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 korábbi III. fejezetben használt elhatárolás alapján – az általános adócsalási kategóriába sorolható csalási formákra vonatkoztak, így különösen a számla

alapján történő adólevonási jog gyakorlására, a határon átnyúló termékértékesítésekre, az áfa visszatérítésre és a láncértékesítésekhez kapcsolódó csalási ügyletekre.

Az általános csalási konstrukciók mellett aztán a későbbiekben megjelentek azok az ítéletek is, melyek a hiányzó kereskedős, illetve körbeszámlázásos áfa csalás elleni küzdelem tárgykörében születtek.

Végül a legutóbbi időkben a bíróság az adóelkerülés tekintetében is egyre több ítéletet hoz, melyekben már egyre többször hivatkozik a joggal való visszaélés doktrínájára is.

Mindezek alapján az alábbiakban elsőként a normál áfa csalást, majd a hiányzó kereskedős áfa csalást, végül pedig az adóelkerülést érintő jogeseteket tekinteném át, ez utóbbi kapcsán különös tekintettel, a joggal való visszaélés áfa adózást érintő koncepciójára is.

V.1. Az Európai Bíróság jogesetei az adócsalás témakörében

Az Európai Bíróság további, az adólevonáshoz való jog jogszerű gyakorlásának az adócsalástól való elhatárolását érintő, legkorábbi döntései az adócsalás tekintetében jellemzően még az általános csalási konstrukciókat érintették.

Ezek közül a bíróság legkorábbi ítéletei az elhatárolás vonatkozásában még a számlázás szabályaira, valamint a számlák alapján az adólevonási jog gyakorlásának feltételeire irányultak.

A bíróság a *Genius Holding BV* jogesetben¹⁰⁰ az alvállalkozóknak történő számlázás és a számla alapján történő adólevonási jog kapcsán kifejtette, hogy az eladó társaság által kibocsátott számlán feltüntetett áfa összegét nem lehet levonásba helyezni pusztán az alapján, hogy az adóalany a számlán áfa összeget tüntetett fel.

Az áfa irányelv rendelkezései szerint ugyanis az adólevonáshoz való jogot, csak az áfa irányelv rendelkezéseinek megfelelően kiállított számla alapján lehet gyakorolni, vagyis a számlának tartalmaznia kell az adóalapot, az adó összegét, vagy az esetleges adómentesség tényét. Az adólevonási jog alapjául ezért nem szolgálhat olyan számla, amely nem felel meg a számlával érintett ügyletnek akár azért, mert a számlán feltüntetett adó magasabb annál, mint ami jogszerű lenne, akár azért, mert a számlán feltüntetett tranzakció nem áfa köteles. (Megjegyzést érdemel, hogy a Bíróság ezen álláspontja a korábbiakban, a *Léa Jorion*¹⁰¹ ügyben hozott ítéletében is kifejtésre került.)

¹⁰⁰ Case C-342/87 *Genius Holding BV and Staatssecretaris van Financiën* p.15., 17., 18., 19.

¹⁰¹ *Joined Cases 123 and 330/87 Léa Jorion, née Jeunehomme, and Société anonyme d'étude et de gestion immobilière (EGI) and Belgian State*

Mindezek alapján az adólevonási jog megtagadásának az adósemlegesség elvével való összeegyeztetését a tagállamoknak oly módon kell biztosítaniuk, hogy jogszabályaikban lehetőséget kell teremteniük arra, hogy a helytelenül kiállított számlákat a jóhiszeműen eljáró számlakibocsátó módosíthassa.

A bíróság álláspontja szerint a számlák alapján történő adólevonási jognak ez az értelmezése szolgálja a leghatékonyabban az adócsalás elleni fellépést.

A **John Reisdorf** jogesetben azonban már arra is rámutatott a bíróság, hogy túlzó a német jogalkotó és annak nyomán a német szövetségi bíróság azon elvárása, mely szerint az adólevonási jog alapjául csupán az eredeti számla szolgálhat. A bíróság kifejtette, hogy az eredeti számlák hiányában a tagállamoknak el kell fogadniuk a számlák másolatait is, illetve minden olyan egyéb dokumentumot, ami az adott tagállam jogszabályai alapján annak igazolásául szolgál, hogy az a tranzakció, amihez kapcsolódóan a társaság adólevonási jogát kívánja gyakorolni ténylegesen megtörtént.¹⁰²

Az adólevonási jog alapjául szolgáló dokumentumok tekintetében a bíróság még tovább ment a **Bernhard Langhorst** ügyben¹⁰³. Ebben ugyanis rámutatott arra, hogy az adólevonási jog alapjául szolgálhat a vevő által kibocsátott, jóváírást igazoló bizonylat is, amennyiben az tartalmazza mindazokat az információkat, amit az adott tagállam jogszabálya szerint a számlának tartalmaznia kell, kiállítására az eladó hozzájárulásával kerül sor, akinek egyebekben jogában áll megkérdőjelezni a bizonylaton feltüntetett áfa összegét is. Ebben az esetben ugyanis az eladó olyan módon tudja kontrollálni a jóváírás kiállítását, mintha azt ő maga tenné.

Emellett azt az adóalanyt, aki a bizonylaton feltüntetett, a tényleges tranzakcióhoz kapcsolódó adónál nagyobb áfa összeget nem kérdőjelezte meg, úgy kell tekinteni, mint aki a nagyobb összegű áfa feltüntetéséhez maga is hozzájárult. Ezért köteles a bizonylaton feltüntetett adó összegét megfizetni. Minden ezzel ellentétes értelmezés teret engedhetne az adócsalásnak, vagy az adóvisszaélésnek.

Az adólevonási jog alapjául szolgáló számlák tekintetében a **Schmeink & Cofreth AG & Co. KG** jogesettel egy újabb – azonban egyes pontjain vitatható – irányt vett az Európai Bíróság joggyakorlata. A vizsgált ügyek tényállása szerint a számlát kibocsátó egyik adóalany jogellenesen adott ki számlát, ezt azonban végül visszavonta és megsemmisítette, még mielőtt a számlabefogadó az alapján adólevonási jogát gyakorolhatta volna. A másik adóalany pedig ugyan jogellenesen

¹⁰² Case C-85/95, John Reisdorf v Finanzamt Köln-West, p.4.

¹⁰³ C-141/96 Finanzamt Osnabrück-Land and Bernhard Langhorst

bocsátott ki számlát pluszköltségek elszámolása céljából, de végül felfedte a hatóságok előtt a csalárd tranzakciókat és az előállt áfa különbözetet megfizette.

A német adóhatóság arra az álláspontra helyezkedett, hogy abban az esetben, ha az adóalany az áfa összeget a számlán nem jóhiszeműen, hanem csalárd módon tüntette fel tévesen azért, mert tisztában volt azzal, hogy nincs adóalanyisága, vagy a számlában foglalt termékértékesítés, vagy szolgáltatásnyújtás valójában nem történt meg, akkor az adósemlegesség elve nem teszi lehetővé az adóalany számára a számla helyesbítését.

E tekintetben a német adóhatóság hivatkozott a Genius Holding ügyben kifejtettekre, miszerint a tagállamoknak az adósemlegesség elvének biztosítása céljából lehetővé kell tenniük azt, hogy az adóalanyok kijavíthassák az általuk kibocsátott számlát, amennyiben bizonyítani tudják, hogy jóhiszeműen jártak el.

Az Európai Bíróság azonban a német adóhatósággal ellentétes álláspontra helyezkedett. Véleménye szerint az ügy tényállása a Genius Holdingtól abban különbözik, hogy jelen ügyben az adóbevételkiesés veszélyét az adóalanyok teljes mértékben elhárították. Ebben az esetben pedig az adósemlegesség elve azt kívánja, hogy attól az adóalanytól, aki az adóbevételkiesés veszélyét teljesen egészében elhárítja, a számla helyesbítése nem tehető attól függővé, hogy az adóalany jóhiszeműen cselekedett-e, vagy sem.

Álláspontom szerint a bíróság elhatárolási szempontja a Genius Holding jogesettől itt némiképp kétséges. Az adóbevételkiesés veszélyét ugyanis a társaság a Genius Holding jogesetben is teljes egészében el kívánta hárítani, mégpedig a számla korrekciója révén, melyet azonban a holland adóhatóság elutasított, vagyis emiatt az adóbevételkiesés elhárítása valóban nem tudott még teljes mértékben megtörténni. Ebben az ügyben ugyanakkor az adóalany nem szándékosan, vagyis csalárd szándékkal, hanem tévedésből vonta le a számla alapján azt az áfát, amit a számlakibocsátó alvállalkozói tévedésből számítottak fel neki.

Ezért, habár az adóvisszaélés önfeltárását segítheti az a rendelkezés, aminek értelmében az adóbevételkiesést teljes egészében elhárító adóalanyt úgy kell tekinteni, mint aki jóhiszeműen járt el, még akkor is, ha eredetileg csalási célzattal igyekezett megrövidíteni a költségvetést, annak teljes egészében legálissá tétele, vagyis a szankciók előírásának mellőzése, véleményem szerint már az adósemlegesség elvén túlmenő fokú objektivitást jelent. Amennyiben ugyanis az eredetileg csalárd szándékkal létrejött, jogellenes, vagyis fiktív számlákat ugyanúgy kezeljük, mint a vétlen hibából helytelenül kialakított bizonylatokat, fennáll annak a veszélye, hogy a csaló társaságok csekély visszatartó erőt fognak érezni a rendelkezések kapcsán.

Az Európai Bíróság a döntésben ugyan utalt arra is, hogy amennyiben az adóbevétel-kiesés nem hárítható el azért, mert a számla címzettjének biztosított adólevonási jogot már nem lehet annulálni (vagyis a már kiutalt áfát nem lehet visszakérni az adózótól) és a számla kibocsátójáról megállapítható, hogy nem járt el jóhiszeműen, akkor felelőssé tehető az adóbevétel- kiesés miatt az adósemlegesség elvének biztosítása érdekében. Nézetem szerint a problémát csupán az jelenti, hogy a bíróság által megjelölt esetkör, vagyis amikor a számlabefogadónak biztosított adólevonási jogot már nem lehet érvényteleníteni, a számlakibocsátó pedig csalárd módon járt el, igen gyakran azokat az eseteket öleli fel, amikor a számlabefogadó már eltűnik, vagy megszűnik, így már nincsen olyan adóalany, akit a jogellenes cselekményért felelősség lehetne tenni.

Mindenképpen szükséges lehet ezért az eredetileg csalárd esetekben valamiféle szankció alkalmazása, amely bizonyos fokú visszatartó erővel bírhat.

Szintén az adólevonáshoz való jog témakörét tárgyalta a bíróság a **Gabalfrisa jogeset**¹⁰⁴ kapcsán. Az ügy tényállása szerint több társaság megkísérelt a gazdasági tevékenység megkezdését megelőzően végrehajtott ügyletekhez kapcsolódó áfát visszaigényelni, melyet a spanyol adóhatóság visszautasított. A spanyol jogszabályok értelmében ugyanis a társaságok a gazdasági tevékenységük megkezdését megelőzően végrehajtott ügyletekhez kapcsolódó adólevonási jogukat csak abban az esetben gyakorolhatják, ha a vállalkozás megfelel bizonyos követelményeknek. Így különösen, ha a tevékenysége megkezdésére vonatkozóan bejelentést tett, még mielőtt az adót felszámították rá vonatkozóan, illetve a tényleges gazdasági tevékenység folytatását megkezdte. Emellett a bejelentést követő egy éven belül meg kell kezdenie a gazdasági tevékenységét. Amennyiben azonban a társaság ezeknek a feltételeknek nem felel meg, az adóhatóság felfüggesztheti az adólevonáshoz való jogát, vagy elhalaszthatja egészen addig az időpontig, amíg a vállalkozás gazdasági tevékenységét ténylegesen nem kezdi meg.

A bíróság a jogeset kapcsán mindenekelőtt kiemelte, hogy az áfa rendszerbe épített adólevonáshoz való jog azt célozza, hogy a gazdasági társaságoknak a fizetendő, vagy már megfizetett áfa kötelezettséghez kapcsolódó terheit enyhítse. Mindezek alapján a közösségi áfa rendszer biztosítja azt, hogy valamennyi gazdasági tevékenység, függetlenül annak céljától és eredményétől teljesen semleges módon adózzon, feltéve, hogy a gazdasági esemény maga is adóköteles.

A bíróság rámutatott ugyanakkor arra is, hogy az áfa irányelv értelmében a tagállamok objektív bizonyítékot kérhetnek arra vonatkozóan, hogy valamely társaság ténylegesen olyan gazdasági tevékenységet fog-e kifejteni, mely alapján adófizetési kötelezettsége fog keletkezni. A társaság

¹⁰⁴ Joined cases C-110/98 to C-147/98 *Gabalfrisa SL and Others v Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)* p.44., 51., 52.

azonban csak abban az esetben minősíthető adóalanynak, ha a gazdasági tevékenység folytatására irányuló bejelentését jóhiszeműen teszi meg. Azokban az adócsalással, illetve adóvisszaéléssel érintett esetekben ugyanakkor, amikor valamely cég a gazdasági tevékenység megkezdését pusztán olyan megfontolásból jelenti be, hogy a társaság tárgyi eszközöként megjelölt termékekhez kapcsolódóan adólevonási jogát gyakorolni tudja, miközben az eszközöket valójában a saját részére szerzi be, az adóhatóság követelheti a társaságnak kiutalt adó visszatérítését azon az alapon, hogy az adólevonási jog gyakorlása hamis nyilatkozta alapján történt.

Az áfa irányelv értelmében a társaságoknak be kell jelenteniük gazdasági tevékenységük megkezdését, megváltozását, vagy annak megszűnését.

A tagállamoknak azonban ahhoz nincsen joguk, hogy egy ilyen bejelentés hiányában elhalasszák a társaság adólevonáshoz való jogát addig az időpontig, amikor az tényleges gazdasági tevékenységét megkezdi, vagy megfosszák őt az adólevonási jog gyakorlásától.

A tagállamoknak ugyanis az adó helyes levonása és hatékony beszedése érdekében valamennyi, az adócsalás és az adóvisszaélés megakadályozására irányuló rendelkezésüket úgy kell kialakítaniuk, hogy a célok eléréséhez szükséges mértéket ne lépjék túl. Nem alakíthatnak ki ezért az adócsalás megelőzésére olyan megoldásokat, melyek az áfa rendszer egyik alapvető elvét jelentő adólevonáshoz való jog gyakorlását szisztematikusan ellehetetlenítik. Mindezek alapján a bíróság kimondta, hogy egy olyan rendszer, ami a társaságok adólevonáshoz való jogát olyan mértékben korlátozza, mint a spanyol jogrendszerben bevezetett gyakorlat, jogellenesnek minősíthető.

Ide kapcsolódik az adólevonáshoz való jog visszaélésszerű gyakorlását érintő egy további bírósági jogeset, ami nem a gazdasági tevékenység kezdetét megelőző, hanem azt követő időszak tekintetében tárgyalta a jog gyakorlásának feltételeit. A *Fini H*¹⁰⁵ jogeset tényállása szerint a Fini H társaság 1989-ben alapította az éttermi szolgáltatást nyújtó vállalkozását. Ennek folytatásához az étterem helyiségét 10 éves időtartamra bér bevette, vagyis a bérleti szerződést csak 1998. szeptember 30-i hatállyal lehetett felmondani. A vállalkozás azonban 1993. évben bezárt és a helyiséget azt követően már nem használták és a társaság maga helyett sem tudott új bérbevevőt találni. Megpróbálták ezért a bérleti szerződést felmondani, ahhoz azonban a bérbeadó nem járult hozzá, illetve a 10 évnél korábbi felmondást a szerződés sem engedélyezte. Ezért az 1993-tól 1998-ig terjedő időszakban a cég áfa szempontból továbbra is regisztrált maradt és továbbra is visszaigényelte az étterembérlet összegéhez, valamint az étteremhez kapcsolódó fenntartási

¹⁰⁵ Case C-32/03 I/S Fini H v Skatteministeriet

költségekhez kapcsolódó áfát. A dán adóhatóság azonban megtagadta a társaság adólevonáshoz való jogát tekintettel arra, hogy a cég álláspontja szerint gazdasági tevékenységet nem végzett.

Az Európai Bíróság az ügyben a dán adóhatósággal ellentétes véleményt képviselt. Rámutatott arra, hogy az áfa irányelv szerint adóalany az, aki adóköteles gazdasági tevékenységet végez. A gazdasági tevékenység fogalmát pedig úgy határozza meg az irányelv, hogy az felöleli a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású, vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Emellett a kialakult bírósági gyakorlat szerint a gazdasági tevékenységnek nem kell egyetlen cselekményre korlátozódnia, hanem az cselekmények egymást követő sorozatából is állhat.¹⁰⁶

Kiemelte továbbá, hogy a kialakult bírói gyakorlat értelmében egy gazdasági társaság által végrehajtott – a tevékenységét – előkészítő cselekményt, az áfa irányelv szerinti gazdasági tevékenységnek kell tekinteni. Ezért bármely olyan vállalkozást, amely a tevékenységét előkészítő cselekményt hajt végre, olyan adóalanyként kell tekinteni, aki adólevonási jogát gyakorolhatja. Az adólevonáshoz való jogát pedig az adóalany megtartja abban az esetben is, ha a későbbiekben úgy dönt, hogy a társaság működését mégsem kezdi meg, hanem azt inkább felszámolja.¹⁰⁷

Emellett szintén kialakult bírósági gyakorlat az, hogy az eszközök egységének elve alapján, amennyiben valamely társaság a részére nyújtott valamely szolgáltatást követően már nem hajt végre gazdasági tevékenységet, a szolgáltatásokhoz kapcsolódó költségek áfáját mégis úgy kell tekinteni, mint ami az egységes gazdasági tevékenységének részét képezi, mely alapján az adólevonásra jogosult. Minden egyéb értelmezés ugyanis jogalkalmazói szempontból megkülönböztetéshez vezetne mindazon költségek között, amik a vállalkozás érdekében a gazdasági tevékenységet megelőzően, annak során, illetve annak megszűnését követően merültek fel.¹⁰⁸

Ugyanezen megfontolások alapján az Európai Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy az olyan jellegű tranzakciók, mint azok a kifizetések, amiket a Fini H társaság eszközölt az alatt az időszak alatt, amíg az éttermi szolgáltatása megszűntetés alatt volt, a cég gazdasági tevékenysége részének tekinthető, ezért azok alapján az adólevonáshoz való jog is gyakorolható.

A bíróság rámutatott ugyanakkor arra is, hogy az adólevonási jog gyakorlásának feltétele a beszerzésekhez kapcsolódó, előzetesen felszámított, levonható adó és az értékesítést terhelő

¹⁰⁶ Case 268/83 *Rompelman* [1985] ECR 655, paragraph 22.

¹⁰⁷ Case *Rompelman*, paragraph 23, and Case C-110/94 *INZO* [1996] ECR I-857, paragraph 18. és 20.

¹⁰⁸ Case C-408/98 *Abbey National* [2001] ECR I-1361, paragraph 35, and Case C-137/02 *Faxworld* [2004] ECR I-0000, paragraph 39

fizetendő adó, vagy az adólevonásra jogosító tevékenysége közötti közvetlen kapcsolat. Ez azonban a Fini H vállalkozás esetében szintén fennállt, mivel a társaság a bérleti helyiséget az éttermi szolgáltatásának folytatásához vette bérbe. Ezért a tevékenységének megszűnése után felmerült bérleti és fenntartási költségek a gazdasági tevékenységéhez közvetlenül kapcsolódó költségeknek tekinthetők.

A bíróság kihangsúlyozta azonban azt is, hogy a megszüntetés alatt lévő társaság adólevonási jogát csak annyiban gyakorolhatja, amennyiben az nem vezet adócsaláshoz, vagy adóvisszaéléshez. Külön ki kell emelnünk ugyanakkor a bíróság ezt követően kifejtett okfejtését, melyben az áfa irányelv értelmezése tekintetében elsőként hozott olyan rendelkezést, ahol a joggal való visszaélés koncepciójára hivatkozik. Rámutatott ugyanis arra, hogy az Európai Bíróság már több ítéletében – így különösen a Kefalas and Others¹⁰⁹ és a Diamantis¹¹⁰ ügyekben – is hivatkozott arra, hogy a közösségi jogra nem lehet adóvisszaélési, vagy adócsalási célzattal hivatkozni. Amennyiben azért az adóhatóságok úgy ítélnék meg, hogy valamely társaság az adólevonáshoz való jogát visszaélészerűen, vagy adócsalási célzattal gyakorolta, előírhatják, hogy a cég visszamenőleges hatállyal fizesse vissza mindazt az adót, amelyet levonásba helyezett.

A bíróság álláspontja szerint ez a helyzet állhatott volna elő abban az esetben, ha a Fini H társaság a gazdasági tevékenységének megszüntetését követően az éttermi helyiséget a továbbiakban kizárólag magáncélokra használta volna.

Az azonban minden esetben az egyes nemzeti bíróságok feladata, hogy objektív bizonyítékok, körülmények alapján megállapítsák azt, hogy valamely adóalany az adólevonáshoz való jogát adócsalási, vagy adóvisszaélési célzattal gyakorolta-e.

Az Európai Bíróság a **BLP ügyben**¹¹¹ tovább értékelte az adólevonási jog objektív körülményeit. A BLP cég főtevékenységként menedzsment szolgáltatásokat nyújtott társaságok részére. Tevékenysége keretében egy ízben részvényeket adott el, melyhez kapcsolódóan levonásba kívánta helyezni az ügyvédek és könyvelők által felé kiszámlázott költségeket. Az angol adóhatóság azonban megtagadta az adólevonáshoz való jogát azon az alapon, hogy a részvények eladása olyan adómentes tevékenységnek minősül, amelyhez kapcsolódóan adólevonási joggal nem élhet.

A BLP ezzel szemben úgy érvelt, hogy az áfa irányelvben foglalt adólevonáshoz való jogot álláspontja szerint tágan kell értelmezni, vagyis annak hatálya alá kell sorolni mindazon költségek áfáját, melyeket a társaság közvetetten, vagy közvetlenül a gazdasági tevékenységéhez használt,

¹⁰⁹ Case C-367/96 Kefalas and Others [1998] ECR I-2843, paragraph 20

¹¹⁰ Case C-373/97 Diamantis [2000] ECR I-1705, paragraph 33

¹¹¹ In Case C-4/94, BLP Group plc and Commissioners of Customs and Excise

ideértve a részére nyújtott olyan adómentes termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat is, melyeket adóköteles tevékenységhez használt fel.

Az Európai Bíróság a társaság ezzel az érvelésével azonban nem értett egyet. Rámutatott arra, hogy az adómentes tevékenységekhez használt termékek és szolgáltatások áfáját csak az áfa irányelv által külön megjelölt, rendkívül kivételes esetekben lehet levonni, vagyis főszabály szerint az nem lehetséges. Ilyen kivételes eset azonban a BLP esetében nem állt fenn. A bíróság kifejtette, hogy minden ezzel ellentétes álláspont azt eredményezné, hogy az adóhatóságnak olyan vizsgálatot kellene lefolytatnia, ahol az adóalany szándékát kellene feltárni. Egy ilyen, szubjektív jellegű ellenőrzés azonban ellentétes lenne az áfa rendszer céljával, ami nem más, mint a jogbiztonság és az adójogszabályok alkalmazásának elősegítése – egyes kivételes helyzeteket leszámítva – a tranzakciók objektív jellege alapján.

A bíróság ítélete, bár ismételten utalt az áfa rendszer fogalmainak objektív jellegére, mégis némiképp eltért azoktól. Más, korábbi döntésében ugyanis a bíróság nem utalt arra, hogy vannak olyan kivételes esetek, amikor az adóhatóságnak valamely tranzakciót nem annak objektív, hanem szubjektív jellege alapján kell megítélnie. Igaz ugyan, hogy a továbbiakban maga az ítélet sem tért ki arra, melyek lehetnek az említett szubjektív esetek.

Az áfa rendszer fogalmainak objektivitását az Európai Bíróság tovább taglalta a *Goodwin*¹¹² jogesetben. Az ügyben Mr. Goodwint és Mr. Unsteadet a Közösségen kívülről importált, hamisított parfümökkel való kereskedelem miatt ítélték el büntetőeljárásban. Az angol bíróság azonban a feleket emellett az – áfa regisztráció hiányában történt – értékesítések után fizetendő áfa megfizetésére is kötelezte. Az Európai Bíróság az ügy kapcsán leszögezte, hogy az áfa direktíva célja az áfa rendszer széleskörű harmonizációja az adósemlegesség elve alapján. Ez az alapelv pedig kizárja az egyes ügyletek közötti különbségtételt azok jogszerű, vagy jogellenes jellege alapján, kivéve, ha valamely termék olyan különleges jellemzőkkel bír, ami alapján a jogszerű és a jogellenes termékek közötti bármiféle verseny kizárható.¹¹³ A bíróság rámutatott továbbá arra, hogy ilyen kivételes helyzetet jelentett az a – Mol, Einberger, és Happy Family ügyekben tárgyalt – eset, amikor drog termékek a Közösség területére történő jogellenes importja nem keletkeztetett adófizetési kötelezettséget, tekintettel arra, hogy azoknak a kereskedelmi forgalomba bocsátása fogalmilag kizárt volt. Így az ilyen tevékenységek csupán büntetőjogi jogkövetkezményekkel járhattak, de egyebekben az áfa irányelv rendszerétől teljesen idegenek voltak. Ezzel szemben a

¹¹² Case C-3/97, Court of Appeal (England and Wales) Criminal Division against John Charles Goodwin, Edward Thomas Unstead

¹¹³ Case C-111/92 Lange v Finanzamt Fürstentfeldbruck [1993] ECR I-4677, paragraph 16

hamisított parfümök kereskedelme a szellemi alkotáshoz fűződő jogok megsértésével járt, ami csupán egy feltételes, nem abszolút jogsértésnek minősült (mint amilyen a drogok illegális kereskedelme). Ezért a hamisított parfümök – a bíróság nézete szerint – nem minősíthetők olyan termékeknek, amik kereskedelmi forgalomba nem kerülhetnek és így a parfümök jogszerű kereskedelmi piacára nem lehetnek hatással. Mindezek alapján a bíróság megállapította a felek adófizetési kötelezettségét.

A bíróság a fenti jogesetekben kifejtett, az áfa rendszer általános fogalmainak objektív jellegére vonatkozó álláspontjától tovább cizellálta a *British American Tobacco International Ltd.*¹¹⁴ jogesetben. Ebben az ügyben eredetileg a belga adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy az adóraktárból történt lopás miatt hiányzó áruk tekintetében a társaságnak áfa fizetése kötelezettsége keletkezne. Az Európai Bíróság azonban ezzel ellentétes álláspontra helyezkedett, amennyiben kifejtette, hogy az áruk eltulajdonításából pénzbeli ellenérték nem keletkezik az áldozat számára, így a lopás nem tekinthető az áfa irányelv szerinti, „ellenszolgáltatás fejében” teljesített termékértékesítésnek. Emellett az áruk eltulajdonításával az elkövető pusztán a dolgok birtokosává válik, vagyis az áruval tulajdonosként nem rendelkezhet, így a dolgok átruházása hiányában termékértékesítés sem valósulhat meg. Kifejtette ugyanakkor azt is, hogy a lopást követően a termékek illegális behozatala vagy értékesítése már az áfa hatálya alá tartozik és így termékimport vagy termékértékesítés formájában adóköteles esemény valósul meg, mivel ezen ügyletek ellenérték fejében történnek.

Az Európai Bíróság gyakorlatából ki kell emelnünk a *Gerhard Bockemühl*¹¹⁵ jogesetet is, melyben a bíróság még tovább szélesítette a számla és bizonylatok alapján történő adólevonási jog feltételeit, és amely jogeset már egyértelmű átvezetést jelent a határon átnyúló adócsaláshoz és adóelkerüléshez kapcsolódó ügyletekhez. Az ügy tényállása szerint Mr. Bockemühl egy építési vállalkozást vezetett Németországban. Az adóhatósági vizsgálattal érintett évben a társaság angol illetőségű munkásokat foglalkoztatott, akiket a 'Jaylink Bau Ltd. Building Contractors' elnevezésű angol vállalkozás kölcsönzött számára. Az angol foglalkoztatottak által elvégzett munkát az angol cég kiszámlázta Mr. Bockemühl részére. A számla gazdasági eseményként munkavégzést tüntetett fel, miközben valójában munkaerő-kölcsönzés történt. A német adóhatóság emellett feltárta, hogy a számlán feltüntetett 'Jaylink Bau Ltd. Building Contractors' társaság – bár a cégjegyzékben

¹¹⁴ C-435/03. sz. ügy British American Tobacco International Ltd és Newman Shipping & Agency Company NV kontra Belgische Staat

¹¹⁵ Case C-90/02 Finanzamt Gummersbach v Gerhard Bockemühl

megtalálható volt – nem szerepelt az angol telefonos nyilvántartásokban. Az adóhatóság ellenőrzést folytatott le, aminek eredményeként arra a következtetésre jutott, hogy a számlában feltüntetett gazdasági eseményeket nem az a társaság végezte el, akinek nevét a számlán feltüntették, hanem egy másik, ismeretlen vállalkozás. Mindezek alapján megállapította, hogy – a fordított adózás szabályaival összhangban – Mr. Bockemühl, mint a szolgáltatások igénybevevője adófizetésre köteles. Ezt azzal indokolta, hogy a számlában foglalt gazdasági esemény az áfa irányelv alapján akár, mint az ingatlanhoz kapcsolódó határon átnyúló építési szolgáltatás (munkavégzés), akár, mint határon átnyúló munkaerő-kölcsönzés a fordított adózás hatálya alá tartozik, vagyis az áfa megfizetésére a vevő köteles.

Az adólevonáshoz való jog tekintetében azonban már más állásponton volt a német adóhatóság. Úgy vélte ugyanis, hogy a régi áfa irányelv 18 (1) a) pontja értelmében, mely szerint az adóalany az adólevonáshoz számlával kell rendelkeznie, irányadó az ugyanezen jogszabályhely d) pontjában meghatározott rendelkezésre is, aminek értelmében, amennyiben valamely adóalany a fordított adózás alapján vevőként adófizetésre kötelezett, akkor az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie. Mindezek alapján a német adóhatóság a társaság adólevonáshoz való jogát – hiteles – számla hiányában megtagadta.

A német szövetségi bíróság azonban úgy ítélte meg, hogy a társaságot számla hiányában is megilleti az adólevonáshoz való jog a régi áfa irányelv 18 (1) bekezdés d) pontja alapján, ezért pontosítás végett az ügyet ugyanakkor az Európai Bíróság elé utalta.

Az Európai Bíróság ítéletében hivatkozott az ügyhöz kapcsolódó főtanácsnoki indítvány 37. pontjára. E szerint a termékek vevőjeként, vagy a szolgáltatások igénybevevőjeként adófizetésre kötelezett adóalany az áfa irányelv alapján jogosult az adó levonására is. A bíróság rámutatott továbbá arra, hogy következetes gyakorlata szerint az adólevonáshoz való jog az áfa rendszernek egy olyan integráns részét képezi, amely alapvetően nem korlátozható. Az adólevonás rendszerének célja ugyanis nem más, mint az, hogy a gazdasági társaságokat teljes mértékben mentesítse a gazdasági tevékenységükhöz kapcsolódó fizetendő, vagy megfizetett áfa terhe alól.

A bíróság álláspontja szerint, bár a normál adózás rendszerében az áfa irányelv úgy rendelkezik, hogy az adólevonási jog feltétele az adóalany rendelkezésére álló számla, azokban az esetekben, amikor az adó megfizetésére a – fordított adózás szabályai szerint – vevő kötelezett az irányelv már úgy fogalmaz, hogy az adólevonási jog feltételül szolgáló bizonylatnak az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie. Mindezek alapján, tekintettel arra, hogy a két rendelkezés egymástól eltér, Mr. Bockemühl jogosult az adólevonási jogának gyakorlására számla

hiányában is. Ezért fordított adózás esetén az adóalanyoknak nem kell számlával rendelkeznie ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa.

A fordított adóhoz kapcsolódó adólevonási jog alapjául szolgáló bizonylatokra vonatkozóan előírt, egyes tagállami alaki követelmények tekintetében ugyanakkor leszögezte, hogy azoknak meg kell felelniük ebben az esetben is az áfa irányelv egyik alapelvének, mely nem más, mint az áfa bevételek beszedésének biztosítása az egyes tagállami adóhatóságok által. Az adóhatóságok e jogkörüket azonban csak olyan mértékben gyakorolhatják, amilyen mértékben a szabályok technikai előírásai révén nem nehezítik meg az adólevonási jog gyakorlását túlzottan, vagy nem teszik azt a gyakorlati életben lényegében lehetetlenné. Vagyis a tagállamok által meghatározott formális követelmények csupán addig terjedhetnek, amíg azok az adólevonási jog helyes gyakorlásához feltétlenül szükségesek.

Ezért amíg a normál, egyenes adózás esetén az adólevonási jog feltételeként ellenőrizendő adatokat tartalmaz, addig fordított adózás esetén pontosan az adja a bizonylaton feltüntetett – ellenőrizendő – adatok jogi erejét, hogy a számlán feltüntetett áfa összegét a vevő – aki egyben az adólevonási jog jogosultja – fizeti meg. Mindezek alapján az Európai Bíróság álláspontja szerint, amennyiben a tagállami adóhatóságnak olyan bizonyíték van a kezében, aminek alapján meg tudja állapítani azt, hogy a vevő a fordított adózás szerint áfa fizetésére kötelezett, nem tagadhatja meg a vevő adólevonási jogának gyakorlását ugyanezen bizonyíték alapján.

Végül az adólevonási jog alapjául szolgáló bizonylatokhoz kapcsolódó, európai bírósági jogesetek között meg kell említenünk egyes olyan, hazai vonatkozású döntéseket, ahol – ugyan a normál, egyenes adózás tekintetében – ismételten a számlák hitelessége állt a bíróság döntéseinek középpontjában.

Ezek közül esőként a *Pannon Gép Centrum Kft.*¹¹⁶ ügyben hozott bírósági döntést kell kiemelnünk. Az ügy tényállása szerint a Pannon Gép Centrum Kft. (a továbbiakban: Pannon Gép Kft.) építési munkák elvégzésére vonatkozó szerződést kötött a Gebrüder Haider Építőipari Kft.-vel. A szerződés teljesítéséhez a Pannon Gép Kft. két alvállalkozót bízott meg. A munkák elvégzését követően azonban a számlák teljesítési időpontja tekintetében hiba történt, ugyanis, míg az építési munka megrendelője a teljesítést igazoló dokumentumot 2007. december 11-i teljesítési időponttal állította ki, és ennek megfelelően a Pannon Gép is ugyanezen teljesítési időponttal adta ki a végszámlát, addig az alvállalkozók a Pannon Gép Kft. részére két darab, egy héttel későbbi

¹¹⁶ A C-368/09. sz. ügyben, a Pannon Gép Centrum Kft. és az APEH Központi Hivatal, Hatósági Főosztály, Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály között folyamatban lévő eljárásban

teljesítési időpontú számlát állítottak ki. A magyar adóhatóság ezért – a társaság jelzése nyomán – kérte a Pannon Gép Kft.-t, hogy a téves teljesítési időpontokat javítsa. Az alvállalkozók a téves számlákat sztornózták és helyettük a végszámla teljesítési időpontjának megfelelő teljesítési időpontú számlákat bocsátott ki. Az adóhatóság azonban ezek alapján megtagadta a Pannon Gép Kft. adólevonási jogát, tekintettel arra, hogy a kibocsátott új számlákban a folyamatos sorszámzás nem volt biztosított, mivel azok eltérő sorszámzást használtak. (Vagyis a számla későbbi javítása sem tartotta tiszteletben az áfa törvényben rögzített valamennyi feltételt.)

Az Európai Bíróság ítéletében – az Albert Collée ügyszámhoz némiképp hasonló érveléssel – kifejtette, hogy nézete szerint a döntéssel érintett ügyben az áfa irányelv adólevonási jogra vonatkozó cikkében meghatározott, ahhoz szükséges tartalmi feltételek teljesültek, tekintettel arra, hogy a Pannon Gép Kft. az alvállalkozók által nyújtott szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységéhez használta fel.

Rámutatott ugyanakkor arra is, hogy az adólevonási jog tárgyi feltételét az áfa irányelv értelmében kétség kívül az irányelvnek megfelelően kiállított számla képezi. Annak tartalmi elemei tekintetében azonban a tagállamok – az áfa irányelv 273. cikke értelmében – nem állapíthatnak meg további – az áfa irányelv 226. cikkében foglaltakon túlmenő – számlázási kötelezettségeket, még az áfa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében sem.

A bíróság kifejtette továbbá, hogy az áfa irányelv 226. cikke nem tartalmaz olyan kötelezettséget, ami arra vonatkozik, hogy a javított számláknak ugyanazon sorozatba kell tartozniuk, mint amelybe a hibás számlákat érvénytelenítő sztornó számlák tartoznak. Ezért arra az álláspontra helyezkedett, hogy a Pannon Gép. Kft. által befogadott, javított számlák alkalmasak lehetnek az adólevonási jog gyakorlására, feltéve, hogy a levonás anyagi jogi feltételei teljesülnek, melynek megítélése már a tagállami bíróság hatáskörébe tartozik.

Ezt követően az Európai Bíróság egy további hazai vonatkozású ítéletében az *Uszodaépítő* ügyben¹¹⁷, a fordított adózáshoz kapcsolódóan tárgyalta a számlák – mint az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltételeit képző dokumentumok – alaki és tartalmi követelményeit. A Pannon Gép Kft. ügyéhez némiképp hasonló esetben azonban a magyar adóhatóság már nem pusztán a számla formailag helytelen voltára, hanem az ahhoz kapcsolódó önellenőrzés, valamint az az alapján történő áfa bevallás javítás elmaradására is hivatkozott a megállapításkor.

¹¹⁷ C-392/09. sz. ügy *Uszodaépítő Kft. kontra APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály*

Az ügy tényállása szerint az Uszodaépítő, mint fővállalkozó egy beruházó cég felé kötelezettséget vállalt arra, hogy bizonyos építési munkákat alvállalkozók bevonásával végeztet el. A kivitelezés még a régi áfa törvény időbeli hatálya alatt kezdődött meg, azonban rövid ideig félbeszakadt, majd az új áfa törvény hatályba lépését követően folytatódott. Az addig, a korábbi áfa törvény alapján elvégzett teljesítésekről a felek a számlákat kiállították, és eleget tettek a régi áfatörvény alapján fennálló áfa bevallási és fizetési kötelezettségüknek. Az új áfatörvény hatálybalépését követően, tekintettel annak előírására, a felek együttes nyilatkozatot tettek arra vonatkozóan, hogy az építési munkákra az új áfa törvény rendelkezéseit kívánják alkalmazni, vagyis arra a továbbiakban a fordított adózás lesz irányadó. Az adóhatóság ugyanakkor megtagadta az Uszodaépítő korábbi időszakban gyakorolt adólevonási jogát az alvállalkozók által kiállított számlák alapján, tekintettel arra, hogy azok nem feleltek meg az új áfa törvény rendelkezéseinek – aminek értelmében a számlákat visszamenőleges hatállyal kellett volna módosítani -, ezért ahhoz, hogy a társaság gyakorolhassa adólevonási jogát az alvállalkozóknak a számlákat módosítaniuk kellett volna, emellett pedig a vállalkozásnak is önellenőrzéssel módosítani kellett volna az érintett időszaki áfa bevallását.

Az Európai Bíróság először is ismételten leszögezte, hogy a társaságok adólevonáshoz való joga, az áfa irányelvnek egy olyan alapvető rendelkezése, amely főszabály szerint nem korlátozható, vagyis a mechanizmus a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. Ezért az a körülmény, hogy az Uszodaépítő az új áfatörvény alkalmazását választotta, önmagában nem befolyásolhatja az előzetesen felszámított áfa levonására vonatkozó jogát.

Emellett a fordított adózás esetén alkalmazandó számlázási szabályok tekintetében utalt – a korábbiakban már említett – Bockemühl esetben kifejtett álláspontjára, mely szerint az adólevonási jog gyakorlásához az adóalanynak az áfa irányelv 178. cikk f) pontja értelmében az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie, azonban az érintett tagállam által ily módon meghatározott formai követelmények, nem mehetnek túl azon a mértéken, ami a fordított adózási eljárás helyes alkalmazásának biztosításához mindenképp szükséges. Az adósemlegesség elve ugyanakkor megköveteli, hogy az előzetesen felszámított áfa levonása lehetséges legyen, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget az adóalany, amennyiben a tartalmi követelmények azonban teljesülnek¹¹⁸.

¹¹⁸ C-95/07. és C-96/07. sz. Ecotrade egyesített ügyekben 2008. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3457. o.] 63. pontja

A bíróság emellett rámutatott arra is, hogy az ügyben megállapítható volt, hogy az adólevonási jog tárgyát képező ügyletek ténylegesen megvalósultak. Az ügyleteket ugyanis ténylegesen az adóalanynak az érintett tagállamban végzett adóköteles tevékenységéhez használták fel, illetve az adóhatóságnak a társaság által tett adóbevallása alapján tudomása volt arról, hogy az adólevonási jog anyagi jogi feltételei teljesültek, vagyis az adóhatóság mindazon információkkal rendelkezett, amelyek annak megállapításához kellettek, hogy az Uszodaépítő áfa megfizetésére köteles és amelyek alapján a levonható adó összegét ellenőrizhette.

Ezért az Európai Bíróság – hasonlóan a Bockemühl ügyben kifejtettekhez – megállapította, hogy az áfa irányelv rendelkezéseivel nem összeegyeztethető az olyan tagállami gyakorlat, amely az adó levonásához való jog tekintetében olyan további olyan formai követelményeket ír elő, ami azzal a hatással jár, hogy az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásának lehetősége elenyészik, annak ellenére, hogy az adóhatóság rendelkezik mindazon információkkal, amelyek az adóalanynak áfa fizetési kötelezettségének megállapításához szükségesek.

Végül az egyes általános adócsalási típusok tekintetében utalnunk kell még az Európai Bíróság két olyan ítéletére, melyekben kifejezetten rámutatott az adócsalás további formáira. Így például a bíróság a *Breitsohl* jogesetben rámutatott arra, hogy az adócsalás egyes formáinak tekinthetők különösen a hamis adóbevallás benyújtása, vagy az adóalanynak adóügyi státuszát illető hamis bejelentés. Az *INZO* ügyben pedig kimondta, hogy adócsalási formának tekinthető a tartalmilag helytelen, fiktív számlák kibocsátása is.¹¹⁹

Amint arra a korábbiakban a III. fejezet már rámutatott, az általános adócsalási formák egy másik típusának tekinthetjük a *Közösségen belüli 0%-os termékértékesítésekhez kapcsolódó adócsalási konstrukciók* kialakulását. A csalási konstrukció tekintetében az első átfogó jogesetnek az *Albert Collée* ügy¹²⁰ tekinthető. A Collée társaság egy részvénytársaság szerződéses forgalmazójaként gépjárműveket értékesített, azonban csak a körzetében letelepedett ügyfelek részére történő értékesítés vonatkozásában tarthatott igényt a részvénytársaság által fizetett jutaléokra. A vállalkozás egy belga cég részére szeretne volna értékesíteni a gépjárműveket, ez esetben azonban a jutalékra nem tarthatott volna igényt. Mindezek alapján a Collée egy, a környéken székhellyel rendelkező gépjármű-kereskedővel megállapodott abban, hogy az, ellentételezés fejében a gépjárműveket papíron megveszi tőle, és ezt követően a belga társaság részére továbbértékesíti. A tranzakcióhoz a német cég a Collée-nak kitöltetlen számlákat adott, amelyeket a német társaság nevében a Collée

¹¹⁹ See in this regard cases *Breitsohl* C-400/98 and *INZO* C-110/94

¹²⁰ C-146/05. sz. ügy *Albert Collée* kontra *Finanzamt Limburg an der Lahn*

állította ki a belga vállalat részére. A német adóhatóság a német társaságnál adóellenőrzést folytatott le, melyet követően elutasította a cég adólevonási jogát azon indokolással, hogy csak formálisan, strómanként kapcsolódott be az ügyletbe. Amikor erről a Collée – amely az ügyletet addig belföldi termékértékesítésként kezelte – értesült, törölte a könyvelés vonatkozó részeit, és az érintett ügyleteket, mint a belga cég részére történő Közösségen belüli, mentesített értékesítéseket könyvelte el. A német adóhatóság azonban a korrekciók ellenére megtagadta a közösségi értékesítések adómentességét és azok tekintetében adófizetési kötelezettséget írt elő a Collée részére hivatkozással arra, hogy az előírt bizonylatokat nem állította ki folyamatosan és a vonatkozó ügyletek teljesítését követően azonnal.

Az Európai Bíróság e tekintetben megjegyezte, hogy az áfa irányelv értelmében a Közösségen belüli adómentes termékértékesítés feltételeit a tagállamok szabadon állapíthatják meg. Rámutatott ugyanakkor arra is, hogy az áfa alóli mentességnek az alapügyben történt elutasítása a német bíróságok azon ítélkezési gyakorlatából ered, aminek értelmében a számviteli igazolásként szolgáló bejegyzéseket az adott ügylet végrehajtását követően folyamatosan és azonnal meg kell tenni. A bíróság nézete szerint azonban, tekintettel arra, hogy a döntéssel érintett ügyben a Közösségen belüli termékértékesítés megtörtént, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az adóalany jogosult legyen az áfa mentességre, mivel annak tartalmi követelményei teljesültek, még akkor is, ha egyes alaki követelményeknek nem is tett eleget az adóalany.

Emellett az a körülmény, hogy az adóalany eredetileg szándékosan eltitkolta, hogy Közösségen belüli termékértékesítés történt, pusztán akkor játszik szerepet, ha a tagállamban adóbevétel- kiesés veszélye forgott fenn. E vonatkozásban a bíróság rögtön rá is mutat, hogy ilyen veszély a Collée ügyben nem állt fenn, tekintettel arra, hogy a területi adóztatás elve szerint a közösségi értékesítések utáni adóbevételek a végső fogyasztás helye szerinti tagállamot illetik. Mindezek alapján a bíróság úgy vélte, hogy a Collée ügyben a tranzakciókat nem jogtalan adóelőny megszerzése érdekében hajtották végre, ezért azok nem tekinthetők adókijátszásra irányuló ügyletnek, sem pedig a közösségi normákkal való visszaélésnek.

E helyütt álláspontom szerint megkérdőjelezhető az Európai Bíróság arra vonatkozó okfejtése, ami az adóbevétel-kiesések vizsgálatakor, egy közösségi tranzakció tekintetében csupán az egyik tagállamban felmerült bevételkiesést veszi figyelembe. Igaz ugyanis az, hogy a társaság székhelye szerinti tagállamban, vagyis Németországban nem keletkezett adóbevétel-kiesés, ez azonban már nem mondható el az értékesítések célországáról, Belgiumról, ahol viszont a közösségi beszerzések már adókötelesek lehettek volna. Hasonlóan megkérdőjelezhető véleményem szerint a bíróság azon

gyakorlata, amely egy eredetileg fiktív, vagyis nyíltan jogellenes, az adócsalás – ha nem is annak legsúlyosabb fajtája – hatálya alá eső tranzakciónak az adóalany által történő annulálása és annak a valódi események szerinti rekonstrukciója esetén semmiféle szankció alkalmazását nem írja elő a tagállami bíróságok számára, hanem azt teljesen jogszerűnek minősíti.

Az Európai Bíróság ugyan utalt arra, hogy egyetért a Bizottság azon álláspontjával, miszerint a közösségi jog nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy azoknak a hamis számláknak a kibocsátását, amik az áfa összeget helytelenül tüntetik fel, adócsalás, vagy adóelkerülés kísérleteként kezeljék és ezért ilyen esetekben bírságfizetési kötelezettséget írjanak elő az adóalanyok számára az egyes nemzeti jogszabályaikban.

Azokban az esetekben azonban, ha valamely tranzakció tekintetében, amit alapvetően adócsalási céllal alakították ki, de utóbb mégis a valódi gazdasági eseményeknek megfelelően módosítottak az Európai Bíróság azt mondja ki, hogy a tranzakció nem eredményezett adóbevétel-kiesést és azért nem irányult jogellenes célra, egy nemzeti bíróságnak véleményem szerint már igencsak nehézkes lesz arra hivatkozva bírságot kiszabnia, hogy az adóalany adócsalást, vagy adóelkerülést kísérelt meg.

Bár a Collée jogesethez hasonló ügyletek kétségkívül sokkal kevésbé károsak, mint az adócsalás szervezett, a hiányzó kereskedős csalási modellre épülő fajtái, azok visszaszorításához mégis bizonyos fokú visszatartó erő szükséges. Ellenkező esetben az a helyzet állhat elő, hogy a csaló társaságok könnyebben vállalhatják a csalás kockázatát, hiszen végső esetben még ott lehet számukra a gyors korrigálás lehetősége. Amennyiben azonban ilyen esetekben, még a tényállás jogszerűnek minősítése és a korrekció lehetősége mellett is, a bíróság által kifejezetten megjelölt szankciókra, így különösen bírság, illetve késedelmi pótlék fizetési kötelezettségekre számíthatnának a vállalkozások, az vélhetően nagyobb fokú visszatartó erőt jelentene számukra.

A Közösségen belüli adómentes termékértékesítések tekintetében mélyrehatóbb, az adóalanyok jóhiszemű eljárására is kiterjedő elemzést adott az Európai Bíróság az azóta is egyik leggyakrabban hivatkozott, a **Teleos** ügyben ¹²¹ hozott ítéletében. (Megjegyzést érdemel, hogy ez az ítélet egyben a hiányzó kereskedős áfa csalások egyik alapvető európai bírósági döntésének is tekinthető.)

A Teleos társaság mobiltelefonokat értékesített egy spanyol vállalkozás részére, az adásvételi szerződések értelmében azonban az áruk értékesítési helye Franciaország és Spanyolország volt. A szállítások jellemzően az úgynevezett ex-works (EXW), vagy gyárból klauzula alapján történtek, vagyis a Teleos és társai kizárólag arra voltak kötelesek, hogy a termékeket Angliában a spanyol

¹²¹ C-409/04. sz. ügy A Teleos plc és társai kérelme alapján The Queen kontra Commissioners of Customs & Excise

cég megbízott képviselőjének rendelkezésére bocsássák. Az árut a spanyol cég szállította aztán azok rendeltetési helyére. A felek közötti megállapodás értelmében a Teleos minden egyes értékesítést követően, pár napon belül megkapta az áruk kiszállítását igazoló CMR fuvarlevél lepecsételt és aláírt eredeti példányát annak igazolásául, hogy a termékek megérkeztek rendeltetési helyükre.

Az angol adóhatóság eredetileg elfogadta a Teleos által benyújtott fuvarleveleket annak igazolásául, hogy a termékek kiszállítása megtörtént. A későbbi ellenőrzések során azonban feltárta, hogy a CMR dokumentumok hamisak voltak, ezért a Teleos részére adófizetési kötelezettséget írt elő. Elismerte azonban azt, hogy a társaság semmilyen módon nem vehetett részt az adókijátszásban, illetve nem is volt oka visszaélésre gyanakodni, tekintettel arra, hogy a spanyol cég maga is bevallotta a termékbeszerzéseket, a vevő és a szállító cég megbízhatósága tekintetében alapos kutatást végzett, melyek mellett a CMR fuvarleveleken kívül más módon már nem tudott volna megbizonyosodni az ügyletek valóságáról.

Az Európai Bíróság ebben az ügyben kifejezetten a Közösségen belüli termékbeszerzés és a Közösségen belüli termékértékesítés megvalósulásának feltételeit vizsgálta. E tekintetben rámutatott, hogy az áfa irányelvében foglaltak alapján, a Közösségen belüli termékbeszerzés két feltételhez köthető, egyrészt ahhoz, hogy a termék felett a vevő tulajdonjogot szerezzen, másrészt pedig ahhoz, hogy a terméket a vevő részére feladják vagy elszállítsák valamely másik tagállamba. Tekintettel arra, hogy a vizsgált ügyben a tulajdonjog átszállását a bíróság nem ítélte kétségesnek, csupán a feladás, illetve szállítás fogalmi tekintetében adott további pontosítást. Így kifejtette, hogy a Közösségen belüli termékértékesítést vagy – beszerzést olyan objektív szempontok alapján kell minősíteni, mint például a termékeknek az egyik tagállamból a másikba való tényleges mozgása. A Közösségen belüli termékértékesítés és a Közösségen belüli termékbeszerzés kifejezések ugyanis objektív jellegűek, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandók.

Vagyis helytelen a Teleos társaságnak az az érvelése, miszerint valamely termékértékesítés Közösségen belüli ügyletnek minősüléshez elegendő pusztán az értékesítő és a vevő erre irányuló szándéka. Az Európai Bíróság álláspontja szerint ugyanis az ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az adóhatóságok arra való kötelezése, hogy vizsgálják az adóalany szándékát, ellentétes lenne az áfa rendszernek a jogbiztonság szavatolásához, valamint ahhoz fűződő céljával, hogy akként segítse elő az áfa hatálya alá tartozó tevékenységek értelmezését, hogy – a kivételes esetektől eltekintve – az érintett ügyletek objektív jellegét vegye figyelembe.

Mindezek alapján a bíróság rámutatott, hogy a közösségi termékértékesítés, vagy termékbeszerzés tekintetében, mint azok megvalósulásának feltételeit – a termékeknek a vevő részére történő

feladását, vagy elszállítását valamely másik tagállamba – úgy kell értelmezni, hogy az értékesítőnek igazolnia kell, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék a feladás vagy szállítás során ténylegesen el is hagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét.

A Bíróság ugyanakkor a Teleos társaság utólagos adófizetésre kötelezése tekintetében már hivatkozott egy szubjektív elemre, a társaság jóhiszeműségére is. Kifejtette ugyanis, hogy nézete szerint ellentétes lenne a jogbiztonság elvével, ha az olyan tagállam, amely az illetékes hatóságokhoz benyújtandó dokumentumok jegyzékének meghatározása révén feltételekhez kötötte az adómentesség Közösségen belüli termékértékesítésre való alkalmazását, utólag adófizetésre kötelezhetné azt az értékesítőt, akitől az által benyújtott bizonyítékokat eredetileg elfogadta, mégpedig egy olyan adóvisszaélési konstrukció alapján, amelyről az értékesítő nem tudott és nem is tudhatott.

A bíróság rámutatott arra is, hogy az adómentesség helyes és egyszerű alkalmazását nem biztosítja az, ha arra kötelezik az adóalanyt, hogy bizonyítékot nyújtson be arra nézve, hogy a termékek ténylegesen elhagyták a termékértékesítés helye szerinti tagállamot. Ugyan az adókijátszás megelőzésének célja igazolhatja a termékértékesítőre háruló szigorúbb követelményeket, azonban a harmadik személy által elkövetett adókijátszás esetében a kockázat értékesítő és adóhatóság közötti megosztásának összeegyeztethetőnek kell lennie az arányosság elvével.

Majd ismét az adóalanyok szubjektív felelőségére utalva kifejtette, hogy azt ugyanakkor nem látja ellentétesnek a közösségi joggal, ha a termékértékesítőtől a tagállamok megkövetelik, hogy hozzon meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. Ezért a termékértékesítő adófizetési kötelezettségének utólagos megállapíthatósága szempontjából alapvetőnek tartja azt a körülményt, hogy jóhiszeműen járt el, minden lehetséges ésszerű intézkedést meghozott, és kizárt az adókijátszásban való részvétele.

Álláspontom szerint ezzel a mondatával maga az Európai Bíróság is beismerte az áfa rendszer fogalmait jellemző objektivitás határait.

A bíróság szerint ugyanakkor a fentihez – illetve az alapügyben is vázoltakhoz - hasonló esetekben, vagyis akkor, ha az értékesítő igazolja a közösségi értékesítéseit, azonban a vevő nem tesz eleget a termékek elszállítására vonatkozó kötelezettségének, ő lesz köteles az áfa megfizetésére.

Végül a bíróság rámutatott arra is, hogy a Közösségen belüli termékértékesítések igazolása tekintetében, még ha a termékek vevője a saját tagállamában a beszerzések után be is nyújt adóbevallást, az sem minősül döntő jelentőségűnek a közösségi tranzakció megtörténte tekintetében. Azt ugyanis a fentiekben is kifejtett összes szempont, valamint az összes körülmény alapján lehet esetről esetre megítélni.

A 0%-os közösségi értékesítések tekintetében további jogértelmezést a *Twoh International BV* ügyben¹²² adott a bíróság. Ez a döntés már nem csupán az áfa irányelv rendelkezéseinek, hanem a közvetett adózás (hozzáadottérték-adó) területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 1992. január 27-i 218/92/EGK tanácsi rendelet (a továbbiakban: a közigazgatási együttműködésről szóló rendelet) értelmezésére is vonatkozott. Az ügy tényállása szerint a hollandiai székhelyű Twoh társaság számítógép-alkatrészeket értékesített a Közösségen belül olaszországi vállalkozásoknak az úgynevezett „ex-works” (EXW), vagy a „gyárból” kereskedelmi klauzula alapján. E szerint a társaság kizárólag arra volt köteles, hogy egy Hollandiában található raktárban a vevők rendelkezésére bocsássa a termékeket, míg a kiszállítás felelőssége a beszerzőkre hárult. A Twoh azonban a termékértékesítések vonatkozásában semmilyen, a holland adójogszabályok által megkövetelt olyan igazolást nem kapott az olasz beszerzőktől, aminek révén megállapítható lett volna a termékértékesítések Közösségen belüli jellege. Ennek ellenére a cég mindvégig úgy vélte, hogy az általa végrehajtott termékértékesítések adómentes Közösségen belüli termékértékesítéseknek minősülnek és a számláit ennek megfelelően bocsátotta ki. Egy adóellenőrzés során ugyanakkor a holland adóhatóság megállapította, hogy nem igazolt a termékeket feladása vagy elszállítása valamely másik tagállamba, ezért a vállalkozás részére – mint belföldi termékértékesítés után – adófizetési kötelezettséget írt elő.

Az ügy egyik érdekességét az adta, hogy ezt követően a társaság úgy vélte, hogy a holland adóhatóság kötelezettségei közé tartozik az, hogy a kiszállítás tényét igazoló információkat – így különösen azt, hogy a tranzakciót Közösségen belüli beszerzésként az olasz vevők bevallották –e – beszeresse az olasz adóhatóságtól a tagállami adóhatóságok közötti közigazgatási együttműködésről szóló rendelet alapján. Az ügy másik érdekessége pedig az volt, hogy sem a holland adóhatóság és ennek nyomán természetesen az Európai Bíróság sem utalt arra, hogy a Twoh a közösségi értékesítések adómentes számlázása kapcsán jóhiszeműen, vagy csalárd módon járt-e el (igaz ugyan, hogy ez az ítéletben vizsgált jogkérdést lényegében nem is érintette).

A Bíróság a vonatkozó döntésében először is megismételte a Teleos és társai ügyben hozott ítéletének 42. és 44. pontjaiban foglaltak. Ezek kapcsán hangsúlyozta, hogy a Közösségen belüli adómentes értékesítések megállapításához szükséges, hogy a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszálljon a vevőre, és e tekintetben az értékesítő adóalanynak kell igazolnia azt,

¹²² C-184/05. sz. ügy *Twoh International BV* kontra *Staatssecretaris van Financiën*

hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék ténylegesen el is hagyja a tagállam területét.

A bíróság emellett külön kihangsúlyozta, hogy az adózás alóli kivételhez vagy adómentességhez való jog bizonyítása azt a személyt terheli, aki e jogra hivatkozik, vagyis a vizsgálattal érintett ügyben a termékértékesítő Twoh cégre hárult annak bizonyítása, hogy a közösségi adómentes termékértékesítés feltételei teljesültek.

E vonatkozásban kifejtette azt is, hogy az adóhatóságok közötti közigazgatási együttműködésről szóló rendelet csupán úgy fogalmaz, hogy az adókijátszás megelőzése érdekében a nemzeti adóhatóságok megkérhetik azokat az információkat, amelyeket maguk nem tudnak beszerezni, vagyis a tagállamoknak e tekintetben kötelezettségük nincs, az adatkérés szükségességét mindig esetről esetre kell eldönteni.

Mindezek alapján a bíróság rámutatott arra, hogy az adóhatóságok közötti közigazgatási együttműködésről szóló rendelet nem azt a célt szolgálja, hogy a tagállami adóhatóságok megállapíthassák az olyan adóalany által végrehajtott termékértékesítések Közösségen belüli jellegének megállapítását, aki maga sem tud e tekintetben megfelelő bizonyítékokkal szolgálni. Kifejtette emellett azt is, hogy még ha a holland adóhatóság rendelkezésére is állt volna az az adat, hogy a Twoh olasz vevői az ügyletet Közösségen belüli beszerzéseként az adóbevallásukban szerepeltették, az sem szolgált volna döntő bizonyítékkal arra, hogy a termékek Hollandia területét ténylegesen elhagyták.

Az Európai Bíróság a későbbiekben, *Netto Supermarkt* ügyben¹²³ hozott, szintén az adómentes – habár nem Közösségen belüli, hanem annak határain kívüli – értékesítéseket érintő döntése azonban már ismét tárgyalta az adóalany jóhiszeműségére vonatkozó feltételeket is és némiképp lazítani látszott az áfa rendszer fogalmihoz fűződő objektivitás abszolutizálására irányuló törekvésein.

A Netto Supermarkt társaság Németországban diszkontáruházakat üzemeltetett, ahol az országba kereskedelmi céllal utazó külföldi személyek számára is adóvisszatérítést adott. A vállalkozás több éven keresztül jelentős összegű áfát térített vissza – az ügy tényállása szerint jóhiszeműen – több ügyfelének azon téves feltevés alapján, hogy a külföldi értékesítések adómentességének feltételei teljesültek. A későbbiekben azonban a cégben egyes nagyobb összegű visszatérítések kapcsán gyanú merült fel az ügyfelek csalárd szándékát illetően, és az adóhatóságtól annak megvizsgálását kérte, hogy egyes külföldi személyek által gyakran használt pecsét és az ahhoz tartozó

¹²³ C-271/06. sz. ügy Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG kontra Finanzamt Malchin

nyomtatványok nem hamisítottak-e. Az adóhatóság által lefolytatott vizsgálatok megerősítették, hogy a külföldi állampolgárok hamis dokumentumok alapján kérték az áfa visszatérítést és egyben felszólították a társaságot arra, hogy a csalással érintett évekre vonatkozóan a felmerült áfa különbözetet fizesse meg.

A bíróság az ügy megítélésekor először is leszögezte, hogy az áfa irányelv értelmében – hasonlóan a Közösségen belüli adómentes termékértékesítésekhez – a Közösségen kívülre történő export értékesítések esetében is a tagállamok feladat meghatározni a kivitelre szánt termékértékesítés adómentességének alkalmazási feltételeit.

Kiemelte ugyanakkor azt, hogy az áfa területén az értékesítő társaságok lényegében az állam nevében és az államkincstár érdekében adóbeszedőként járnak el¹²⁴. A bíróság szerint ez a körülmény indokolhatja azt, hogy az áfa irányelvben meghatározott, az adókijátszás megelőzésének célja alapján az értékesítő társaságokkal szemben adott esetben szigorúbb követelményeket támasszanak a tagállamok. Azonban a harmadik személy által elkövetett adókijátszás esetében a kockázat értékesítő és adóhatóság közötti megosztásának összeegyeztethetőnek kell lennie az arányosság elvével. Ezzel az alapelvvel ellentétesnek találta ugyanakkor a bíróság azt a tagállami rendelkezést, amely az áfa megfizetésének felelősségét attól függetlenül hárította át teljes egészében az értékesítő cégre, hogy utóbbi részt vett-e, vagy sem a vevő fél által elkövetett adókijátszásban, vagyis arra ráhatása nem volt.

Igen lényeges körülmény ugyanakkor, hogy a bíróság az adókijátszás körében már kifejezetten rámutatott az adózó jóhiszeműségének jelentőségére, mellyel ismételten körvonalazta az áfa rendszer fogalmainak objektivitását. Kimondta ugyanis, hogy az áfa területét érintő adómentes termékértékesítések tekintetében nem lehet az Európai Bíróság által a közösségi vámjog területén kialakított ítélkezési gyakorlatra hivatkozni, amely szerint, ha az értékesítő nem tudja bizonyítani a behozatali, vagy kiviteli vámok elengedési feltételeinek teljesülését, jóhiszeműsége ellenére viselnie kell ennek következményeit. Ezért álláspontja szerint, az értékesítő társaságok áfa fizetési kötelezettségének utólagos megállapíthatósága szempontjából különleges jelentősége van annak a körülménynek, hogy az értékesítő jóhiszeműen járt-e el, minden lehetséges ésszerű intézkedést meghozott-e, és ki van-e zárva az adókijátszásban való részvétele.

Amennyiben ugyanis az értékesítő cég jóhiszeműen járt el és a vevő által benyújtott kiviteli igazolások hamisságát a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel, a Közösségen kívüli

¹²⁴ C-10/92. sz. Balocchi-ügyben 1993. október 20-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-5105. o.] 25. pontját

termékértékesítés utáni áfa mentesség megilleti őt akkor is, ha a mentesség feltételei nem teljesültek.

A Közösségen belüli adómentes termékértékes és ennek keretében – immár kifejezetten – az adóalanyok jóhiszeműségének feltételeit továbbá részletezte az Európai Bíróság a *Mecsek Gabona Kft.*¹²⁵ ügyben. A közösségi termékértékesítés feltételeinek kimunkálása tekintetében igen jelentős mértékben azonban még mindig az egyes tagállami bíróságok gyakorlatára hivatkozott.

A Mecsek-Gabona társaság adásvételi szerződést kötött egy olasz vállalkozással (Agro-Trade Srl.) repce értékesítése tárgyában. A szerződés alapján a Mecsek-Gabona Kft. a vevő által megjelölt rendszámú tehergépjárművekre rakodta fel az árut a saját, magyarországi telephelyén. Az áru elszállítását a vevő vállalta a saját járművével, mely szállításhoz kapcsolódóan CMR fuvarlevelek is készültek. Az eladó a kitöltött fuvarlevelek első példányát lefénymásolta, az eredeti példányok pedig a fuvarozóknál maradtak. A negyven darab folyamatos sorszámozású CMR fuvarlevelet a vevő az olaszországi címéről postai úton visszaküldte az eladó részére. Ezt követően az eladó két darab áfa mentes számlát állított ki a termékértékesítésekről a vevő részére, melyek közül az első számlát kiegyenlítették, a második kifizetésére azonban már nem került sor. A Mecsek-Gabona Kft. lekérdezte az olasz társaság áfa adóazonosító számának érvényességét is, az azonban az értékesítések időpontjában érvényesnek bizonyult, habár fél évvel rá az olasz adóhatóság az értékesítés időpontjára is visszamenőleges hatállyal törölte az olasz cég áfa számát. A magyar adóhatóság megkeresést küldött az olasz hivatalnak, aki megállapította, hogy az olasz vállalkozás nem volt fellelhető, a cég társaság soha nem volt nyilvántartásba véve az általa bejelentett címen és mivel áfát soha nem fizetett, az olasz adóhatóság előtt is ismeretlen volt. Mindezek alapján a magyar adóhatóság megállapította, hogy a magyar eladó nem tudta bizonyítani az áfa mentesség feltételeként a Közösségen belüli termékértékesítés tényleges megtörténtét, és ezért az adóalany részére adóhiányt állapított meg.

A vizsgált ügyben az Európai Bíróság először is kifejtette a Közösségen belüli adómentes termékértékesítés feltételeit, amik abból állnak, hogy a termék tulajdonjoga átszálljon a vevőre, valamint, hogy az értékesítő igazolja a termékek feladását vagy elszállítását egy másik tagállamba, és a termék ténylegesen el is hagyja a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét. A tulajdonjog átszállása tekintetében a bíróság megállapította, hogy annak ténye nem vitatott. A

¹²⁵ A C-273/11. sz., a Mecsek-Gabona Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága közötti ügy

termékek kiszállítása vonatkozásában azonban már kiemelte, hogy a tagállamoknak kell meghatározniuk a Közösségen belüli termékértékesítések mentesítésének feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák az adómentesség helyes alkalmazását, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzését.

A bíróság rámutatott arra is, hogy a magyar áfa szabályozás a Közösségen belüli adómentes termékértékesítés tekintetében csupán annyit ír elő, hogy az értékesítést igazolni kell, és a megkövetelt bizonyítékok köre az érintett ügylet konkrét körülményeitől függ. Ezért a nemzeti bíróságok feladata az, hogy a nemzeti jogban kifejezetten meghatározott feltételek és a hasonló ügyletek vonatkozásában szokásos gyakorlat alapján meghatározza az adóalanyok bizonyítási kötelezettségét. Vagyis annak megítélése, hogy az eladó magyar társaság eleget tett-e a bizonyítás és gondosság terén őt terhelő kötelezettségeknek, a magyar bíróság feladata.

Amennyiben azonban a tagállami bíróság arra a következtetésre jut, hogy az eladó termékértékesítése a vevő által elkövetett adócsalás keretébe illeszkedik és az adóhatóság nem tudott meggyőződni arról, hogy a termékek ténylegesen elhagyták-e a tagállamot, indokolt az eladó áfa mentességhez való jogát attól függővé tenni, hogy a jóhiszeműség-e megállapítható-e. Ebben a vonatkozásban a bíróság pedig utal arra, hogy az eladó jóhiszeműségét az alapján kell megállapítani, hogy tudta, vagy tudhatta-e azt, hogy az olasz vevő cég adócsalást követ el.

Kifejtette azt is, hogy bár az eljárás során a magyar hatóságok több olyan körülményt is feltártak előtte, melyek az eladó rosszhiszeműségét igazolhatják e tekintetben a döntés a nemzeti bíróságok feladata. Ilyen körülménynek tekintette a bíróság különösen azt, hogy az eladó, bár korábban nem ismerte az olasz vevőt, tőle nem kért semmilyen biztosítékot, csupán az áfa-azonosítószámát ellenőrizte az ügyletet követően. Az eladó azonban semmilyen további információt nem szerzett be a vevőről, a termékek tulajdonjogát pedig úgy ruházta rá át, hogy közben elfogadta az eladási ár halasztott megfizetését, valamint a vevő által visszaküldött CMR fuvarleveleket úgy nyújtotta be, hogy azok hiányosak voltak.

Vagyis a tagállami bíróságok feladat annak megítélése, hogy összhangban a haza joggyakorlatukkal és az ügy összes körülményével az eladó minden tőle ésszerűen elvárható megtett-e annak érdekében, hogy meggyőződjön arról, hogy az adott ügy nem vezet-e adócsaláshoz, vagyis, hogy jóhiszeműen járt el.

Mindezek alapján a bíróság arra a megállapításra jutott, hogy az áfa irányelvvel nem ellentétes gyakorlat az, ha az ügyben ismertetett tényállás mellett valamely eladó adóalanytól megvonják az adómentességet, feltéve, ha a nemzeti bíróság megállapítja, hogy az eladó adóalany tudta, vagy tudhatta, hogy adócsalásba vesz részt.

A Közösségen belüli adómentes termékértékesítésekre vonatkozó ügyeket áttekintve tehát megállapítható, hogy a közösségi értékesítéseknek a Collée ügyben még szigorúan értelmezett objektív tartalmát az Európai Bíróság az utóbbi időkre már egyre inkább fellazította és teret nyerni látszik a jóhiszemű és rosszhiszemű adóalanyok közötti megkülönböztetés az eljárások során.

A közösségi értékesítések során hivatkozott két legutóbbi bírósági ügy ugyanakkor már átvezet minket a korábbiakban kifejtett, a közösségi kereskedelem jelenleg legagresszívebb formájának tekinthető csalási konstrukciókhoz, a Közösségen belüli *hiányzó kereskedős és körbeszámlázásos csaláshoz kapcsolódó bírósági ítéletek*re is. Ezekben az ügyekben a bíróság – hasonlóan a Gabalfrisa jogesetben már vázoltakhoz – részletesen bemutatta a korábbi, III. fejezetben tárgyalt hiányzó kereskedős és körbeszámlázásos csalási konstrukciók lényegét.

Az Európai Bíróságnak a hiányzó kereskedős áfa csalás területén hozott egyik első ítélete a **Garage Molenheide BVBA**¹²⁶ ügyben született. A tényállás szerint egy adóalany, Mr. Schepens több gépjármű beszerzése után próbált meg visszaigényelni olyan általános forgalmi adót, amelyet állítása szerint a beszerzésekkel megfizetett.

Az adóhatóság azonban feltárta, hogy 8 beszállítója nem fizetett az értékesítés után forgalmi adót és bevallást sem adott be. Mindemellett Mr. Schepens sem tudta bizonyítani azt, hogy ő a társaságok részére megfizette az áfát, vagy azt, hogy a tranzakciók készpénzzel, vagy banki átutalással történtek-e. A gépkocsik többségét Belgiumon kívül, a Közösség más területeire értékesítették és néhányukat Belgiumban egynél többször szerezték be. Valamennyi tranzakció esetében elmondható volt az, hogy a számlán feltüntetett áfa összege nem került megfizetésre az által a társaság által, aki azt kibocsátotta. Mindezek alapján a tranzakció sajátosságai körbeszámlázásos áfa csalás sajátosságaira emlékeztettek¹²⁷, minek következtében az adóhatóság megtagadta a Mr. Schepens által benyújtott adóvisszatérítés iránti kérelmet és az általa kért áfa összeget nem utalta ki. Az adóalany ezért bírósághoz fordult arra hivatkozva, hogy a belga adóhatóság azáltal, hogy megtagadta az áfa visszatérítéshez való jogát, a régi áfa irányelvvel ellentétesen járt el.

Bár a bíróság az említett ítéletében több ügyet egyesített, ez volt az egyetlen olyan, melynek tényállása a körbeszámlázásos csalás fogalmára is utalt.

A bíróság döntésében rámutatott arra, hogy az adóalanyok áfa visszatérítéshez való joga

¹²⁶ Garage 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

¹²⁷ point.22. Case Molenheide

csupán az áfa rendszer hatálya alá tartozó, jogszerű esetekre irányadó. Ellenkező, az ítélettel érintett esetben azonban a tagállamoknak jogában áll a társaságok áfa visszatérítéshez való jogát megtagadni.

Azt adólevonási jog megtagadása kapcsán azonban az adóhatóságoknak az arányosság követelményét is szem előtt kell tartaniuk – tekintettel arra, hogy az áfa irányelv alapján az áfa visszatérítéshez kapcsolódóan alapelv az is, hogy annak azonnal meg kell történnie – annak érdekében, hogy a tagállami jogszabályok által elérni kívánt célt, a közösségi célokat és alapelveket legkevesbé sértő módon tudják elérni. Annak megítélése azonban, hogy a nemzeti jogszabályok megfelelnek-e a közösségi jog szabályainak nem az Európai Bíróság, hanem az egyes tagállami bíróságok feladata. Az Európai Bíróság hatásköre pedig ehhez kapcsolódóan csupán annyi, hogy tájékoztassa a tagállami bíróságokat mindarról a kritérium rendszerről, ami a közösségi jogszabályok értelmezéséhez szükséges.¹²⁸

Mindezek alapján tehát leszögezhetjük, hogy bár az adócsaláshoz és adóelkerüléshez kapcsolódóan az alapvető jogi kritériumok és jogelvek kialakítása az európai Bíróság feladata, mégis az egyes tagállami bíróságokra hárul a jogesetek értelmezésének oroszlánrésze, amennyiben a jogelvek alapján a vonatkozó bírói gyakorlat kialakítása az ő feladatuk. Kérdésként merülhet fel ugyanakkor, hogy ennek kapcsán mennyiben lehet eltérés ugyanazon uniós jogelvek mentén a vonatkozó tagállami bírói gyakorlatok között, és az esetleges eltérés mennyiben segítheti a jogbiztonság kialakulását az egyes határon átnyúló tranzakciók lebonyolításakor a társaságok számára. Álláspontom szerint a legmegfelelőbb megoldás – a tagállamok jogalkalmazási gyakorlatát elősegítendő – az lehetne, ha akár az Európai Bíróság, akár a Bizottság további jogértelmezést támogató iránymutatásokat bocsátana ki az egyes jogszabályhelyekhez kapcsolódóan, ezáltal hozzájárulva a jogbiztonság minél szélesebb körű kialakításához a közösségi ügyletek tekintetében.

A témakör további, kulcsfontosságú döntését az Európai Bíróság az *Optigen* jogesetben¹²⁹ hozta meg.

Az ügy tényállása szerint az Optigen- és a Fulcrum társaságok olyan mikrochipek kereskedelmével foglalkozó cégek voltak, amelyek a termékeket Angliában honos vállalkozásoktól szereznek be, és más tagállamokban honos vevők részére értékesítettek. A Bond House vállalkozás szintén

¹²⁸ Case C-55/94 Gebhard v Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano [1995] ECR I-4165

¹²⁹ C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz. egyesített ügyek Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd és Bond House Systems Ltd kontra Commissioners of Customs & Excise

belföldről szerzett be és a Közösségen belülrre értékesített számítógép-alkatrészeket és mikroprocesszorokat.

Az ügy további különös jelentőségét azonban az adta, hogy mind az Optigen és a Fulcrum, mind a Bond House habár több olyan, körhinta jellegű adókijátszást megvalósító ügylet vétlen résztvevőjévé váltak, amelyekről – az angol adóhatóság megállapításai szerint – nem tudtak és nem is tudhattak. Emellett nem is volt kapcsolatuk sem a csalási láncolatban adófizetési kötelezettségeit nem teljesítő, hiányzó kereskedővel, sem a hamis áfa adószámot, azaz nem a saját adószámát felhasználó, csaló kereskedővel. Valamennyi esetben megállapítható volt továbbá az, hogy azok az esetek, melyekben az angol adóhatóság úgy ítélte meg, hogy gazdasági esemény nem jött létre, nem különböztek a vállalkozások által végzett azon más ügyletektől, amelyek gazdasági tartalmát nem kifogásolták.

Az angol adóhatóság mindazonáltal elutasította a társaságok részéről benyújtott áfa bevallásokat azon az alapon, hogy az érintett beszerzések és értékesítések nem rendelkeztek gazdasági tartalommal, mivel a körhintacsálás keretében végzett ügyletek nem minősülnek gazdasági tevékenységnek, így azokat nem lehet az áfa irányelv hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységnek minősíteni. Mindezek alapján az angol adóhatóság arra következtetésre jutott, hogy a társaságok által a szállítóik részére a beszerzéseikhez kapcsolódóan előzetesen megfizetett áfa összegek nem minősültek áfa-fizetésnek, ezért a Közösségen belüli adómentes termékértékesítésekhez kapcsolódóan visszaigényelt áfa összegek visszatérítésére a cégek nem jogosultak.

Ebben az ügyben az Európai Bíróság ismét az áfa rendszer fogalmainak objektivitására hivatkozott, hasonlóan azokhoz az esetekhez, amikor az adóalanyok jóhiszemű, vagyis a csalási konstrukciókban vétlen magatartása megállapítható volt, tekintettel arra, hogy a csalásról nem tudtak és nem is tudhattak.

Így döntése elején rögtön leszögezte azt, hogy az áfa irányelv az adóköteles tevékenységek körét tágan határozza meg és az adóköteles tevékenység egységes meghatározásán alapuló rendszerét állítja föl.¹³⁰

Emellett az adóalany fogalmára is kitért, amennyiben leszögezte, hogy az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adóalany akkor jár el ilyen minőségében, ha az ügyleteket adóköteles tevékenysége keretében végzi.¹³¹

¹³⁰ MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet 38. pontja

¹³¹ C-291/92. sz. Armbrrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet 17. pontja és a C-77/01. sz. EDM-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet 66. pontja

Majd pedig ismételtelen leszögezte azt, hogy az adóköteles tevékenységeket a hatodik irányelv értelmében meghatározó fogalmak mindegyike objektív jellegű, vagyis az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó.

A jogbiztonság és az áfa rendszer alkalmazásának megkönnyítéséhez kapcsolódó elvekkel a bíróság nézete szerint ellentétes lenne az, ha az adóhatóságnak olyan kötelezettsége lenne, ami – különös tekintettel az adóalany szándékára – annak megállapítására irányul, hogy valamely adott ügylet az adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek minősül-e, vagy arra, 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.

A bíróság ugyanis hangsúlyozta, hogy valamely áfa értékesítési láncban szereplő minden egyes ügyletet önállóan kell vizsgálni, és a korábbi vagy későbbi események nem változtatnak az értékesítési lánc részét képező tranzakció jellegén. Másrészt rámutatott arra is, hogy a bíróság ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes a jogszerű és jogellenes tevékenységek általános megkülönböztetése. Ilyen kivétel ugyanis csupán olyan sajátos esetekben érvényesülhet, ahol a jogszerű és jogellenes gazdasági ágazat között mindennemű verseny kizárt az egyes áruk vagy szolgáltatások különös jellegzetessége folytán (mint például a korábbiakban említett drog termékek kapcsán).

Az Európai Bíróság ezért arra az álláspontra helyezkedett, hogy a szóban forgóhoz hasonló ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg áfa csalást, adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek minősülnek. Ezek a tranzakciók ugyanis teljesítik az áfa irányelv fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételeket, függetlenül az értékesítési láncban érintett más kereskedő szándékától, és/vagy a lánc részét képező, korábbi, vagy későbbi másik ügylet esetleges csalárd jellegétől, amelyről az alapügylet adóalánya nem tudott és nem tudhatott. Vagyis egy adott ügyletet teljesítő adóalany adólevonási jogát nem lehet megtagadni pusztán azon az alapon, hogy az értékesítési láncolat a valamely további pontján egy kereskedő csalárd módon járt el, ha erről az adólevonási jogot gyakorló társaság nem tudott és nem is tudhatott. Az a kérdés ugyanis, hogy az érintett termékek a láncban korábbi, vagy későbbi értékesítését terhelő áfát megfizették-e, vagy sem, nem befolyásolja az adólevonásához való jogot, mivel az áfa minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre külön alkalmazandó az adott tranzakció tekintetében közvetlenül viselt adó levonását követően.

A fenti, az adóalany, valamint az értékesítési láncban később szereplő adóalanyok szándékával kapcsolatban kifejtett érvelésével az európai bíróság álláspontom szerint önmagával keveredett

bizonyos fokú ellentmondásban. Míg ugyanis hangsúlyozta, hogy az adóhatósági vizsgálatokban nem elvárható az, hogy a hivatalok a körbeszámlázásos csalási láncolatok feltárásakor akár a termékértékesítést közvetlenül végző, akár a láncolatban előrébb, vagy hátrább lévő adóalanyok szándékát vizsgálják a tranzakciók során, végig kiemelte, hogy mindez csupán olyan termékértékesítést végző adóalanyok tekintetében irányadó, aki nem tudta és nem is tudhatta, hogy csalási láncolatban vesz részt. Márpedig annak kiderítése, hogy valaki nem tudta vagy nem tudhatta, hogy milyen gazdasági esemény részét képezi, véleményem szerint már lényegében nem más jelent, – még ha a bíróság által hangsúlyozott objektív elemek mentén is – mint annak feltárását, hogy az érintett gazdasági szereplő szubjektív tudatállapota, vagy más néven szándéka mire irányult.

A körbeszámlázásos csalások esetkörét, illetve ahhoz kapcsolódóan az adóhatóságok megállapításait illetően a bíróság további részletszabályokat dolgozott ki a *Federation* jogesetben.¹³²

Itt ugyan a bíróság ítélete már elsősorban az angol jogalkotó által bevezetett – a korábbiakban már említett – az adófizetési kötelezettséget érintő egyetemleges felelősségi szabály – a régi áfa irányelv 21. cikk (3) bekezdés, illetve az új áfa irányelv 205. cikk – rendelkezéseinek elemzésére fókuszált. Angliában ugyanis ekkoriban került bevezetésre az az egyetemleges felelősségi koncepció, mely kifejezetten a hiányzó kereskedős és azon belül is annak a körbeszámlázásos és beszerzési típusú áfa csalási konstrukcióit célozta. Ennek értelmében minden olyan személy egyetemleges felelősséggel tartozhatott az adó megfizetéséért, – valamely más olyan személlyel együtt, aki az áfa megfizetésére maga is kötelezett volt - aki egy adott ügylet végrehajtásakor tudta, vagy tudhatta, hogy az áfa megfizetésére nem kerül sor az adott értékesítési láncolatban. A konstrukció alapján az angol adóhatóság megállapította a Federation adófizetési kötelezettségét, aki azonban arra hivatkozott, hogy az Angliában bevezetett jogi konstrukciót az áfa irányelv nem teszi lehetővé.

Az Európai Bíróság először is leszögezte, hogy az angol jogalkotó által bevezetett egyetemleges felelősségi szabály olyannak tekinthető, mint amely nem az adó beszedésére, hanem az adófizetésre kötelezhető személy meghatározására irányul és ezért az áfa irányelv hatálya alá tartozik.

Rámutatott emellett arra, hogy a régi áfa irányelv 21. cikk (3) bekezdése – mely az új áfa irányelv 205. cikkének felel meg – lehetőséget teremt a tagállamoknak arra, hogy előírják, hogy az adó fizetésére kötelezett személy mellett más személy köteles együttesen és egyetemlegesen az áfa

¹³² C-384/04. sz. ügy Commissioners of Customs & Excise és Attorney General kontra Federation of Technological Industries és társai

megfizetésére, ennek kapcsán azonban figyelemmel kell lenniük a jogbiztonság, a bizalomvédelem és az arányosság jogelveire. Mindazonáltal úgy vélte, hogy egy olyan szabályozás, mint amit az angol rendszer vezetett be, olyannak tekinthető, mint ami az áfa irányelvvel összhangban van.

Az angliai rendszer alapján ugyanis az egyetemleges felelősség alkalmazására csupán akkor van lehetőség, ha az adóalany a részére végzett termékértékesítéskor tudta, vagy tudhatta, hogy a kérdéses értékesítést, vagy valamely azt megelőző vagy követő értékesítést terhelő áfát részben, vagy egészben nem fizetik meg. Emellett a jogszabály a „tudást” – megdönthető konstrukcióban – vélelmezi abban az esetben, ha a termék általa fizetendő ára alacsonyabb volt, mint annak a piacon fizetendő, ésszerűen elvárható legalacsonyabb ára, vagy mint ugyanezen termék bármely korábbi értékesítésekor fizetendő ára.

Leszögezte azonban azt is, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megítélése, hogy az általa megítélendő ügyben tárgyalt nemzeti szabályozás tiszteletben tartja-e a közösségi jog általános elveit.

A bíróság végül azt is kifejtette, hogy az egyetemleges áfa fizetési kötelezettség szemben a fentiekkel, a régi áfa irányelv 22. cikk (8) bekezdésén – mely jelenleg az új áfa irányelv 207. cikk második fordulatának felel meg – nem alapulhat. Ez a rendelkezés továbbá azt sem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy megállapítsák azt, hogy egy adóalany pusztán a 22. cikk (8) bekezdésében foglalt rendelkezések alapján – vagyis a fenti 21. cikk (3) bekezdésében foglalt egyetemleges adófizetési kötelezettség megállapítása hiányában – nem kötelezett az áfa megfizetésére.

A 2000-es évek elején kibocsátott, a hiányzó kereskedős áfa csalásokat érintő ítéletek sorát végül az *Axel Kittel* egyesített jogeset¹³³ egészítette ki, melyet 2006. júliusban bocsátott ki az Európai Bíróság.

A döntéssel érintett ügyek tényállása szerint az Axel Kittel által képviselt Computime Belgium társaság informatikai alkatrészek nagykereskedelmével foglalkozott, amelyeket Belgiumban szerzett be abból a célból, hogy azokat az Európai Unió többi tagállamába, többek között Luxemburgba exportálja. A luxemburgi beszerző cég az alkatrészeket egy, szintén a tagállamban honos harmadik cégnek adta tovább, aki azokat Belgiumba a Computime szállítójának. A Computime beszállítója azonban az áfa fizetési kötelezettségének nem tett eleget, miközben rendszeresen levonta a ráhárított áfa összegeket. Az adóhatóság által készített jegyzőkönyv szerint a

¹³³ A bíróság ítélete az Axel Kittel (C-439/04) és az État belge között, valamint az État belge (C-440/04) és a Recolta Recycling SPRL közötti egyesített ügyekben

Computime Belgium tudatosan vett részt a körhintacsálási konstrukcióban, ezért nem ismerte el a társaságnak az értékesítések után megfizetett áfa levonásához való jogát.

A Recolta társaság pedig gépkocsit vásárolt egy magánszemélytől, aki a járműveket az Auto Mail cégtől szerezte be. Rögtön ezután a Recolta cég az Auto Mailnek adta el a gépjárműveket abból a célból, hogy azokat más tagállamokba értékesítsék, ami az áfa irányelv korábbi cikke alapján adómentes tevékenység volt. A gépjárművek ugyanakkor valójában soha nem hagyták el Belgium területét, hanem speciális, adóelkerülési célzatú értékesítési láncolatokban vettek részt. A magánszemély és az Auto Mail ezért együttműködtek abból a célból, hogy ne kelljen a kiszámlázott áfát megfizetni. A belga bíróság azonban megállapította, hogy semmi sem engedett arra következtetni, hogy a Recolta vezető tisztviselői is tudomással bírtak arról, hogy egy kiterjedt adókijátszási konstrukció részesei voltak.

A két esetet – bár tényállásuk a fentiek alapján némiképp eltér egymástól, különös tekintettel a bíróság „tudta, tudhatta” formulájára – az kapcsolta mégis össze, hogy a belga adóhatóság mindkét esetben azzal érvelt, hogy a belga polgári törvénykönyv nem tulajdonít joghatást a szerződéses cél nélküli, a megtevesztő vagy jogellenes célt szolgáló kötelezettségeknek. Ezért azokat semmisnek tekinti, amennyiben a szerződéses célt törvény tiltja vagy az a jó erkölcsbe, illetve a közrendbe ütközik.

Mindezek alapján a szerződések semmissége nyomán úgy vélte, hogy az ilyen szándékkal megvalósított tulajdon-átruházásokat az áfa irányelv értelmében is semmisnek kellett tekinteni – vagyis termékértékesítés nem valósulhatott meg -, mivel a felek egyike jogellenes célból szerződött, még abban az esetben is, ha a másik fél a jogellenes célokat nem ismerte.

Véleményem szerint – bár erre vonatkozóan a részletes körülmények az európai bíróság döntéséből nem derülnek ki – mindenképpen érdekesnek tekinthető az, hogy a bíróságok miért vontak össze két olyan, nézetem szerint igen ellentétes alapvetésű ügyet, amelyek közül az egyikben a társaság tudott arról, hogy csalási konstrukcióban vesz részt, míg a másodikban erről nem volt tudomása. Ebben az esetben ugyanis a nemzeti bíróságnak, még akkor is, ha a tagállami adóhatóság mindkét ügyben a szerződések semmisségére is hivatkozott, eltérően kellett volna kezelnie a két ügyet, habár ezt az Európai Bíróság ítéletét követően vélhetően meg is tette.

Az Európai Bíróság döntésében először is ismételten utalta az áfa hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységek körében a fogalmak objektivitására. Ismételten felhívta továbbá az Optingen jogesetben már kifejtett azon álláspontját, mely szerint azon ügyletek, amelyek maguk nem

valósítanak meg áfa csalást, az adóalany által teljesített termékértékesítésnek minősülnek, függetlenül az adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet csalárd jellegétől, amelyről az adóalany nem tudott, és nem is tudhatott.

A fenti érvelést azonban tovább pontosította, amennyiben rámutatott arra, hogy, abban az esetben is a fenti megállapításra kell jutni, ha az ügyleteket az eladó – és nem a vevő – által elkövetett adókijátszás keretében teljesítik, anélkül hogy azt az adóalany tudná vagy tudhatná.

A bíróság mindezek alapján ismételten arra a következtetésre jutott, hogy azon kereskedőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg – akár az áfa, akár más adónem tekintetében elkövetett – adókijátszást, annak kockázata nélkül kell megbízniuk az ügyleteik jogszerűségében, hogy elveszítenék az előzetesen felszámított áfa levonásához való jogukat.

E tekintetben meg kell jegyeznünk ugyanakkor, hogy új elemet jelent a bíróságnak az az okfejtése, amely az adókijátszás nyomán már nem csupán az áfa, hanem az egyéb adónemek tekintetében elkövetett adóvisszaélésekre is utal.

További új elemet jelentett a bíróság azon okfejtése, mely szerint ha a termékértékesítés olyan adóalany részére történik, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy a szóban forgó ügylet az eladó által elkövetett adókijátszás részét képezi, az áfa irányelvnek az adólevonási jogra vonatkozó cikkével ellentétes a nemzeti jognak az a szabálya, ami szerint az adásvételi szerződésnek a tagállam polgári jogi – a szerződés jogellenessége miatt ahhoz a közérdekbe ütközés okán a semmisség jogkövetkezményét fűző – érvénytelensége következtében az adóalany elveszti az általa megfizetett áfa levonásához való jogot. E tekintetben irreleváns az is, hogy a semmisséget az áfa vagy más adónem kijátszása okozza-e.

A korábbi döntéseiben foglaltakkal összhangban kifejtette ugyanakkor azt is, hogy az adókijátszás megvalósul mégis abban az esetben, ha az adóalany által teljesített termékértékesítés, illetve a gazdasági tevékenység fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételek nem teljesülnek, illetve abban az esetben is, ha az adóalany tudta, vagy tudhatta, hogy beszerzésével az áfa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, függetlenül attól, hogy a termék továbbértékesítéséből nyeresége származik-e, vagy sem.

Mindezek alapján ezért az Európai Bíróság végeredményben ismét arra a következtetésre jutott, hogy az egyes nemzeti bíróságok hatáskörébe tartozik annak megállapítása, hogy adóalany objektív körülmények alapján tudta-e, vagy tudhatta, hogy beszerzésével az áfa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, és ebben az esetben megtagadhatják az adóalany adólevonási jogát. Vagyis ismételten az adóalanyok szubjektív tudatállapota nyert olyan jelentőséget, amely elsőbbséget élvez még a tagállamok belső polgári joga szerint semmisnek minősített szerződésekkel szemben is.

Az áfa csalás témakörét illetően meg kell említenünk végül az Európai Bíróság egyik legaktuálisabb, hazai vonatkozású jogesetét a *Mahagében Kft. és a Dávid Péter ügyekre*¹³⁴ vonatkozóan, melyeket tartalmuk alapján egyaránt sorolhatnánk az adólevonási jog tárgyi feltételeit a korábbiakban tárgyaló jogesetek, vagy a bonyolultabb, láncolatos csalási formáktól történő elhatárolást célzó ügyletek körébe. Álláspontom szerint ezt az ítéletet mégis célszerűbb ehelyütt, a bonyolultabb láncolatos csalási formákra vonatkozó jogesetek körében tárgyalni – habár az ügy nem kifejezetten a határon átnyúló, hiányzó kereskedős csalási láncolatokat, hanem csupán azok belföldi megfelelőjét érintette – tekintettel arra, hogy a döntés elsősorban a bíróságnak az e körben kifejtett „tudta, tudhatta” formuláját érintette.

A Mahagében ügy tényállása szerint a Mahagében Kft. szerződést kötött egy másik társasággal termékek szállítására vonatkozóan, mely termékeket aztán továbbértékesített. A beszállító cég a Mahagében felé 16 számlát állított ki, – melyek közül 6 darabon szerepelt csupán a mellékletként csatolt szállítólevél száma – majd a számlák után megfizette az értékesítést terhelő áfát és egyben gyakorolta a tranzakciókhoz kapcsolódó adólevonási jogát. A magyar adóhatóság a beszállító cégnél lefolytatott ellenőrzés során megállapította, hogy a társaság nem rendelkezett árukészletében a továbbértékesített termékekkel, szállítólevelekkel, valamint a szükséges szállítójárművekkel és a korábban beszerzett termékmennyiség nem volt elegendő a Mahagében felé kiszámlázott értékesítések teljesítéséhez. A Mahagében pedig nem járt el kellő körültekintéssel, mert nem ellenőrizte beszállítója adóalanyiságát, illetve azt, hogy rendelkezik-e a termékértékesítéshez szükséges árumennyiséggel. Az adóhatóság ezért megtagadta a Mahagében társaságnak a beszállító cég által kibocsátott számlákhoz kapcsolódó adólevonási jogát, arra hivatkozással, hogy azok nem voltak hitelesek.

A Dávid Péter eset tényállása szerint pedig Dávid Péter építési munkákat végzett vállalkozási szerződés alapján, melynek lejártát követően a megrendelő teljesítési igazolást bocsátott ki részére. A munkákat Dávid Péter ugyanakkor egy másik alvállalkozóval, Máté Zoltánnal végeztette el, akinek a munkadíjat teljesítésigazolás alapján szintén kifizette, egyebekben azonban az alvállalkozó által elvégzett munkákról nem tudott. A magyar adóhatóság feltárta, hogy Máté Zoltán nem rendelkezett a kiszámlázott munkák teljesítéséhez szükséges tárgyi feltételekkel, és az általa

¹³⁴ 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

kiállított számlák pusztán egy másik alvállalkozó – Máté Zoltán apósa, aki munkavállalókkal nem rendelkezett, adóbevallást nem adott be – számláinak továbbszámlázását jelentették. Mindezek alapján, az adóhatóság bár nem vonta kétségbe, hogy a számlákban foglalt építési munkákat elvégezték, azt nem tudta megállapítani, hogy azt valójában mely vállalkozók tették, ezért kimondta, hogy a Dávid Péter által befogadott számlák nem valós gazdasági eseményt takarnak, vagyis fiktívek. Emellett Dávid Péter nem járt el kellő körültekintéssel, mert nem győződött meg arról, hogy alvállalkozói rendelkeztek-e a munkák teljesítéshez szükséges feltételekkel. Mindezek alapján az adóhatóság megtagadta Dávid Péternek az alvállalkozók által kibocsátott fiktív számlákhoz kapcsolódó adólevonási jogát.

Mindezek alapján azok a kérdések merültek fel, hogy megtagadható-e az adóalanyak az általa megfizetett áfához kapcsolódó adólevonási joga, ha nem bizonyítható, hogy a számlakibocsátók adókijátszásra irányuló magatartásáról tudott, vagy tudhatott? Emellett megtagadható-e az adóalanyak az általa megfizetett és bevallott áfához kapcsolódó adólevonási joga a számla birtokában, kizárólag azon az alapon, hogy a számla kibocsátója a könyvelésében nem tüntette fel az érintett áruk beszerzését, és tehergépjármű hiányában nem volt lehetősége azok szállítására, illetve a számlán kívül nem rendelkezett más olyan irattal, amely bizonyította volna az említett körülmények fennállását, amennyiben elismerte a szállítások teljesítését?

Az első kérdés tekintetében az Európai Bíróság először is utalt ismét arra a már több jogesetben kifejtett tételére, mely szerint az adólevonási jog az áfa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható¹³⁵, valamint arra, hogy az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítését terhelő áfa befizetése nem befolyásolja az adóalany előzetesen megfizetett áfa levonásához való jogát¹³⁶.

Rámutatott ugyanakkor arra is, hogy tagállami hatóságoknak meg kell tagadniuk azonban az adólevonási jog gyakorlását, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkoztak.¹³⁷

Megállapította ugyanakkor, hogy az ítélettel érintett ügyben előterjesztett tényállás szerint az adólevonási jog alátámasztására hivatkozott ügyletet a számlák tanúsága szerint teljesítették, mely számlák tartalmazták az áfa irányelvben foglalt tartalmi elemeket, emellett pedig annak

¹³⁵ Gabalfrisa és társai egyesített ügyek 43. pontja

¹³⁶ C-395/02. sz. Transport Service ügy 26. pontja, Optigen ügy 54. pontja

¹³⁷ Fini H ügyben hozott ítélet 33. és 34. pontja, Axel Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 55. pontja

megállapítására nem került sor, hogy az adóalany hamis adóbevallást, vagy szabálytalan számlákat nyújtott volna be.

Mindezek alapján arra a következtetésre jutott, hogy összhangban a Kittel és Recolta Recycling ügyekben hozott ítéletről következő gyakorlat alapján akkor tagadható meg az adóalany adólevonáshoz való joga, ha a tagállami adóhatóság által objektív körülmények alapján bizonyítható, hogy az adóalany, tudta, vagy tudhatta, hogy a részére teljesítő eladó, vagy valamely korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt. Ennek hiányában azonban az adóalany adólevonáshoz való joga nem tagadható meg.

Az ügyben feltett második kérdés vonatkozásában az Európai Bíróság ismét hivatkozott a fentebb említett “tudta, tudhatta” formula relevanciájára, majd rámutatott, hogy azon gazdasági szereplőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg adókijátszást, annak kockázata nélkül kell, hogy bízhatnak a tranzakciók jogszerűségében, hogy elveszítenék az előzetesen felszámított áfa levonásához való jogukat. Utalt ugyanakkor arra, hogy az áfa irányelv 273. cikkében foglaltaknak megfelelően a tagállamok megállapíthatnak az irányelvben előírtakon kívül más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék az áfa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. A tagállamok azonban – hasonlóan a Pannon Gép Kft. és az Albert Collée ügyekben kifejtettekhez – nem írhatnak elő az áfa irányelvben foglaltakat meghaladó, további számlázási kötelezettségeket az adóalanyok számára.

A bíróság emellett a korábbi áfa törvény 44. § (5) bekezdésében foglalt kellő körültekintési klauzula kapcsán rámutatott, hogy az az adóalanyok számára konkrét kötelezettséget nem fogalmaz meg, hiszen csupán arról rendelkezik, hogy a számlában vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán az a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el. Ezért az adólevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól ésszerűen elvárható intézkedések körét esetről esetre kell meghatározni, hiszen azt az adott ügy körülményei határozzák meg.

Az adóhatóságok ugyanakkor szabálytalanságra, vagy csalásra utaló körülmények fennállásakor az adóalanyokat arra kötelezhetik, hogy – a megbízhatóságukról való meggyőződés érdekében – tájékozódjanak a velük szerződő eladók felől. Ezt a kötelezettséget azonban nem tehetik általánossá valamennyi adóalany tekintetében, mivel főszabály szerint az adóhatóságok feladata a visszaélések

felderítése, illetve a bevallásaik és irataik ellenőrzése.¹³⁸ Ezért amennyiben az adóhatóságok a levonási jog megtagadása kockázatának kilátásba helyezésével azt várnák el az adóalanyoktól, hogy ellenőrizzék a számla kibocsátójuk adóalanyiságát, valamint azt, hogy rendelkezik-e az ügylettel érintett termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg, hogy áfabevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal, akkor a saját ellenőrzési kötelezettségüket hárítanák át az adóalanyokra. Mindezek alapján az Európai Bíróság az áfa irányelvvel nem találta ellentétesnek a jogesetekben kifejtett adózói ügyleteket.

Álláspontom szerint az Európai Bíróság döntésében foglaltak a korábbi vonatkozó ítéleteiben kifejtett nézeteivel összhangban voltak, az ítélet azok alapján épült fel. A bíróság ugyanis már a korábbi Axel Kittel és Optingen ügyekben részletesen kifejtette, hogy azon ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg áfa csalást, az adóalany által teljesített termékértékesítésnek minősülnek, függetlenül az adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet csalárd jellegétől, amelyről az adóalany nem tudott, és nem is tudhatott.

A hivatkozott ügyben ugyanakkor újszerű elemnek tekinthető az, hogy az Európai Bíróság a hamis adóbevallás, vagy szabálytalan számlák benyújtására, mintegy az adóalany rosszhiszeműségére utaló tényezőre utalt a döntés 44. pontjában, melyre a korábbi ítéletekben nem került sor. Álláspontom szerint ez is a bíróság azon kétségeit támaszthatta alá, amik abból fakadtak, hogy az alapügy tényállásában valójában több, az adóalanyok esetleges rosszhiszeműségét alátámasztó elem is felmerült – így például a Dávid Péternek beszállító személyek közötti összefonódás, a Mahagében ügyben a leszállított termékmennyiség hiánya – , habár sem az adóhatósági, sem a bírósági megállapítások nem tartalmaztak arra való utalást, hogy az adóalanyok tudták, vagy tudhatták, hogy adócsalásban vesznek részt.

Ezért a bíróság ítéletének utolsó – 61. és 65. – pontjaiban kimondta ugyan, hogy amennyiben az adóhatóságok – általános jelleggel – azt várnák el az adóalanyoktól, hogy ellenőrizzék a számla kibocsátójuk adóalanyiságát, valamint azt, hogy rendelkezik-e az ügylettel érintett termékekkel, illetőleg, hogy áfabevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, akkor a saját ellenőrzési kötelezettségüket hárítanák át az adóalanyokra.

E vonatkozásban ugyanakkor, más esetben már utalt arra is, hogy a fenti ellenőrzések mégis az adóalanyok jóhiszeműségét támaszthatják alá. Így például a Teleos jogesetben, ahol rámutatott arra, hogy a termékértékesítő adóalanyok adófizetési kötelezettségének utólagos megállapíthatósága

¹³⁸ C-132/06. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet 37. pontja és a C-188/09. sz., Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski ügyben 2010. július 29-én hozott ítélet 21. pontja

szempontjából alapvetőnek tartja azt a körülményt, hogy az értékesítő jóhiszeműen járt el, minden lehetséges ésszerű intézkedést meghozott, és kizárt az adókijátszásban való részvétele.

A Netto Supermarkt esetben pedig kiemelte, hogy amennyiben az értékesítő cég jóhiszeműen járt el és a vevő által benyújtott kiviteli igazolások hamisságát a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel, a Közösségen kívüli termékértékesítés utáni áfa mentesség megilleti őt akkor is, ha a mentesség feltételei nem teljesültek.

Végül pedig a Mecsek Gabona ügyben is kifejtette, hogy a magyar hatóságok több olyan körülményt is feltártak, melyek az eladó rosszhiszeműségét igazolhatják. Így különösen azt, hogy bár korábban nem ismerte az olasz vevőt, az eladó tőle nem kért semmilyen biztosítékot, csupán az áfa-azonosítószámát ellenőrizte az ügyletet követően, azonban semmilyen további információt nem szerzett be róla, a termékek tulajdonjogát úgy ruházta át a vevőre, hogy közben elfogadta az eladási ár halasztott megfizetését, valamint a vevő által visszaküldött CMR fuvarleveleket úgy nyújtotta be, hogy azok hiányosak voltak.

Mindezek alapján véleményem szerint az Európai Bíróság mintegy iránymutatást adva a tagállami bíróságoknak, jelen esetben is utalhatott volna az adóalanyok jóhiszeműségének, avagy a „tudta, tudhatta formula” kritériumaira, annak esetleges joghatásaira, illetve az azt megalapozó körülményekre, hiszen ilyen jellegű pontosítások adására az Európai Bíróság jogosult, amint azt már korábbi ítéleteiben is kifejtette.¹³⁹

Így azonban ennek a kérdésnek a megítélése továbbra is teljes egészében az egyes nemzeti bíróságok hatáskörébe tartozik majd.

V.2. Az Európai Bíróság vonatkozó jogeseteinek áttekintése az adóelkerülés témakörében, valamint a joggal való visszaélés doktrínájának vizsgálata az adócsalás és az adóelkerülés megállapítása tekintetében

A különböző – a korábbiakban kifejtettek szerint legálisnak tekinthető – adótervezési technikák legalitása egy idő után átkerülhet a jogsértés kategóriájába, majd a szankcionált adócsalás és adóelkerülés tényállásába. A különböző legális és illegális adózói magatartások pedig gyakran összemosódnak. „Próba-szerencse” alapon sok új gyakorlati problémán megy keresztül egy-egy jogi kiskapu, amire a hatóságok és a jogalkotás követni tudja és meghozza a szankciókat. A jogalkalmazás ilyen esetben hamarabb léphet egy döntésben és így meg-és elítélésre kerülnek az

¹³⁹ C-79/01. sz., Payroll és társai ügyben 2002. október 17-én hozott 29. pontja

illegális jogsértő adózási magatartások még mielőtt azok a jogszabályok változásaiban tükröződnének.¹⁴⁰

Az Európai Bíróságnak az adóelkerülés területét érintő döntéseinek kibocsátása az általános forgalmi adózás területén a 2006. évre datálható, mely esetekben már a kezdetektől fogva hivatkozott az adóelkerülés elleni fellépés eszközeként a joggal való visszaélés doktrínájára is.

Az adóalanyok adólevonási jogát megtagadó egyes tagállami jogalkalmazó szervek ugyanis már a legkorábbi jogesetekben is a joggal való visszaélés általános közösségi jogi tilalmára hivatkoztak annak alátámasztására, hogy a kizárólag az áfa elkerülés céljából kötött, az áfa irányelv céljával ellentétes ügyletek esetén az áfa irányelv által biztosított jogokat visszaélészerűen en lehessen alkalmazni.

Bár az Európai Bíróság mostanra már egyre inkább igyekszik kikristályosítani az adóelkerülés megállapításának alapjául szolgáló doktrínát, az teljességgel kimunkálnak még mind a mai napig nem tekinthető. Meg kell említenünk ugyanakkor azt is, hogy egészen az Európai Bíróságnak a *Halifax* ügyben¹⁴¹ hozott döntéséig az is kétséges volt, hogy a joggal való visszaélés koncepciójának hatálya az áfa területére kiterjedhet-e.

Ez a jogelv ugyanis eredetileg a polgári jog területén alakult ki. A bíróság először 1974-ben – a szolgáltatások szabad mozgását illető, *Van Binsbergen* ügyben¹⁴² – hozott ítélete kapcsán használta a joggal való visszaélés kifejezését. A *Van Binsbergen* esetben¹⁴³ a bíróság kimondta, hogy a tagállamoknak joguk van intézkedéseket hozni a saját területükön olyan külföldi szolgáltatók működése ellen, akik csupán az illetékességük szerinti országban rájuk nézve kötelező szakmai eljárási szabályok alól szeretnének kibújni. A szabad mozgás joga ugyanis nem gyakorolható kizárólag azzal a céllal, hogy valamely tagállam nemzeti törvényeit megkerüljék.

A *TV10* ügyben a bíróság főtanácsnokának¹⁴⁴ álláspontja újabb előrelépést jelentett a joggal való visszaélés fogalma tekintetében. Rámutatott ugyanis, hogy egy törvény be nem tartása, vagy a vele való visszaélés rendszerint valamiféle előzetes szándékot, szubjektív elemet is feltételez. Tekintettel azonban arra, hogy egy jogi személy magatartását nem lehetséges szubjektív szempontok alapján,

¹⁴⁰ Erdős Éva: A káros adóverseny területei (3): adóelkerülés, adókikerülés, és az adókijátszás – fogalmi elhatárolások in: A beruházásösztönzés adójoga Miskolci Egyetem, 2012. p.165-166.

¹⁴¹ C-255/02. sz. ügy Halifax plc és társai kontra Commissioners of Customs & Excise

¹⁴² Rita de la Feira: Prohibition of abuse of (Community) law: The creation of a new general principle of EC Law through tax. In Common Market Law Review. April 2008. Volume 45. Number 2. pp. 395-441.

¹⁴³ Case C-33/74. Johannes Henricus Maria van Binsbergen v. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid. 1974. ECR 1299. paragraph 12-13.

¹⁴⁴ Opinion of Advocate General Lenz in TV10 SA v. Commissariaat voor de Media, [1994] ECR I-4795 para. 25.

előre felmérni, ezért a jogi személyek jogellenes magatartása csakis objektív szempontok figyelembe vételével ítéltető meg.

A *Centros* jogesetben pedig a bíróság úgy határozott, hogy egy tagállamnak joga van olyan rendelkezéseket hozni, amely visszatartja állampolgárait attól, hogy az uniós szerződések által biztosított jogok keretében megkíséreljék kijátszani a hazai törvényeket, vagy tisztességtelen módon, a csalás szándékával előnyt kovácsoljanak a közösségi jog rendelkezéseiből. E tekintetben ugyanakkor azt is kimondta a bíróság, hogy a cégalapítás/székhelyválasztás jogával való rendelkezés – hacsak a tagállamok hazai óvintézkedésekkel nem gondoskodtak ennek rendezéséről – nem ellentétes a joggal való visszaélés fogalmával.¹⁴⁵

Szükséges továbbá részletesebben áttekintenünk az Európai Bíróságnak az *Emsland-Stärke* ügyben¹⁴⁶ hozott döntését, mivel a későbbiekben az áfa területén alkalmazott joggal való visszaélési koncepció kialakításakor igen gyakran történt rá hivatkozás, már annak kialakításakor is, habár a doktrína az áfa területén végül egy objektívabb alapra helyezkedett.

Ezt lehet ugyanis az első olyan jogesetnek tekinteni, melyben az Európai Bíróság, illetve az ügyszóhoz fűzött véleményében a főtanácsnok¹⁴⁷ az adóelkerülés alátámasztásaként a joggal való visszaélés általános jellemzőinek meghatározásához kapcsolódó átfogó tesztet alakított ki, vagyis először alkalmazott olyan kritériumokat, amelyek révén megállapítható, hogy mi minősül visszaélésnek adózási szempontból.

Az ügy az agrártermékek export visszatérítéséről szóló Európai Tanácsi rendelet rendelkezéseire kapcsolódott. Az Emsland-Stärke GmbH. elnevezésű társaság több szállítmányt exportált olyan vállalatoknak, amelyeket ugyanazon személyek irányítottak, illetve képviseltek. Az Emsland-Stärke cégnek a hatóságok a bemutatott dokumentumok alapján export-visszatérítést adtak, mivel annak valamennyi formai feltétele fennállt. A későbbi részletes vizsgálatok azonban feltárták, hogy valamennyi esetben az exportált szállítmányokat változatlan formában és azonos szállítóeszközzel visszaszállították az EU területére, majd ugyanebben a tagállamban ismét belföldiesítették azokat. A bíróság a jogesetben rámutatott arra, hogy a joggal való visszaélés – adóelkerülés – megállapításához két feltételnek kell teljesülnie. Egyfelől az objektív körülmények olyan kombinációjának fennállása szükséges, ahol a közösségi szabályok által meghatározott feltételek ugyan formálisan teljesülnek, azonban a szabályozás célja mégsem valósul meg. Másrészt

¹⁴⁵ C- 212/97 sz. Centros v Erhvervs-og Selskabaatyrelsen ügy 24. pont

¹⁴⁶ Lásd: 1.sz. lábjegyzet.

¹⁴⁷ ECJ, Opinion of Advocate General Alber. 16 May 2000. Case C-110/99 Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas

szükséges egy olyan szubjektív elem – szándék – fennállása is, amely arra irányul, hogy a társaság a közösségi jogszabályokból előnyt szerezzen a szükséges körülmények mesterséges megteremtése révén. Az ilyen szubjektív elem fennállása állapítható meg többek között akkor, ha bizonyítást nyer, hogy a közösségi exportőr, aki a visszatérítést kapta, valamint a termékeket harmadik államban importáló személy egymással összejátszik. A bíróság hangsúlyozta, hogy a két feltétel fennállásának megítélése a nemzeti bíróságok hatáskörébe tartozik. Álláspontja szerint azonban az a tény, hogy a Közösségbe történő visszaimportálás előtt a terméket a harmadik országban honos vevő ismét eladta, egy olyan, szintén az adott országban honos vállalkozásnak, amellyel annak személyes és kereskedelmi összefonódása van, az egyike lehet mindazoknak a tényezőknek, melyet a nemzeti bíróság figyelembe vehet ahhoz, hogy megállapítsa egy tevékenység mesterséges jellegét.

A joggal való visszaélés koncepciója később meghonosodott az európai jogrendszer további területein is, és megjelent az Európai Bíróságnak az adózást érintő rendelkezéseiben, melyek hangsúlyozták, hogy nem lehet a közösségi jog egyetlen rendelkezésére sem formálisan hivatkozni a rendelkezés céljaival nyilvánvalóan ellentétes előnyök biztosítása érdekében¹⁴⁸.

Míg a közvetlen adózás területén a *Cadbury Schweppes* ügy¹⁴⁹ mondta ki, hogy a joggal való visszaélés fogalma e területen is alkalmazandó, addig az általános forgalmi adózás területén a Halifax eset tette egyértelművé, hogy a joggal való visszaélés fogalmát érvényesíteni kell a közvetett adózásban is.

Meg kell jegyezni ugyanakkor, hogy a joggal való visszaélési koncepció kialakulása nem volt minden alap nélküli. Az általános forgalmi adózás területén ugyanis az Európai Bíróság már több korábbi ítéletében – így például a már említett Teleos, Netto Supermarkt, Optigen, vagy Axel Kittel esetekben – kifejtette, hogy az adóelkerülés, adókikerülés, illetve az adóvisszaélések megakadályozása olyan cél, amelyet a hatodik áfa irányelv elismer, és kifejezetten támogat.

A *Halifax* ügy a kialakított joggal való visszaélési koncepció kapcsán – szemben a fentebb hivatkozott Emsland-Stärke esettel, ahol a Bíróság a visszaélést szubjektív elemeként említette – Poiares Maduro főtanácsnok indítványa nyomán úgy ítélte meg, hogy valamely tranzakció mesterséges jellegét nem a közösségi jogra hivatkozó adóalanyok szubjektív szándékának értékelésére kell alapozni, hanem az esetről esetre megállapítandó, objektív körülmények alapján kell megítélni. Ily módon ugyanis az objektív körülmények fényében vizsgálandó helyzet

¹⁴⁸ Halifax Opinion of Mauro point 74.

¹⁴⁹ ECJ. 12 September 2006. Case C-196/04. Cadbury Schweppes. Para 55.

mesterséges voltából lehet következtetni a felek azon szándékára, hogy a közösségi jogra támaszkodva jogosulatlan előnyt érjenek el.

Álláspontom szerint ez a koncepció igaz lehet az adóelkerülés visszaszorítását célzó joggal való visszaélési formulákra, azok relevanciája azonban már megkérdőjelezhető abban az esetben, ha a koncepciót az adócsalás területére is ki kívánjuk terjeszteni. Ezekben az esetekben véleményem szerint ugyanis – a korábbiakban áttekintett bírósági jogesetek alapján – már relevanciája van az adóalanyok jó-, vagy rosszhiszeműségének, így sokszor nem lehet az ügyet pusztán azon az alapon megítélni, hogy tárgyilagosan nézve a tevékenységnek nincs más magyarázata, mint az adóelőny biztosítása. Megjegyzést érdemel, hogy érvelésében maga Poiares Maduro főtanácsnok is arra az eredményre jutott, hogy még az objektív elemek összessége is annak a feltárására vezet, hogy a tevékenységben részt vevő személy vagy személyek szándéka nagy valószínűséggel, a közösségi joggal való visszaélés volt. Vagyis az adóalanyok szándékának mindenképpen döntő jelentősége lehet egyes agresszív adóvisszaélési technikáknál, úgy, mint az adócsalás területén. Mindezt azonban a későbbiekben a joggal való visszaélési koncepció hatályára vonatkozó rész tárgyalja majd részletesebben.

A jogeset tényállása szerint a Halifax egy olyan pénzügyi társaság volt, amely főként áfamentes – pénzügyi, banki – tevékenységeket hajtott végre. Mindeközben úgy döntött, hogy üzleti tevékenysége támogatására „call center”-eket épít. Az áfa irányelv – adólevonási hányadra vonatkozó – 174. cikke értelmében azonban az építőipari szolgáltatásokhoz kapcsolódóan megfizetett áfa legfeljebb 5 %-át tudta volna visszaigényelni. Ezért úgy döntött, hogy egy olyan adótervezési sémát alakít ki, melynek segítségével az építési munkákhoz kapcsolódó, előzetesen felszámított áfa teljes összegét levonásba tudja helyezni.

Az Európai Bíróság döntésében először is kimondta, hogy az áfa irányelv fogalmai olyan objektív tartalommal bírnak, amely alapján az, hogy valamely ügyletet kizárólag adóelőny elérése végett – vagyis adóelkerülés céljából – végeznek, lényegtelen annak megállapításához, hogy az termékértékesítésnek, szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősül-e.

Ezért a Halifax ügyben felmerült tényálláshoz hasonló ügyletek az áfa irányelv alapján termékértékesítésnek, szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősülnek feltéve, hogy teljesítik ezen fogalmak alapjául szolgáló objektív feltételeket, még abban az esetben is, ha azokat kizárólag adóelőny elérése céljából végzik, bármilyen más üzleti cél nélkül.

A jogesetben az Európai Bíróság által tárgyalt második kérdéskör arra vonatkozott, hogy az áfa irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha adóalany az előzetesen felszámított áfa levonásához való jogát olyan ügyletekkel kapcsolatban gyakorolja, amelyek visszaélésszerű

magatartást valósítanak meg, vagyis a joggal való visszaélés koncepciója alkalmazható-e pusztán az áfa irányelv általános jogelvei alapján?

Amint arra már utaltam, az Európai Bíróság ebben az ügyben – első alkalommal – mondta ki egyértelműen, hogy a joggal való visszaélés olyan elv, mely az áfa adózás területére is kiterjed, illetve ismételtlen leszögezte, hogy az adóelkerülés, adókijátszás és visszaélés megelőzése olyan célok, melyeket az áfa irányelv elismer és támogat. A bíróság rámutatott azonban arra, hogy ez az elv nem vonatkozik a legális adótervezésre, vagyis a társaságok dönthetnek úgy, hogy limitálják az adófizetési kötelezettségüket például az adóköteles és adómentes tevékenységek közötti, jogszerű választási jogukkal élve és csupán a visszaélésszerű magatartások – így például az agresszív adótervezés – minősíthetők jogellenesnek. Amint ugyanis azt az Európai Bíróság a BLP Group ügyben kimondta, egy kereskedő adómentes és adóköteles ügyletek közötti választása számos tényezőkön alapulhat, beleértve az áfa rendszerrel összefüggésben felmerülő adómegfontolásokat. Nincsen ugyanakkor az adóalanyoknak arra vonatkozóan jogi kötelezettsége, hogy az üzleti tevékenységüket olyan módon folytassák, amely az állam számára maximális adóbevételt tesz lehetővé.

A joggal való visszaélés tekintetében a bíróság rámutatott, hogy az ilyen – jogellenes – magatartás megállapításához két feltétel szükséges. Egyrészt, ha az áfa irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek alapvető célja, eredménye olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes a jogszabályok célkitűzéseivel. Másrészt, ha az objektív körülmények összességéből kitűnik, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése. Ez utóbbi feltétel tekintetében azonban a bíróság ismételtlen utalt arra, hogy az érintett ügyletek valós tartalmának és jelentésének megállapítása már a nemzeti bíróságok feladata. Itt ugyan némi iránymutatást is adott a tagállami bíróságoknak, amennyiben kifejtette, hogy a joggal való visszaélés tekintetében figyelembe vehetik különösen az ügyletek tisztán mesterséges jellegét, valamint az adóteher-csökkentésben érintett gazdasági szereplők közötti jogi, gazdasági, illetve személyes kapcsolatokat. Amennyiben pedig a nemzeti bíróságok szerint az adóelkerülés megállapítható, a visszaélésszerű magatartást megvalósító ügyleteket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélésszerűen végzett ügyletek hiányában fennállt volna.¹⁵⁰

A fenti érvelés alapján tehát megállapíthatjuk, hogy az adótervezést (vagyis amikor az áfa irányelv alapján választani lehet az adóköteles és adómentes tranzakciók között, és amikor a gazdasági

¹⁵⁰ Halifax Case para. 70., 71., 74., 75., 81., 94.

tevékenységnek más célja is van, mint pusztán a kedvezőbb adózás, így pl. egy cég esetében a kisebb adóteher elérése) egy hajszál választja el az adóelkerülési konstrukciótól. Míg azonban az egyik esetben nem szükséges foglalkozni a joggal való visszaélés problémájával, a másik esetben a jogelv alapján az adóhatóságnak joga van visszamenőlegesen eljárni, és behajtani minden egyes ügylet után a befizetni elmulasztott adót, ugyanis az áfa irányelv rendelkezéseinek szó szerinti értelmezésével, vagyis azok céljával ellentétben nem jár a jog.¹⁵¹

A nehézséget ugyanakkor annak meghatározása okozza, hogy mely esetekben van a gazdasági tevékenységnek más célja is, mint pusztán az adóelőny elérése, amikor is nincs többé jelentősége a joggal való visszaélést tiltó elvi rendelkezésnek.

E tekintetben Mauro főtanácsnok véleményében¹⁵² már a *BUPA Hospitals Ltd.*¹⁵³ ügyben adott némi iránymutatást. A BUPA társaság magán kórházakat működtetett, mely kórházak betegei számára végzett termékértékesítései 0 %-os adókulcs alá tartoztak. Mindez lehetővé tette számára azt, hogy az áfa mentesség mellett visszaigényelje az ugyanezen termékek beszerzése után a beszállítói által előzetesen felszámított áfát.

Az Egyesült Királyság kormánya azonban bejelentette azt a szándékát, hogy az ilyen típusú áfa mentességet ezentúl törvényileg kívánja előre garantálni, így már a beszerzéseknél sem kell általános forgalmi adót fizetni, majd azt utólag visszaigényelni, vagyis ahhoz adólevonási jog sem fog kapcsolódni. Az új törvény hatálybalépéséig rendelkezésre álló időben a BUPA ügy döntött, hogy egy sor olyan ügyletet köt, amely előre fizetést igényel, és ami így lehetővé tette számára, hogy később visszaigényelje a beszerzései után megfizetett áfát, még akkor is, ha a termék teljesítése egy későbbi elszámolási időszakban történt. Elgondolásuk az volt, hogy ily módon jó előre – még mielőtt az új törvény hatályba lépne – nagy mennyiségű, gyógyszer és orvosi eszközt szereznek be.

Mauro Főtanácsnok a konstrukcióhoz kapcsolódóan arra a következtetésre jutott, hogy ez a megoldás alapvetően összeegyeztethetetlen az áfa irányelvnek az adó felszámításának időpontjára vonatkozó 10. cikk (2) bekezdésével. Kifejtette ugyanakkor, hogy nézete szerint, még ha úgy találja is az Európai Bíróság, hogy a BUPA tényállására az áfa irányelv 10. cikk (2) bekezdése nem alkalmazható, akkor is megállapítható, hogy a beszerzéseket terhelő áfa levonhatóságával, vagyis az ezt garantáló közösségi rendelkezéssel visszaéltek. Álláspontja szerint a joggal való visszaélés a

¹⁵¹ Opinion Mauro in Halifax 79. pont

¹⁵² Opinion of Mr Advocate General Poireres Maduro delivered on 7 April 2005. in *BUPA Hospitals Ltd and Goldsborough Developments Ltd v Commissioners of Customs & Excise.*

¹⁵³ *BUPA Hospitals Ltd C-419/02.*

BUPA előrehozott fizetési konstrukcióiban érhető tetten, ezeknek az előre könyvelése ugyanis kizárólag azt a célt szolgálja, – melyet a bíróság tárgyilagosan megállapíthat - hogy meghiúsítsa az újonnan hatályba lépő jogszabályi rendelkezések célját, nevezetesen azt, hogy az új törvényi keret előre garantálja az áfa mentességet, és értelemszerűen nem fogja lehetővé tenni a beszerzésekhez kapcsolódó áfa visszaigénylését.

Az Európai Bíróság ítéletében ugyan nem tért ki részletesen a joggal való visszaélés fogalmára, azonban rámutatott arra, hogy a jövőbeli értékesítések nem tekinthetők kellőképpen pontosan meghatározottnak ahhoz, hogy a BUPA által teljesített kifizetések előteljesítésnek minősüljenek és ezáltal az áfa fizetési és levonási kötelezettséget vonják maguk után.

A Halifax jogesetben kifejtett, az adóelkerülés megállapítását elősegítő formulát az Európai Bíróság ugyanakkor a **Part Service** ügyben ¹⁵⁴ már továbbfejlesztette, különös tekintettel az adóelőny elérését célzó gazdasági tevékenységek kérdéskörére.

Az ügy tényállása szerint az Italservice vállalat, valamint az IFIM lízingtársaság ugyanazon pénzügyi csoporthoz tartoztak, és együttesen vettek részt – elsősorban gépjárművekre vonatkozó – lízingügyletekben. Az IFIM több lízingbevevővel kötött szerződést. A lízingbevevők ezt követően külön fizették a finanszírozás és biztosítás költségeit az Italservice cégnek, illetve a lízingdíjat az IFIM-nek. Tekintettel arra, hogy a lízing áfa köteles szolgáltatásnak minősült az olasz áfa törvény rendelkezései szerint, az áfamentes finanszírozás és biztosítás költségek elkülönítése jelentős mértékben csökkentette a fizetendő adóalapot. Ezzel szemben, amennyiben a két tranzakciót együttesen kezelték volna – vagyis a lízingdíj összege tartalmazta volna a finanszírozási és biztosítási költségeket is – a lízingdíj mellett a további költségek, mint kiegészítő szolgáltatások növelték volna a fizetendő adó alapját.

Az adóelkerülés, az adóvisszaélés fogalma vonatkozásában az Európai Bíróságnak tisztáznia kellett, miként kell értelmezni a „visszaélésszerű magatartás” közösségi jogi fogalmának megállapításához szükséges azon követelményt, mely szerint szükséges, hogy egy adott ügylet „alapvető célja” – a jogszabályok releváns rendelkezéseivel ellentétes – az adóelőny megszerzése? Úgy kell-e azt tekinteni, mint ami kizárólag az adóelőny elérése céljából és bármilyen más üzleti cél nélkül végrehajtott ügyletekre utal? E tekintetben a bíróság rámutatott, hogy a visszaélésszerű magatartás akkor állapítható meg, ha az adott ügylet alapvető – és nem pusztán egyetlen, kizárólagos – célja az adóelőny megszerzése.

¹⁵⁴ C-425/06 Ministero dell’Economia e delle Finanze v Part Service Srl. (Case Part Service)

Ezt lehet megállapítani különösen akkor, ha az adott ügylet célja a – lízingtársasággal szerződő – társaságra bízott szolgáltatásokhoz kapcsolódóan az áfa irányelv adómentességről szóló rendelkezéseivel¹⁵⁵ kötődő adóelőny megszerzése. Ennek révén ugyanis az ellenérték egy része – szemben a tranzakciónak a külön szerződés hiányában fennálló adóköteles jellegével – már adómentes szolgáltatáshoz kapcsolódik. Az ilyen eredmény azonban ellentétes az áfa irányelv szolgáltatásnyújtásra¹⁵⁶ vonatkozó céljával – és így az áfa irányelv céljával –, nevezetesen a vevő, vagy a szolgáltatás címzettje által fizetett teljes ellenérték megadóztatásának elvével, tekintettel arra, hogy a gépjárművek lízingszerződés alapján történő lízingbe adása az áfa irányelv értelmében szolgáltatásnyújtásnak minősül. A bíróság emellett ismételt kiemelte, hogy valamely ügylet alapvető céljának meghatározásakor a nemzeti bíróságok értékelhetik a kérdéses gazdasági szereplők közötti jogi, gazdasági és/vagy személyes kapcsolatokat. Ezek az ismérvek ugyanis a jellegükön fogva jelzik, hogy az adóelőny megszerzése az alapvető cél, annak ellenére, hogy egyébként esetleg fennállnak például a marketinggel, a szervezéssel vagy a biztosítékkal kapcsolatos gazdasági célok is. Vagyis a jogeset alapján elmondhatjuk, hogy habár az Európai Bíróság a nemzeti bíróság hatáskörébe utalta az ügy megítélését, olyan sokrétű iránymutatást adott a számára, amely nyilvánvalóvá tette, hogy a jogesetben tárgyalt adózási struktúra, mint adókerülési séma, jogellenesnek minősíthető.¹⁵⁷

Az Európai Bíróság a *Weald Leasing* jogesetben¹⁵⁸ már kifejezetten az áfa irányelv szerinti „visszaélésszerű magatartás” fogalmának tartalmi elemeit tárgyalta. Az ügy tényállása szerint a Churchill Management Ltd. (a továbbiakban: CML) cég leányvállalata, a Churchill Accident Repair Centre (a továbbiakban: CARC) mindössze 1%-os adólevonási hányaddal rendelkezett. Ezért amikor új eszközök beszerzése vált szükségessé, a vállalatcsoport úgy döntött, hogy azokat a CML egy másik leányvállalatán, a Weald Leasing cégen keresztül szerezik meg, amely az eszközöket ezt követően bérbe adta a SUAS cégnek, egy önálló – habár a cég adótanácsadója által tulajdonolt – vállalkozásnak. Ezt követően a SUAS az eszközöket visszaadta bérbe a CML és a CARC társaságoknak. Ily módon mind a CML mind a CARC társaság a fizetendő áfa összegét az eszközökre eső lízingdíj összege után – a lízingszerződések időtartamára – széttagoltan fizethette meg. Az Európai Bíróság az eset megítélésakor ismét a Halifax és Parat ügyekben kialakított, a joggal való visszaélésre vonatkozó tesztet alkalmazta. Ennek során megállapította, hogy a

¹⁵⁵ A 77/388/EGK 6. számú áfa irányelv (továbbiakban: régi áfa irányelv) 13. cikk B. rész a) és d) pontjai

¹⁵⁶ A régi áfa irányelv 11. cikk A. rész (1) bekezdése szerint

¹⁵⁷ Dr. Joep J.P. Swinkels: Abuse of EU VAT Law, in: International VAT Monitor, July/August 2011, p.225.

¹⁵⁸ Case C-103/09, The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v Weald Leasing Ltd.

tranzakciók alapvető célja valóban az adóelőny megszerzése volt, így a teszt egyik kritériuma teljesült. Az adóelkerülés megállapításához szükséges további kritérium – miszerint az adóelőny elérése ellentétes lenne az áfa irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseinek célkitűzéseivel – megvalósulását azonban már kétségesnek találta. Álláspontja szerint nem kifogásolható ugyanis az adóalany azon gyakorlata, amikor olyan lízingügyletet választ, amely az őt terhelő adó megfizetésének időbeli szétterítésében álló adóelőnnyel jár számára, feltéve, hogy a lízingügylethez kapcsolódó áfát teljes mértékben megfizeti. A bíróság rámutatott ugyanakkor arra, hogy az áfa irányelvvel ellentétes cél állapítható meg akkor, ha az adóalany által kialakított struktúrában alkalmazott lízingdíj kirívóan alacsony, és a konstrukció nélkülözi a gazdasági ésszerűséget. Az adóelőny tekintetében vizsgálni kell azt is, hogy az adott ügyletre vonatkozó – így különösen a lízingdíj összegének meghatározását érintő – szerződéses feltételek megfelelnek-e a rendes piaci feltételeknek, és hogy a közbeékelte harmadik társaságok igénybevétele nem akadályozza-e a vonatkozó jogszabályi rendelkezések alkalmazását. Mindezen feltételek vizsgálata tekintetében a bíróság ismételtén kihangsúlyozta, hogy az a nemzeti bíróságok feladata.

A korábbiakban kifejtett koncepcióinak némiképp ellentmondva, már sokkal megengedőbben értelmezte az Európai Bíróság a joggal való visszaélés fogalmát az **RBSD** ügyben.¹⁵⁹

A németországi székhelyű RBSD társaság gépkocsikat szerzett be az angliai Vinci Fleet Services társaságtól, a Vinci cég ugyancsak Angliában működő leányvállalatától. A Vinci az RBSD-től jogilag teljesen független volt és ahhoz semmiféleképpen nem kapcsolódott. Az RBSD – egyebek mellett – lízingszerződéseket is kötött a Vinci társasággal, amelynek értelmében a gépkocsikat visszalízingelte a cég részére.

Az RBSD-hez befolyó bérleti díjakat az Egyesült Királyságban nem terhelte áfa, mert az angol áfa szabályok értelmében a lízingszerződés keretében lebonyolított ügyletek szolgáltatásnak számítottak, és a brit adóhatóság a tranzakció teljesítési helyét a szolgáltatást nyújtó székhelye alapján Németországnak tekintette, vagyis akként, hogy a lízingszolgáltatás ott tekinthető adókötelesnek. Ugyanezeket az ügyleteket azonban Németországban sem terhelte áfa fizetési kötelezettség, mivel a német áfatörvény a tranzakciókat termékértékesítésnek tekintette, amelynek teljesítési helye Anglia lett volna. Ennek megfelelően sem az Egyesült Királyságban, sem Németországban nem terhelte áfa fizetési kötelezettség a bérleti díjakat.

¹⁵⁹ C-277/09. sz. ügy The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs kontra RBS Deutschland Holdings GmbH

Ebben az esetben azonban a bíróság érdekes módon nem találta úgy, hogy az ítélettel érintett lízingügyletek a joggal való visszaélés koncepciójának hatálya alá esnének, és ezért – az áfa irányelv vonatkozó cikkelyei értelmében – áfa köteles tevékenységnek kellene azokat minősíteni. Ezért a bíróság úgy határozott, hogy az áfa irányelvnek az adólevonási jogra vonatkozó cikkét úgy kell értelmezni, hogy valamely tagállam nem tagadhatja meg az adóalanytól az e tagállamban megvásárolt termékek után előzetesen felszámított áfa levonását, amennyiben e termékeket később egy másik tagállamban végzett lízingügyletekhez használják, pusztán azzal az indokkal, hogy e későbbi ügyletek után a második tagállamban nem fizettek áfát.

Az ügy tényállása kapcsán szükséges ugyanakkor kiemelni azt, hogy a tranzakcióval érintett felek egymástól jogilag teljesen függetlenek voltak. Szintén kiemelendő, hogy a felek által kialakított ügyletek – legalábbis a bíróság döntése értelmében – nem voltak konstruáltak, mesterségesek és azokat a normál kereskedelmi viszonyok keretében bonyolították le. Az ügy tényállásából ugyanakkor egyértelműen kiderült az is, hogy a lízingügyleteket kizárólag azért bonyolították le egy németországi bérbeadón keresztül, hogy a tranzakciókat terhelő áfa fizetési kötelezettséget így teljesen kiiktassák, és ezáltal adóelőnyre tegyenek szert. Amint ugyanis arra több szerző is rámutatott,¹⁶⁰ nem valószínű, hogy egy angol bank egy németországi bankot választott volna bérbeadónak az angol ügyfeleivel lebonyolítandó ügyleteihez, ha a két bank valóban független egymástól. Ezért, habár a bíróság úgy döntött, hogy, az ilyen ügyleteket nem lehet joggal való visszaélésnek tekinteni, hiszen az RBSD a kérdéses szolgáltatásokat a társaság valós gazdasági tevékenységeként nyújtotta, továbbra is tisztázandó kérdés lesz még az európai és tagállami bíróságok által, hogy mit is értünk valós gazdasági tevékenység alatt.

A korábbi európai bírósági döntések már utaltak a valós gazdasági tevékenységek tekintetében az életszerűség követelményére, mely álláspontom szerint e tekintetben is irányadó lehetne.

Szintén tisztázandó kérdést jelent majd véleményem szerint az az anomália, amit a bíróság ezen döntése az áfa irányelv alapelvét képző adósemlegesség elve tekintetében jelenthet. Amint azt ugyanis az Európai Bíróság a Teleos jogesetben, majd annak nyomán több későbbi döntésében is kifejtette, a közösségi áfa rendszer alapvető elvének tekinthető az, hogy valamely termék Közösségen belüli értékesítése vagy annak Közösségen belüli megszerzése valójában egyetlen és ugyanazon gazdasági ügylet, holott ez utóbbi eltérő jogokat és kötelezettséget keletkeztet mind az ügyletben részt vevők, mind az érintett tagállamok adóhatóságai tekintetében. Ezért valamennyi olyan Közösségen belüli termékbeszerzés, amelyet az áfa irányelv szerint a Közösségen belüli

¹⁶⁰ Joep J.P. Swinkels: Abuse of EU VAT Law; in.: International VAT Monitor July/August 2011; p. 226.

áru feladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamban adóztatnak, ugyanezen irányelv szerint az említett feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállamban a termékértékesítés mentesülését vonja maga után.¹⁶¹ Az Európai Bíróság szerint ebből következik, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzéssel együtt járó Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége lehetővé teszi a kettős adóztatás és így a közös áfa rendszer alapját képező adósemlegesség elve megsértésének elkerülését.

Véleményem szerint azonban amennyiben a közösségi tranzakciók tekintetében azok kettős adóztatása az adósemlegesség elvét sérti, akkor adott esetben egy a *contrario* jogértelmezés alapján azt is kimondhatjuk, hogy a kettős adóztatás elmaradása is egy olyan körülmény lehet, ami szintén az adósemlegesség elvének, de legalábbis az áfa rendszer azon elvének mond ellent, hogy valamennyi tranzakció esetében az adólevonási jog közvetlenül az adófizetési kötelezettséghez kapcsolható.

Az adóztatás elmaradásának nyugtázása ellentmondani látszik továbbá az Európai Bíróságnak a *Kollektivavtalsstiftelsen* ügyben¹⁶² kifejtett álláspontjával is. Ebben az esetben az áfa irányelv rendelkezéseinek értelmezését vitatta meg a Bíróság abban az esetben, ha egy ügyfél, aki gazdasági tevékenysége mellett olyan tevékenységet is folytat, amely az áfa irányelv hatáskörén kívül esik, egy másik tagállamban honos adóalanytól tanácsadó szolgáltatását igénybe veszi, ő maga pedig gazdasági tevékenysége mellett olyan tevékenységet is folytat, amely az említett direktívák hatáskörén kívül esik, akkor ez az ügyfél adóalanynak tekinthető-e még akkor is, ha a neki nyújtott tanácsadás kizárólag az áfa körön kívüli tevékenysége keretében hasznosul.

E tekintetben az Európai Bíróság kiemelte, hogy az áfa irányelv rendelkezéseit figyelembe véve kell meghatározni, hogy hol terheli áfa fizetési kötelezettség a szolgáltatást. Rámutatott, hogy míg az áfa irányelv A 9(1) cikkelye e vonatkozásban általános rendelkezéseket, addig a cikkely 2. bekezdése már számos különös rendelkezés felsorolásával igazít el a szolgáltatások teljesítési helyének meghatározásában. Az áfa irányelv jogszabályhelyinek értelmezésekor, a cél ugyanakkor elsősorban az, hogy a tagállamok elkerüljék a joghatóságuk ütközését, mert az elsősorban kettősadóztatást, másodsorban, pedig az adózás elmaradását eredményezheti.

A joggal való visszaélés koncepciója kapcsán szükséges még egy, a jogirodalomban és a jogalkalmazásban szintén kialakult kérdéskört tárgyalnunk a jogelv hatályát illetően. Az Európai Bíróság eddig gyakorlatát figyelembe véve megfigyelhető ugyanis az a tendencia, hogy a bíróság a

¹⁶¹ C-245/04. sz., EMAG Handel Eder ügyben 2006. április 6-án hozott ítélet 29. pontja

¹⁶² Case C-291/07 *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet v Skatteverket* (*European Court reports 2008 Page I-08255*) points 22. and 24.

koncepciót eleddig csupán az adóelkerülés területét érintő döntésinek megalapozásakor hívta fel kifejezetten. Megjegyzést érdemel ugyanakkor az is, hogy bár az adócsalás területén nem volt még olyan döntése a bíróságnak, amelyet kifejezetten a joggal való visszaélés koncepciójára alapozott volna, a bíróság ítéleteiben a joggal való visszaélés, vagy csupán az adóvisszaélés, vagy adókijátszás fogalma, keveredik az adóelkerülés, és az adócsalás fogalmaival, vagyis a bíróság nem használ élesen elkülönített terminológiákat. Mindez álláspontom szerint arra utal, hogy a bíróság a joggal való visszaélés koncepcióját olyan fogalomnak tekinti, amely mind az adóelkerülés, mind az adócsalás területén használható, hiszen a fogalom mindkét területen felbukkant már.

A bíróság ezen gyakorlatát erősíti meg valójában több uniós tagállam jogalkotói és jogalkalmazói gyakorlata is, amely a joggal való visszaélés hatályát nem csak az adóelkerülés, de az adócsalás területére is kiterjesztette. Ezt láthatjuk az angol áfa törvénybe beiktatott – a korábbiakban már ismertetett –, a joggal való visszaélés jegyében bevezetett egyetemleges felelősségi koncepcióban, vagy az annak alapján született spanyol jogalkotásai konstrukcióban, ami úgy rendelkezik, hogy az az adóalany, aki tudta, vagy tudhatta, hogy joggal való visszaélési konstrukcióban vesz részt másodlagos felelősséggel tartozik az áfa összegnek a megfizetéséért, amelyet az eladó elmulasztott felszámítani, vagy megfizetni.

Franciaországban az adóügyi bíróságok gyakorlata szerint a joggal való visszaélés tilalmának klauzulája jogalapul szolgálhat arra, hogy az adóhatóságok „alátámasszák valamely tevékenység fiktív természetét, avagy ennek hiányában azt a tényt, hogy a tranzakciót kizárólag abból a célból fejtették ki, hogy elkerüljék, vagy csökkentsék azt az adókötelezettséget, amit ilyen mesterséges eszközök nélkül az érdekelt fél rendes körülmények között viselt volna az adott tényállás alapján.”¹⁶³

Emellett több olyan tagállam is van, amely ugyan a vonatkozó törvényében nem mondja ki, hogy a formula kifejezetten az adócsalás területén is alkalmazható, azonban olyan általános jellegű adóvisszaélés elleni klauzulát vezetett be, amely – nézetem szerint - az adóelkerülés mellett az adócsalás területét is felölelheti.

Ilyennek tekinthető például a 2005. november 1-én hatályba lépett belga áfa törvény 10. cikk (1) bekezdése, amely az általános adóelkerülés elleni klauzulát az Európai Bíróság Halifax ügyben hozott döntése alapján vezetett be. E szerint „az áfa törvény hatálya alá eső tevékenységek tekintetében joggal való visszaélésnek kell tekinteni azt, ha valamely tranzakció olyan adóelőny

¹⁶³ Laurent Leclercq: Interacting Principles: The French Abuse of Law Concept and the EU Notion of Abusive Practices, in.: Bulletin for International Taxation June 2007., p.236., 239.

elérését eredményezi, amely ellentétes az áfa törvény, valamint annak végrehajtási rendeletei rendelkezéseivel és ahol az adott tranzakció meghatározó célja adóelőny elérése.¹⁶⁴

A portugál általános adózási törvény 38. cikk (2) bekezdése szerint ¹⁶⁵: „valamennyi olyan cselekmény, melyet mesterséges eszközökkel, illetőleg meghatározott jogi formulákkal elsődlegesen, vagy alapjaiban abból a célból alakítottak ki, hogy az adózási kötelezettséget csökkentsék, alkalmatlan az adózás területén joghatások kiváltására.”

Ide sorolhatjuk továbbá a hazai adózás rendjéről szóló 1993. évi XCII. törvényünk 2. § (1) bekezdését, aminek értelmében az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül ugyanis rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.

Egyes szerzők mégis úgy vélik, hogy a joggal való visszaélés koncepciója az adócsalás területére nem terjedhet ki az általános forgalmi adózás tekintetében.¹⁶⁶

Azt azonban még ezek a szerzők is elismerik, hogy a közvetlen adózás tekintetében a joggal való visszaélés már az adócsalással érintett jogesetre is kiterjed.

A *Cadbury Schweppes* ügyben¹⁶⁷ ugyanis – amely a közvetlen adózás terén a joggal való visszaélés fogalmának tisztázása szempontjából az egyik legfontosabb jogesetnek tekinthető – az Európai Bíróság úgy határozta meg a joggal való visszaélés fogalmának hatálya alá eső tranzakciókat, mint amelyek olyan merőben mesterséges konstrukciók, amik nem tükrözik a gazdasági valóságot, mint például a postafiók cégek kialakítása.

Tekintettel ugyanakkor arra, hogy a kialakult joggyakorlat szerint a postafiók cégek olyan csalárd szándékkal kialakított, mesterséges – fiktív – társaságoknak tekinthetők, amelyek valódi gazdasági tevékenységet nem végeznek és céljuk az áfa fizetési kötelezettség elkerülése, ezért a bíróság ítélete véleményem szerint azt mutatja, hogy a joggal való visszaélés fogalma az adócsalás területét is érinti.

¹⁶⁴ Ivan Massin: Introduction of Halifax in the Belgian VAT Legislation, in: International VAT Monitor September/October 2006., p. 336.

¹⁶⁵ A Lei Geral Tributária (Decreto Lei 398/98 of 17 December) törvénynek a június 27-én kiadmányozott Lei No 100/99 és azt követő további módosító jogszabályok szövege alapján, amint arra Mr. Poiares Maduro főtanácsnok a 2005. április 7-i, a Halifax plc. jogesetben hozott véleményének 72. pontjában hivatkozik.

¹⁶⁶ Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force p. 34. and Kjellgren “On the Border of Abuse – The Jurisprudence of the European Court of Justice on circumvention, fraud and other misuses of Community Law”, (2000) *European Business Law Review*, Issue 3, p. 179-194.

¹⁶⁷ ECJ. 12 September 2006. Case C-196/04. Cadbury Schweppes. Para 55.

Álláspontom szerint igen nagy szükség van arra, hogy a joggal való visszaélésnek egy olyan, általános fogalma alakuljon ki, amelynek megfelelően mind az egyes tagállamok áfa adózást érintő jogszabályai és az azok alapján kialakított belső, tagállami, mind az Európai Bíróság által meghatározott uniós joggyakorlat azonos alapra helyezkedhet. Ehhez alapvető jelentőségű ugyanakkor az, hogy a joggal való visszaélés jogelve az uniós bírósági döntésekben az áfa csalás területén is kifejezett jelentőséget nyerjen.

Mindez megvalósulni látszik már a közvetlen adózás területén, ahol az Európai Bíróság a fentebb már hivatkozott Cadbury Schweppes ügyben kifejtette, hogy az adócsalás tényének megállapításához két feltétel fennállása szükséges. Egyfelől egy szubjektív elem – ami nem más, mint az adóelőny elérésének szándéka –, másfelől pedig egy objektív elem, ami olyan objektív körülmények fennállását jelenti, amelyekből kiderül, hogy bár a tranzakciók formailag megfeleltek a közösségi jog által támasztott feltételeknek, a letelepedés szabadságában foglalt cél nem valósult meg. Ebben a jogesetben azonban a bíróság a joggal való visszaélés alapjául szolgáló teljesen mesterséges konstrukciók tekintetében már rámutatott, hogy azok hatálya alá nem csupán a hamis látszat kialakítása – vagyis a tények manipulációja -, hanem törvénytelen gazdasági tevékenységek, vagy tisztán a visszaélés ténye is besorolható, habár valamennyi esetben lényeges és fontos az adófizető szándéka. Ezért a közvetlen adózás terén a teljességgel mesterséges konstrukciók felölelik mind az adócsalás, mind az adóvisszaélés, adóelkerülés területét, a közöttük lévő fogalmi eltérések ellenére.¹⁶⁸

Megjegyzést érdemel ugyanakkor, hogy a joggal való visszaélés témakörét érintő legutóbbi döntésében a – korábban már hivatkozott – Weald Leasing jogesetben az Európai Bíróság már az általános forgalmi adózás vonatkozásában is úgy fogalmazott, hogy amennyiben a nemzeti bíróság arra a megállapításra jutna, hogy az alapügy tárgyát képező lízingügyletekre vonatkozó egyes szerződéses feltételek és/vagy valamely adóalanyak az ezen ügyletekben történő részvétele visszaélésszerű magatartásnak minősül, úgy e bíróságnak át kell minősítenie az említett ügyleteket. A tagállami bíróság által végzett átminősítés azonban nem mehet túl az áfa megfelelő megállapításának és az adócsalás megakadályozásának biztosításához szükséges mértéken.

Mindez tehát egyben világos utalást is jelentett a bíróság részéről arra vonatkozóan, hogy a joggal való visszaélés fogalmát az adócsalás területére is kiterjeszhetőnek tartja.

Az Európai Bíróság vonatkozó döntéseinek áttekintése alapján tehát megállapíthatjuk, hogy az adóelkerülés fogalmi elemeinek meghatározása még további tisztázásra szorul.

¹⁶⁸ Adolfo Martín Jimenez: Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law, in.: Bulletin for International Taxation April/May 2012; p. 275.

Több szerző is felteszi azt a kérdést, hogy nem lenne-e szükség egy általánosabb meghatározásra a tekintetben, hogy mit is értünk a joggal való visszaélés fogalma alatt az adózás területén.

Néhány szerző üdvözlé, ha pusztán objektív paraméterek alapján lenne meghatározva, hogy mi minősül joggal való visszaélésnek. Ennek feltétele azonban az, hogy megállapítsuk, mely ügyletek tekinthetők normális piaci körülmények között lebonyolítottak, és melyek bírnak valós gazdasági tartalommal. Emellett eldöntendő az is, hogy mit értünk egy szolgáltatás piaci viszonyokat tükröző ellenértékén, és annak normális mértékén.¹⁶⁹

Mások rámutatnak arra, hogy az Európai Bíróság a koncepció meghatározásakor szubjektív és némileg vitatható szempontokat vesz figyelembe.¹⁷⁰

A joggal való visszaélés doktrínájának kialakításakor szem előtt kell tartanunk azonban az Európai Bíróság – valamennyi ügyben kifejtett – azon álláspontját is, miszerint az egyes bírósági jogesetek értelmezése és tagállami alkalmazásuk, csakúgy, mint az adóelkerüléssel érintett ügyletek valós tartalmának és jelentésének megállapítása valamennyi tagállamban a nemzeti bíróságok feladata. Ez látszik körvonalazódni a fentiekben hivatkozottak szerint a tagállamok bírósági gyakorlatában is. A közelmúltban az ír adóhatóság minősített jogellenesnek egy adóelkerülési tranzakciót, melyet a londoni székhelyű Schroder társaság szervezett. Az esetet – melyben az adóhatóság mintegy 110 millió euróra teszi a potenciális adóbevétel kiesést – jelenleg az ír Legfelsőbb Bíróság tárgyalja. Az ír adóhatóság megállapításait a fentiekben hivatkozott Bírósági jogesetek, valamint az ír Adókonszolidációról szóló 1997 évi törvény¹⁷¹ 811. cikke alapján tette. Ez utóbbi lehetővé teszi az olyan adóelőnyök elutasítását, amikről bizonyítható, hogy azok a törvényben meghatározott adóelkerülési céllal jöttek létre.¹⁷²

Mindezek alapján, a joggal való visszaélés fogalma különös jelentőséggel bírhat abban, hogy definiáljuk, illetve alátámasszuk az adóelkerüléshez és adócsaláshoz kapcsolódó jogellenes tevékenységeket, valamint elhatároljuk őket a legális gazdasági tevékenységektől és ezáltal fenntartsuk az áfa direktíva lényegét, ami – a fentiekben kifejtett jogesetek értelmében – nem más, mint az adófizetés alóli kibúvás, adóelkerülés és az adózás területén történő visszaélések megakadályozása.

¹⁶⁹ Shima Heydari and Simon Cornielje: The Brittle Reincarnation of VAT Saving Schemes, in.: IBFD; International taxation, regulation and accounting; Derivatives & Financial Instruments; Volume 13 - Number 2 – 2011; p.50.

¹⁷⁰ Joep J.P. Swinkels: Abuse of EU VAT Law; p.228.

¹⁷¹ Tax Consolidation Act of 1997

¹⁷² Colm Keena: High Court takes glimpse into murky world of tax avoidance in: The Irish Times, Friday, November 2, 2012

Szükséges azonban egy minél koherensebb és minél jobban konkretizált jogelv kialakítása annak érdekében, hogy amint Mauro főtanácsnok fogalmazott a Halifax döntéshez fűzött véleményében az áfa adózás területe ne váljon egy adójogi „vadnyugattá”, ahol szinte minden opportunistá viselkedést el kell tűrni, amennyiben az összhangban van az érintett adórendelkezések szigorú, formális értelmezésével, és a jogalkotó nem fogadott el kifejezett intézkedéseket az ilyen magatartás megakadályozása érdekében.

VI. Az uniós áfa rendszer további fejlesztésének irányai, az adócsalás és adóelkerülés elleni fellépés esetleges lehetőségei az általános forgalmi adózás területén

VI.1. Az áfa rendszer fejlesztésére kidolgozott egyes főbb modellek

Amint azt a korábbiakban már említettem az Európai Bizottság 2010. decemberben, az áfa rendszer jövőjéről szóló zöld könyvével egy széleskörű konzultáció keretében az áfa rendszer és az áfa irányelv teljes struktúrájának átalakítását kezdeményezte.

A zöld könyv – hasonlóan a korábbiakban benyújtott, a II. fejezetben felsorolt bizottsági javaslatokhoz – felépítésében mind hosszabb távú, vagyis az áfa rendszer alapvető eleminek, így különösen a határon átnyúló adóztatás rendszerének átalakítását célzó, mind rövid távú célkitűzéseket tartalmaz.

Meg kell jegyezni azonban, hogy már a 2010. év végén megindított konzultációt megelőzően számos olyan, a tudományos és üzleti élet, valamint a közsféra szereplői által kialakított koncepció került megfogalmazásra, melyek közül egy-egy a Bizottság is átemelt a korábbi jogalkotási javaslataiba, akcióprogramjaiba.

Habár – a korábbiakban már említettek szerint – mindezülig az átmeneti áfarendszer gyökeres átalakítására vonatkozóan döntés nem született, érdemes áttekintenünk azokat a jelen dolgozat időpontjáig kidolgozott főbb javaslatokat, amelyek valamelyike, vagy egyes koncepciók elemeinek az ötvözte talán az átmeneti áfa rendszert felváltó végleges áfa rendszer alapját is képezheti majd.

1. A Varsano-modell

A kettős áfa kulcsra épülő modellt – melyhez hasonló, habár jóval egyszerűbb koncepció már az Európai Bizottság korábbiakban említett 2008-as kommunikációjában¹⁷³ is szerepelt – Ricardo

¹⁷³ COM (2008) 109 final

Varsano dolgozta ki. A koncepció egy olyan, a célországban történő adóztatásra épülő javaslatot tartalmaz, mely ugyanakkor a tagállamok közötti tranzakciókat sem kezeli 0%-os adókulccsal.

Lényege, hogy a származási hely országában kiszabott adó ne lépje át a – származási ország – határát függetlenül attól, hogy azon hányszor kel át maga az áru. Ezért, amennyiben az árut valamely tagállam határain kívül értékesítik, egy adózási hitel konstrukcióval kell elkerülni, hogy kettős adóztatás történjék a következő ügyletnél; a származási hely országa állam ugyanakkor nem hitelezhet az importőrnek, hiszen ő egy másik tagállam joghatósága alá tartozik.

Mindezek alapján ahhoz, hogy az adóztatást a célország szerinti tagállamban lehessen megvalósítani, kettős áfa-rendszer kialakítása szükséges, amely egy valamennyi tagállamban felszámított (föderális áfa¹⁷⁴) és emellett egy olyan kiegészítő áfakulcs (tagállami áfa) alapul, amit minden egyes tagállamban felszámítanak. A föderális áfa szempontjából az államhatárok nem lennének lényegesek, mivel az adót az egész Közösségben kivetik. A tagállami áfa hatásköre azonban véget érne, amint az egyes árucikkek elhagynák az országot. Így tehát a föderális áfát fizető exportőrök és importőrök az áfát a föderális adóban inkorporált módon tudnák a határon átnyúló tranzakcióknál megfizetni. A tagállami adóhatóság pedig mind a tagállami, mind a föderális áfát beszedné, az importőrnek – a határon átnyúló tranzakciók esetén – pedig biztosítaná az annak megfelelő adóhitelt. Ennek eredményeként a föderális áfa lényegében mentesülne a jelenlegi áfa beszedés alól (lévén ott csak pozitív, vagy negatív összegű adóhitelek keletkeznének).

Ez az egyszerű eljárás gyakorlatilag plusz költség nélkül, automatikusan érinthetne minden, az általános adófizetési kötelezettség alá bejelentkezett adóalanyt, vagyis lényegében a tagállamok közötti kereskedelem legnagyobb részét. Amennyiben pedig a beszerző valamely meghatározható háztartás (távértékesítés esetén), valamely áfa szempontból nem regisztrált kereskedő, vagy az áfa hatálya alá nem tartozó kiskereskedő, akkor máshogyan kellene eljárni. A föderális adó és a tagállami adó egyaránt a tagállami adóhatósághoz folyna be, de külön-külön, annak érdekében, hogy a befolyt tagállami adó összege megállapítható legyen. A tagállami adóból származó bevételt pedig a föderális költségvetéshez való hozzájárulásuk arányában osztanák el az egyes tagállamok között.¹⁷⁵

A modell működésének feltétele az lenne, hogy a regisztrált áfa alany kereskedők az alábbi adatokat külön feltüntessék az összértékesítéseiken belül:

¹⁷⁴ CVAT

¹⁷⁵ Varsano, R. (2000), "Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution," In *Decentralization and Accountability of the Public Sector*, ed. by S. J. Burki et al., Proceedings of the Annual Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean, (Washington: The World Bank) pp. 339–355.

- (1) tagállamon beüli forgalom, ideértve a más tagállamokban honos nem adóalanyokkal történő ügyleteket (határon túlnyúló vásárlásokat) is, melyekre a föderális és a tagállami adókulcsok is vonatkoznak;
- (2) tagállamok közötti forgalom regisztrált adóalanyok között, kivéve a különféle különleges adózási módok hatálya alá tartozó kiskereskedőket, mely esetben a tagállami adó kulcsa nulla lenne, a föderális adó kulcsát pedig a szövetségi és a tagállami adókulcsok összege adná;
- (3) tagállamok közötti forgalom nem regisztrált adóalanyok között, ideértve a kisvállalkozások és a más tagállamban honos magánszemélyek részére történő értékesítéseket is (távértékesítést), amelyekre a föderális és tagállami adómérték vonatkozik, de a tagállami adó a föderális kormányhoz folyik be; és
- (4) a Közösségen kívüli országokba irányuló nulla adókulcsú export.

Az adóbevallási időszak végén minden bejegyzett kereskedő köteles lenne megadni az alábbi három, adózással kapcsolatos információt:

- (a) a nettó tagállami elszámolandó adót (a tagállami adókötelezettségei különbözetét, a föderális áfa és az adóhitel összegének figyelmen kívül hagyásával);
- (b) a nettó föderális elszámolandó adót (a föderális adókötelezettség és az adóhitelek különbözetét);
- (c) a föderális adóhatóságnak fizetendő föderális áfa összegét.

A szerző álláspontja szerint a rendszer előnye az lehetne, hogy olcsóbbá és egyszerűbbé tenné az adóalanyok számára a könyvelést és az adminisztrációt, mint a jelenlegi uniós átmeneti rendszer. Emellett nem lenne szükség a közzsférában semmiféle új intézmény kialakítására a folyamatok működtetéséhez; még a föderális áfa államok közti elosztását is automatikusan meg tudnák oldani az adót begyűjtő bankok. Ehhez mindössze az állami áfa bevételek elosztásának arányait kellene tudniuk.

Fontos azonban megjegyezni, hogy ezt a modellt csak akkor lehetne bevezetni, ha a szövetségi és a tagállami áfa hatálya alá eső ügyletek köre teljesen egybeesne.

A modell McLure által továbbfejlesztett változatában¹⁷⁶ az közösségi értékesítés 0%-os áfakulcs alá esne az eladás tagállamában, de a tranzakciót ezt követően egy azonnali „kompenzációs” áfa terhelné, mely azonban teljes egészében visszatéríthető lenne a beszerzés tagállamában. Vagyis így

¹⁷⁶ McLure (2000)

elvileg nulla bevétel generálna, azonban az egyes adómentességek és a végső fogyasztóknak történő értékesítések további komplikációkat jelentenének.

Álláspontom szerint bár az első megoldás, a banki adóbeszedéshez kapcsolódó eleme tekintetében egy előremutató megoldást jelenthet az adóbeszedésben a kétszintű áfa kulcs kialakítása olyan fokú harmonizációt igényelhetne az egyes tagállamoktól az adókulcsok tekintetében, amely már sérthetné azok szuverenitását és ezért nehezen kivitelezhető lenne.

2. Az áfa bankszámlák kialakítása

Ebben a rendszerben a *kereskedők külön bankszámlát nyitnának, amelyre átutalnák az ügyfeleiknek felszámított áfa összegét*. Amennyiben az adóhatóság gyanúsna ítélné valamely áfa-visszaigénylést, itt egyszerűen ellenőrizhetné, hogy valóban megfizették-e a visszaigényelt adó összegét. Hasonló rendszert alakítottak ki már Bulgáriában.¹⁷⁷

A német Adóstruktúra Társaság pedig a meglepetési rendszer¹⁷⁸ néven állt elő hasonló módszerrel, amely azonban nem az adóhatóságoknál és nem is bankoknál külön kialakított számlák rendszerén alapulna.

Az ő elképzelésükben az előzetesen felszámított és a fizetendő áfa egyenlegét egy bankautomata, hitelkártya vagy chipkártya segítségével lehetne rendezni. Vagyis a fizetendő áfa az előzetesen felszámított áfával a pénzügyi szolgáltatóknál fenntartott számlán keresztül számolódna el.

3. A valós idejű áfa adózási modell

Ebben a rendszerben az áfa fizetési kötelezettség a tranzakció lebonyolításához és nem a számla kibocsátásához kapcsolódik. A rendszer egy a bankokra, processzorokra és hitelesítő mechanizmusokra épülő mechanizmus révén gondoskodna az áfa beszedéséről.

A modellben minden EU-n belüli, adóalanyok közötti – B2B – ügylethez kapcsolódó fizetendő áfát a származási országban szednék be – így mindegyik ország a saját adókulcsát alkalmazná –, míg a tranzakcióhoz kapcsolódóan a vásárló számára a levonható áfa vonatkozásában megfelelő áfa keret kerülne jóváírásra a saját tagállamában lévő adófolyószámláján. Így a kereskedő hitel- vagy bankkártyáját használatakor, azonnal tudná, hogy a tranzakció után az áfa megfizetésre került és még aznap a levonható áfa összegének megfelelő hitelt kapna a bankszámlájára. Valamennyi

¹⁷⁷ Sinn, Hans-Werner, Andrea Gebauer, and Rüdiger Parsche, 2004, "The Ifo Institute's Model for Reducing VAT Fraud: Payment First, Refund Later," *CESifo Forum* 2, pp. 30–4.

¹⁷⁸ Tax Structuring GmbH: *Überraschung system*

hitelkártyát elfogadó kereskedő, át tudna térni egy, a rendszert lehetővé tevő szabványos, elektronikus adatformátumra.

A modellhez kidolgozásra került egy olyan rendszer is, amelyben egy kereskedelmi vásárlókártya kerülne kibocsátásra, melynek segítségével a levonható áfa elektronikus úton visszaigényelhető lenne. Az ilyen kártyákkal lebonyolított tranzakciók ugyanis a kereskedőknél egy olyan elektronikus jelet helyeznének el a kártyákon, amely révén a vásárlók azonnali áfa visszatérítést kaphatnának függetlenül attól, hogy az ügylet belföldön, vagy az unión belül bonyolódott le.¹⁷⁹

Álláspontom szerint ez a rendszer – mintegy, a fentebb ismertetett *Überraschung system* továbbfejlesztett változataként – az adócsalás elleni harc hatékony eszköze lehetne, habár az adózók és az adóhatóságok megfelelő digitális eszközökkel való felszerelése valószínűsíthetően a kezdetekben jelentős költségekkel járna. A modell azonban jelentős előnyöket jelenthetne mind a tagállami kormányzatok, mind az üzleti élet szereplői számára az adócsalás lényegében valamennyi formájának kiiktatása révén. Emellett a gazdálkodó szervezetek részére további pénzforgalmi (cash flow) előnyt jelenthetne az, hogy az áfa megfizetése nem a rendszeres bevallások idején, hanem az értékesítések pillanatában valósulna meg, vagyis az áfa elmozdulna a jelenlegi halmozott formájától a készpénz jellegű módszer felé. Ez ugyanakkor feltehetően az uniós áfa jogszabályok módosítását igényelné. Mindezek alapján, bár a rendszer bevezetésére vélhetően csupán hosszú távon, illetve fokozatosan kerülhetne sor, kérdésként merül fel, hogy egy ilyen jellegű digitalizálása az áfa rendszernek nem lenne-e hosszútávon kifizetődő az áfacsalások kiiktatásával?

4. A fordított áfa visszatartása

Ez a rendszer Latin-Amerikában és Afrikában már kialakult és némi hasonlóságot mutat az uniós fordított áfa adózással, amennyiben itt is *a beszerző kötelessége az áfát megfizetni a vásárlásai után, eközben azonban az eladót továbbra is terheli a fizetendő áfa után az adófizetési kötelezettség*, mellyel a vásárló által fizetendő áfa összeget hitelez meg. Ennél a rendszernél tehát biztosítani kell azt is, hogy az eladó megfelelő összegű áfa többlettel bírjon az ügyfelei által visszatartott áfa hitelezésére is.

¹⁷⁹ , INTECA 2007, The International E-Commerce Association

5. A VIVAT koncepció¹⁸⁰

A *VIVAT koncepciót* Michael Keen és Stephan Smith professzor mutatta be egy 1996-os gazdaságpolitikai cikkében. A rendszer azonos áfa kulcsot alkalmaz az unión belül lebonyolított valamennyi adóalanyok közötti – **B2B – tranzakcióra, akár belföldi, akár határon átnyúló ügyletekről van szó**, miközben a végső értékesítések után fizetendő adó kulcsának meghatározását valamennyi tagállam maga végezheti a saját adókulcsai szerint. A VIVAT ez utóbbi vonása lényegében megengedi az uniós tagállamoknak azt, hogy maguk állapítsák meg a **saját áfa kulcsukat a végfelhasználáskor**. Mivel a tagországok mind maguk **vetnék ki az általános forgalmi adót a végfogyasztónak történő értékesítésre**, valamennyi tagállam az általánosan alkalmazandó adókulcsra még annyi százalékpontot rakhatna rá, amennyi a saját adórendszerének megfelel.

A modell a határon átnyúló ügyletek tekintetében egy általános, 15 %-os adókulcs alkalmazását írta elő. Emellett pedig megkövetelné az exportáló cégektől, hogy pontosan meghatározzák a fogyasztóik tagállamát, majd a végső fogyasztók lakóhelyén érvényes áfát adják hozzá az általános 15%-os áfához.

Míg elméletileg úgy tűnhet, hogy a rendszer egy áfa + járulékos forgalmi adó koncepcióban működne, valójában az sokkal inkább úgy operálna, mint a jelenleg is hatályos áfa rendszer. A fő különbség csupán annyi lenne, hogy a társaságok kénytelenek lennének egy bizonyos áfa kulcsot – az általános áfa kulcsot – alkalmazni a vállalkozások közötti ügyletekre és egy másikat a végső értékesítéseknél, am az általános áfa kulcs + a végfogyasztó országában kiszabott fogyasztási adó kulcs lenne. A rendszer nagy hátránya lehetne azonban, hogy a cégeknek így sokkal többet kellene tudniuk a fogyasztóikról.

A VIVAT modellt az adócsalás visszaszorítására is fel lehetne használni, amennyiben az áfa kulcsok számát szűkítenék, azonban ez a tagállamok számára csökkent adózási autonómiát jelentene.

A VIVAT rendszer hátrányaként sorolják fel egyes szerzők, hogy könnyebben előfordulhatna a végső eladási ponton bekövetkező adócsalás. A VIVAT modellben ezért fejlesztői szerint az általános adókulcs felemelésével – és így a járulékos fogyasztási adó mértékét csökkentve – lehetne mérsékelni a végfogyasztási csaláshoz való kedvet, ez viszont vélhetően megnövelné a tagállamok közötti adókompenzációs átutalásokat, és ezzel együtt valószínűsíthetően több más probléma is

¹⁸⁰ <http://www.homepages.ucl.ac.uk/~uctpa15/vivat.htm> \t _blank

együtt járna így például az, hogy az egyik ország adóhatóságának ügyelnie kellene egy másik tagállam adóbevételének csorbíthatatlanságára is.

A modellt továbbá az a kritika érte, hogy az adóalanyoknak így tudniuk kellene azt, hogy ügyfeleik az áfa adóalanyként regisztráltak-e, vagy sem. Még komolyabb aggodalomra ad okot ugyanakkor az adóbevétel elosztásának kérdésköre, mivel egy azonos kulcs alkalmazása minden adóalanyok közötti – B2B – export értékesítés vonatkozásában megnövelné a közbenső termékek nettó exportőreinek bevételeit (csökkentve a nettó importőrök bevételeit). Így a klíring rendszer valamilyen formájára ebben a modellben ismételtelen csak szükség lenne.

6. Előre fizetett áfa

Az előre fizetett áfa (PVAT) modell lényege az, hogy *a beszerzési ország kereskedőinek kellene megfizetniük az országukba irányuló, beszerzésre kivetett áfát*. A beszerzést lebonyolító adóalany ezt követően a fizetési bizonylatát bemutatná az értékesítési tagállam kereskedőjének. Ezen bizonyíték – így például az adóbefizetési bizonylat másolatának – bemutatásakor a tranzakció az értékesítés – származás – országban 0 %-os áfa kulcs alá tartozna. A modell kidolgozóinak szerint ilyen módon a beszerzési tagállam kereskedője, aki regisztrált áfa alany, erős késztetést érezne arra, hogy előre megfizesse az adót, amely aztán visszatéríthetővé válna a célországban megfizetett adó ellenében. A nem adóalany gazdálkodók, vagy fogyasztók választhatnának a között, hogy a tagállamuk szerinti helyi, vagy a célországi szerinti adót fizetik-e meg. Ez a rendszer vélhetően nem helyezne újabb adminisztrációs terheket sem az exportáló, sem az importáló tagállam adóhatóságaira.

Előfordulhatna azonban az, hogy túl sok terhet jelentene a határon átnyúló ügyletek tekintetében, amely a közösségi ügyletek visszaszorításához vezethetne.¹⁸¹

¹⁸¹ Poddar, Satya, and Eric Hutton, 2001, "Zero-Rating of Inter-State Sales Under a Sub-National VAT: A New Approach," mimeo (Toronto: Ernst and Young).

VI.2. Az Európai Unión kívüli, harmadik országok fogyasztási típusú adórendszereinek áttekintése

Az uniós áfa rendszer egyes jövőbeli fejlesztési irányainak vizsgálata előtt érdemes lehet továbbá áttekintenünk egyes az unión kívüli, harmadik országok gyakorlatát is, ahol az áfa irányelv által kialakított forgalmi adórendszertől eltérő konstrukciók alakultak ki. Gyakran felmerül ugyanis a kérdés az uniós áfa rendszer lehetséges fejlesztési irányainak elemzésekor, hogy nem lenne-e megfelelőbb esetlegesen valamely harmadik ország által alkalmazott gyakorlatot átvenni az uniós jogalkotóknak is.

1. Az új-zélandi általános fogyasztási adó (árúk és szolgáltatások adója)¹⁸² modell

Több évtizeddel bevezetése után az új-zélandi fogyasztási adó (a továbbiakban: GST) modell egyes szerzők szerint még mindig ajánlható. Bár a rendszer egyes elemeiben hasonlít az unió áfa rendszeréhez.

Korábban, a 2000-es évek elején India, az Öböl Menti Együttműködési Tanács és az APEC (Ázsiai és Csendes-óceáni Gazdasági Együttműködés) országai is közelebbről tanulmányozták az új-zélandi fogyasztási adó rendszert a saját általános fogyasztási/forgalmi adó rendszereik kialakításakor.¹⁸³

A GST Új-Zélandon az áruk és szolgáltatások után fizetendő fogyasztási adó. Értéke egységesen 15 százalék, vagyis nincsenek csökkentett adókulcsok. Az országba kötelező bejelentkezni a GST hatálya alá, amennyiben bármely 12 hónapos időtartam alatt a belföldön teljesített tranzakciók értéke meghaladta, vagy előreláthatóan meghaladja a 40.000 NZD (90.000 €) összeghatárt¹⁸⁴. Az adót az áruk és szolgáltatások végfogyasztója fizeti meg. A rendszer lényege, hogy az adóalanyok csupán a fizetendő és levonható adó közötti különbséget fizetik be, vagy igénylik vissza az adóhatóságtól, azaz számolják el.

Vagyis a bejegyzett vállalkozások visszaigényelhetik az üzlet működtetéséhez kapcsolódóan megfizetett költségeiket – a beszerzést terhelő adót –, miközben eladásai után – fizetendő adóként – felszámítják a GST-t. Amennyiben a fizetendő adó összege meghaladja a levonható adó összegét, a különbséget be kell fizetni az új-zélandi adóhatóságnak¹⁸⁵. Ellenkező esetben, vagyis ha a visszaigényelt adó összege haladja meg a fizetendő adó összegét, a különbséget az adóhatóság

¹⁸² GST = goods and services tax

¹⁸³ David White: The serious research gap on VAT/GST: A New Zealand perspective after 20 years of GST; in: International VAT monitor Sept/Oct 2007; p.343-347.

¹⁸⁴ <http://www.ird.govt.nz/gst>

¹⁸⁵ IRD, New Zealand Inland Revenue Department

visszatéríti. Vagyis egy meghatározott időszakra lebontva az adóalanyok a fizetendő és a levonható áfa összegét összevetik és a különbözetet számolják el az adóhatósággal.

Bizonyos ügyletek, így különösen az export-ügyletek, adómentesek. Ez azt jelenti, hogy a GST kulcsa 0 %, de a GST visszatérítés továbbra is elérhető mindazon költségek esetében, amelyek az exporttal kapcsolatosak, beleértve az irodabérleti díjat, rezsit és a tárgyi eszközök beszerzését. Egyes, tranzakciók – kis számban ugyan de – adómentesek, vagyis nem terheli őket GST, és nem is kell őket szerepeltetni az adóbevallásban. Ilyennek minősülnek különösen a pénzügyi szolgáltatások, a non-profit szervezet által adományozott javak és szolgáltatások, a lakáscélú bérlemények, valamint a színfém-/tisztafém értékesítések.

Összességében tehát megállapíthatjuk, hogy bár ez a fogyasztási adó típus egyes elemeiben – így különösen az egyetlen adókulcs, valamint az egyetlen, egy éves időtartamú adóbevallási időszak tekintetében – ugyan eltérő elemeket tartalmaz az uniós áfa rendszertől, annak lényegi – az adó elszámolására és az adómentességekre vonatkozó – elemeiben mégis ahhoz hasonlónak tekinthető. Nyilvánvaló könnyebbséget jelent ugyanakkor az országban az adórendszer egységessége, mely az uniós áfa rendszerek tekintetében már nem mondható el.¹⁸⁶

2. Kanada fogyasztási adó rendszere

Kanadában egy kétszintű fogyasztási adó rendszer működik, melynek egyik szintje a szövetségi, míg a másik a tartományi fogyasztási adó.

A Szövetségi fogyasztási adó (GST)

Kanadában szövetségi szinten 1991. óta átfogó egy átfogó rendszerű általános fogyasztás adó, van érvényben, amely az áruk és szolgáltatások után fizetendő adó (GST) nevet kapta. Az adó nem valamennyi áru és szolgáltatás értékesítésére kiterjed, mértéke 7%. Noha a GST általános hatályú adó, lehetővé teszi bizonyos áruk és szolgáltatások adómentességét. Így adómentesek a 30.000 CAD (46.200 €)-nál kisebb éves adóköteles forgalmat lebonyolító kisvállalkozások értékesítései, valamint a magánszemélyek alkalmi eladásai, mint például a személyi tulajdonú használt autó adásvétele. Ugyancsak adómentesek a lakáscélú bérlemények – hacsak nem ideiglenes szállásról van szó -, az orvosi és fogászati ellátás zöme, a pénzügyi szolgáltatások, a napközi szolgáltatások és

¹⁸⁶ Ian Dickson and David White: TAX DESIGN INSIGHTS FROM THE NEW ZEALAND GOODS AND SERVICES TAX; (GST) MODEL WORKING PAPER SERIES, Working Paper No. 60, April 2008

az oktatási szolgáltatások. A gazdák ellátmánya, készletei ugyancsak nulla áfakulcsosak, valamint az exportügyletek is a nulla adó kulcsos kategóriába esnek.¹⁸⁷

A tartományi fogyasztási adó

A szövetségi kormány által kivetett GST mellett minden tartomány – Alberta kivételével – tartományi adót is kivet a személyes ingóságok értékesítésére.

A tartományokban az egyes fogyasztási típusú adók felszámítása a következőképpen alakul. Egyes államok tartományi forgalmi adó néven¹⁸⁸ (a továbbiakban: PST) kiskereskedelmi adót vetnek ki (így például British Columbia, Ontario, Manitoba, Prince Edward Island és Saskatchewan). Ezek közül Prince Edward Island a tartományi adót a GST-t is magába foglaló adóalapra veti ki, míg a többi tartomány az adót a GST-t nem tartalmazó adóalap után határozza meg. meg kell jegyezni ugyanakkor, hogy az öt tartományi kormány által kiszabott PST tárgyi hatálya igen jelentősen eltér. Emellett, Québec szintén tartományi szintű adót vet ki, amely a québec-i forgalmi adó¹⁸⁹ (a továbbiakban: QST) névre hallgat. Québec tartomány azonban nem csak a QST-t, hanem a szövetségi kormány által kivetette GST-t is beszedi. Québec a tartományközi értékesítések és export esetében nulla kulcsos QST-t alkalmaz. A GST-bevételt pedig a beszedés költségének levonása után továbbítja a szövetségi kormánynak.

Kanadában a GST 1991-es bevezetése óta erőfeszítéseket tett a szövetségi kormány a GST és a tartományi forgalmi adók harmonizációjára. Az elhúzódtó tárgyalások után végül 1996-ban a szövetségi kormány megegyezést kötött három tartománnyal egy harmonizált forgalmi adó¹⁹⁰ (a továbbiakban: HST) bevezetéséről a GST és PST helyett. A HST egy olyan forgalmi adó, amelyet a szövetségi kormány vet ki 15%-ban, és amely két adó részből áll: a 7%-os szövetségi, és a 8%-os tartományi összetevőből. A HST-t érintő jogszabályt a szövetségi kormány hozza meg, és ő is szerez neki érvényt. A tartományok pedig a szövetségi kormánytól kapják meg a 8%-os adó részesedésüket.

A részesedést elsősorban a fogyasztás alapján határozták meg, bár a megosztási képletben egyéb változók is szerepelnek. Emellett a tartományok segítséget kaptak a kiigazításhoz, hogy ily módon kárpótolni lehessen az adókulcs csökkentéséből adódó esetleges bevételkiesést.

Megjegyzést érdemel ugyanakkor az is, hogy a kanadai rendszerben nem létezik tényleges adó a tartományok közötti tranzakciók adóztatására. A kiskereskedelmi forgalmi adóval bíró

¹⁸⁷ www.cra.gc.ca

¹⁸⁸ Provincial sales tax= PST

¹⁸⁹ Québec sales tax= QST

¹⁹⁰ Harmonized sales tax = HST

tartományokban nem terheli adó a tartományközi ügyleteket, míg a többi tartományban az ilyen ügyletek nulla kulcsú forgalmi adó hatálya alá esnek.

Mindezek alapján tehát elmondhatjuk, hogy bár egyes szerzők szerint a kanadai rendszer egy gazdaságilag igen racionálisan kiépített modellnek tekinthető, az mégis viszonylag bonyolultnak tekinthető – habár bizonyos egységesítési törekvések ott is mutatkoznak -, amennyiben a különféle fogyasztási adókat különféleképpen kezelik és szedik be, így:

- a szövetségi GST-t és a tartományi kiskereskedelmi forgalmi adókat (PST-k) külön-külön,
- a külön szövetségi és külön tartományi forgalmi adót tartományilag (QST), míg
- az együttes szövetségi és tartományi forgalmi adót pedig szövetségileg kezelik (HST).¹⁹¹

3. Az Egyesült Államok fogyasztási adó rendszere:

Az Egyesült Államokban jelenleg 45 államban és a Columbia Szövetségi kerületben létezik állami fogyasztási adó (sales tax), amely adóbevételeik körülbelül 25-30%-át teszi ki. Általános szövetségi fogyasztási adó ugyanakkor nem került bevezetésre.

Az állami forgalmi adók felépítésüket és hatásukat tekintve azonos mintát követnek, de részleteikben, az adókulcsok és hatályuk tekintetében jelentősen eltérhetnek egymástól. Ellentétben az európai forgalmi adóval az amerikai fogyasztási adó nem a kiskereskedelmi árban, hanem a mellett külön szerepel. Az ár és az adóelválasztásának kettős indoka van. Egyfelől, a külön feltüntetett adó tudatosítja a vásárlókban, hogy mennyit fizetnek közszolgáltatásokért. Másfelől ez az eljárás, megkönnyíti az eladók részére az adótartalom áthárítását. Az adózás akkor történik meg, amikor az árut vagy szolgáltatást megvásárolják, az adóalap pedig az érte ténylegesen kifizetett ár, a szállítási vagy kézbesítési díj és a fizetés költségei nélkül, feltéve, hogy ezek a tételek külön vannak feltüntetve. A fogyasztási adót elsősorban a végfogyasztóhoz, valamint, nem elhanyagolható mértékben, a vállalkozásokhoz eljutó árukra vetik ki. Ugyanaz évek során jelentősen megnőtt részesedésük az összfogyasztásban, néhány kivételtől eltekintve a szolgáltatásokat nem érinti a fogyasztási adó. Annak érdekében, hogy a fogyasztási adó vélelmezett regresszivitását csökkentsék, sok áru, így például az élelmiszerek, orvosi és oktatási célú áruk és szolgáltatások adómentesnek minősülnek. Az adómentesség szabályai emellett igen nagy változatosságot mutatnak.¹⁹²

Ez az adónem tehát csupán az adott állam határain belül történő értékesítéseket terheli.

¹⁹¹ Mahesh C. Purohit: Harmonizing taxation of interstate trade under a sub-national VAT – Lessons from international experience; 2002 International Bureau of Fiscal Documentation; Vat Monitor May/June 2002; p.171.

¹⁹² <http://www.ustreas.gov>

Megjegyzést érdemel továbbá az is, hogy az állami adó alkalmazásának feltétele az, hogy az adóalany az adott tartománnyal valamely kapcsolatban álljon. Ez tipikusan azt jelenti, hogy az adóalanynak valamiféle fizikai jelenléte kell, hogy legyen a tartományban így például egy iroda, vagy értékesítő személyzet, aki a termékek, illetve szolgáltatások eladását végzi. Az ilyen fizikai kapcsolat hiányában azonban az amerikai állam már a szövetségi fogyasztási adót szabja ki a tranzakcióra.¹⁹³

Az államhatárokon átnyúló ügyletek esetén tehát a szövetségi fogyasztási adó (use tax) fizetendő, mégpedig a célállamban. Az európai áfa rendszer és annak terminológiája felől nézve a szövetségi fogyasztási adó egy olyan jellegű konstrukciónak tekinthető, amely ötvözi a Közösségen belüli termékbeszerzések után fizetendő uniós áfa és a határon átnyúló egyes szolgáltatásokat terhelő fordított adózás elemeit.

Ugyanakkor minden exportértékesítés, legyen az áru vagy szolgáltatás, a célállamban adózik a szövetségi fogyasztási adó alkalmazásával, feltéve természetesen, hogy adózik egyáltalán. A rendszerben még a végfogyasztó magánszemélyek is kötelesek bevallani és megfizetni az adót.

Az állami fogyasztási adót az eladó szedi be a fogyasztótól, és annak teljes összegét havonta vagy negyedévente átutalja az adóhatóságnak, az adóbevallásával együtt. Néhány államban azonban a nagyvállalatoknak adóelőleget kell fizetniük az év folyamán, az előző évi forgalmuk alapján. A szövetségi fogyasztási adó esetében az adót a fogyasztóknak kell megfizetniük az adó hatóság részére – akár magánszemély, akár vállalkozás a fogyasztó –, kivéve, ha az eladó az értékesítés célállamával szoros kapcsolatban áll – vagyis megfelelő fizikai jelenléte van az adott tartományban –, mely esetben az értékesítőnek kell beszednie és befizetnie a szövetségi fogyasztási adót.

Az államok közötti szolgáltatásnyújtás

E tekintetben meg kell jegyeznünk, hogy nincsenek szövetségi szabályok, vagy bármi egyéb fajta szabályozás, amely az államok közötti, határon átnyúló adókérdéseket rendezné. Más szóval, az Egyesült Államokban semmiféle jogszabály nem rendelkezik a határokon átlépő, államközi szolgáltatásokat terhelő adók hatásköréről. Mi több, még az sincs egységesen meghatározva, hogy mi számít szolgáltatásnak. Mindezek eredményeképpen nyilvánvaló, hogy az egyik államban alkalmazott szabályok könnyen összeütközésbe kerülhetnek a másokban érvényben lévővel, ami kettős adózáshoz vagy az adózás elmaradásához vezethet.

¹⁹³ Bálint Liszicza: Interstate trade under the US sales tax; in VAT Monitor, March/April 2003; p.94.

Az államok közötti termékértékesítés

Az egyes államoknak nincsen joghatósága az államokon kívüli értékesítők fölött, mivel az államközi kereskedelem szabályozása a szövetségi kormány kizárólagos hatáskörébe tartozik. Ezért egy másik államban történő vásárlás eleve árelőnyt jelenthet a vevőnek, hiszen amennyiben a termékeket egy államon kívüli vállalkozás vagy végfogyasztó szerzi be, majd szállíttatja el egy másik államba, nem keletkezik adófizetési kötelezettség az eladó államában. Ennek kiküszöbölése érdekében valamennyi belső fogyasztási adót alkalmazó állam, szövetségi adót is kivét az olyan az adott államban honos társaságokra és végfogyasztókra, akik egy másik államban szereznek be valamit, melyhez rendszerint a beszerzés államában adóvisszatérítéshez való jogot kapcsolnak. A szövetségi fogyasztási adók hatálya az áruk és időnként a szolgáltatások ugyanazon kategóriáira terjed ki, mint az állami fogyasztási adók, és az adókulcsuk is azonos. Tekintettel arra, hogy az egyes államok nem róhatnak plusz terhet az államközi kereskedelemre, ezért – amint azt már említettem – csupán az adott államban megfelelően szoros kapcsolattal, vagyis fizikai jelenléttel rendelkező eladóknak kell regisztrálniuk annak érdekében, hogy a szövetségi fogyasztási adót beszedhessék.¹⁹⁴ A megfelelően szoros kapcsolattal nem bíró, távoli kereskedőknek, mint például internetes kereskedőknek, vagy a postán vagy e-mailben leadott rendeléseket teljesítőknek nem kell a célállamban szövetségi fogyasztási adót felszámítaniuk az államon kívüli ügyleteik tekintetében.

Ez természetesen nem a legtökéletesebb megoldás, de a versenysemlegesség biztosítása és a bevételkiesés megelőzése szempontjából az Egyesült Államokban is egyre sürgetőbbé vált, összhangban a távkereskedelmet egyre könnyebbé és olcsóbbá tévő technológiák fejlődésével. Egyes vélemények szerint megoldást jelenhetne, ha a szövetségi törvényhozás megváltoztatná a fizikai jelenlétre vonatkozó szabályt. Jelenleg azonban az államoknak nincs más választásuk, mint az, hogy közvetlenül a fogyasztóktól szedjék be az államon kívüli beszerzéseket terhelő adót. A szövetségi fogyasztási adót vagy az eladó szedi be – amennyiben akár önként, akár a célállammal lévő szoros kapcsolata jóvoltából bejelentkezett a szövetségi fogyasztási adó hatálya alá -, vagy pedig a fogyasztó. Amennyiben ezek a fogyasztók a célállamban a forgalmi adó hatálya alá már bejelentkezett vállalkozások, ugyanaz az állam gondoskodik e fogyasztók auditálásáról, ellenőrzéséről és szabályozásáról is. A magánszemélyeknek ugyanakkor természetesen nem kell bejelentkezniük az állami fogyasztási adó hatálya alá, ezért ez utóbbi csoporttól rendkívül nehéz, ha nem lehetetlen kikényszeríteni azt, hogy a szövetségi fogyasztási adót befizesse.

¹⁹⁴ *Robert F. van Brederode*: Introduction to the US State Sales and Use Taxes in: International VAT monitor July/August 2007, p. 274.

Érdekessége még az amerikai rendszernek – melyet ugyan Hawaii állam törvényei szabályoznak -, hogy mielőtt valamely cég szerződéses kapcsolatba léphetne Hawaii állami vagy megyei hatóságaival, a társaságoknak bizonyítaniuk kell, hogy megfizették adótartozásaikat. Hawaii állam 1996. év július 3-i, 314-es számú törvénye értelmében ugyanis a vállalkozásoknak legfeljebb 45 nappal az előtt, hogy állami vagy megyei szintű szerződést kötnének javak vagy szolgáltatások nyújtására vonatkozóan, igazolást kell szerezniük az állami adóhatóságtól és az államkincstártól arra vonatkozóan, hogy nincs adótartozásuk.

4. Brazília forgalmi adó rendszere:

A brazil áfa rendszer szövetségi és állami szinten is működik. A brazil kettős áfa rendszer úgy épül föl, hogy szövetségi áfa – IPI¹⁹⁵ – terheli a termelő szektort és állami (tartományi) áfa – ICMS¹⁹⁶ – a mezőgazdaságot és az ipart. A szövetségi áfa elsősorban egyes kiválasztott árucikkekre vonatkozik, és a nagyüzemi szektorra korlátozódik, mely alól ugyanakkor több kivétel is van. Az áfa rendszer ugyanakkor egyes szerzők szerint számos sebből vérzik, többek között a versenysemlegességet sem garantálja.

A brazil áfa rendszerben a szövetségi adót az ipari termelői szektor által hozzáadott értékre vetik ki. Az adó tehát a nyersanyagokat, köztes termékeket, csomagolóanyagokat és kész termékeket érinti, levonva abból a megelőző folyamatokban már megfizetett adót. Az adólevonás lehetősége azonban nem vonatkozik azokra a végtermékekre, amelyek nem esnek az IPI hatálya alá, valamint mezőgazdasági és ásványi termékekre, általában véve tőkejavakra. Mint sok más országban, az exportot nulla százalékos adó terheli, az importot pedig IPI terheli.

A tartományi áfa szabályai

Az államokban hatályos áfa szabályok az 1960-as években érvényben volt értékesítési/forgalmi adó helyébe léptek. Az államok a forgalmi adót az áruértékesítésre vetik ki, a termelés és a forgalmazás folyamatának minden fázisában, beleértve a kiskereskedelmi forgalmat és a mezőgazdaságot is.

Míg a szövetségi áfa rendszerben – IPI-ben – számos mérték létezik, a tartományi áfa rendszer – ICMS – csak öt adókatéóriát alkalmaz. A szolgáltatások nem tartoznak a brazil ICMS hatálya alá,

¹⁹⁵ Imposto sobre Produtos industrializados -

¹⁹⁶ Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços -

valamint a Brazíliában termelt tőkejavak egy igen jelentős része sem. Emellett sok árucikk egyedi adómentességet élvez. Az export adókulcsa nulla.

A szövetségi áfa szabályai

India mellett Brazília az egyetlen olyan szövetségi ország, amelyik az államközi ügyletekben az eredet szerinti adózás elvét érvényesíti az áfa adózásban. Ennek megfelelően a szövetségi ICMS-t az exportáló állam rója ki. A kivetett adó azonban attól függ, hová irányul az export. Az ilyen, államközi ügyletekre kirótt adó hatásának közömbösítése érdekében, az importáló államban adólevonási jog keletkezik a tranzakció után. Emellett az ICMS az államok közötti adóbevételek újraelosztását is megvalósítja azáltal, hogy a délkeleti államokból származó exportot magasabb, 12%-os általános forgalmi adóval terheli, míg az ugyanezekbe az államokba érkező importra csak alacsonyabb, 7%-os kulcsú adót veti ki, és mindkét esetben megengedi az adó-visszatérítést. Az államközi tranzakciókra kiszabott adó mértékét a brazil Nemzeti Pénzügyi Tanács (CONFAZ) határozza meg.

5. Az indiai fogyasztási adó rendszer

Tekintettel arra, hogy az adóztatási hatáskörök a szövetség és az államok között oszlanak meg, a fogyasztási adót a kormányzat mindkét szintjén kivetik.

India közvetett adórendszere azért egyedi, mert az alkotmány értelmében a szövetségi kormánynak felhatalmazása van arra, hogy a szövetségi fogyasztáshoz kapcsolt adók¹⁹⁷ egész sorát alkalmazza a termelésre vagy gyártásra, míg az állami kormányzatok hatáskörébe tartozik az áruforgalom megadóztatása. Mindezek alapján a szövetségi kormány kivetik a központi forgalmi adót (a továbbiakban: CenVAT-ot) más fogyasztási adókkal együtt. Emellett az egyes államoknak is joguk van adót kivetni több más árucikkre és szolgáltatásra valamely egyéb adó formájában. Az államok kormányai az adókat az államon belüli kereskedelmi forgalomra vonatkozóan vetik ki, melyekre részleges input-adó visszatérítési jog vonatkozik. Az államközi ügyletek megadóztatása a szövetségi kormány hatáskörébe tartozik, melyet az átenged az államoknak, akik pedig az eredet szerinti adózás alapján kivetik és beszedik azt.

Az állami szintű forgalmi adó az államban regisztrált első eladó által lebonyolított eladást terheli. Emellett több állam más adókkal is terheli az értékesítést, így például járulékos kereskedelmi

¹⁹⁷ UED= union excise duties

adóval, forgalmi adóval, vagy az első értékesítés adójára kiszabott pótagóval. Az államok között igen jelentős eltérés mutatkozik az így kivetett adónemek tekintetében.

Az államközi ügyletekre akkor róják ki az adót, amikor az árut egy másik államba értékesítik. Habár az adó kiszabása a szövetségi kormányzat hatáskörébe tartozik, az adó behajtása már az államok feladata. Így tehát a központi forgalmi adóból befolyó adóbevétel megállapítása, az adó beszedése és megőrzése az értékesítő állam feladata, az eredet szerinti adózás alapján. Az ilyen tranzakciók adókulcsa 4% akkor, amennyiben az árut az adó szempontjából regisztrált kereskedő részére értékesítik, és 10%, ha nem bejegyzett kereskedőnek vagy fogyasztónak adják el. Emellett bizonyos dokumentációs eljárásokat is teljesíteni kell, annak érdekében, hogy a társaságok bizonyítsák, hogy az árut valóban egy másik államban honos kereskedő vette meg. Ezt a folyamatot a célállam adóhatósági tisztviselői az úgynevezett „C” nyomtatvány kiadásával indítják el, amelyet aztán az adóalanyoknak a származási állam illetékes adóisztviselőjéhez kell benyújtani annak érdekében, hogy a társaság az alacsonyabb, 4%-os¹⁹⁸ adóval terhelhesse meg az árut.

Sokan azonban a jelenlegi, a származási hely szerinti adózáson alapuló rendszerben komoly akadályt látnak, amely gátolja az egységes piac kialakulását az indiai szövetségben. Megjegyzést érdemel továbbá az is, hogy India már jó ideje fontolgatja a GST rendszerre való áttérést is, tekintettel arra, hogy a jelenlegi rendszert nem találják megfelelőnek.¹⁹⁹

A fenti áttekintés alapján láthatjuk, hogy az Európai Unió kívüli, harmadik országokban is igen komplex áfa szabályozási rendszerek alakultak ki, így azok mintaként történő átvétele legalábbis kétséges lehetne.

Mindazonáltal egyes elemek, így például az indiai rendszerben alkalmazott, a szövetségi tranzakciók igazolására szolgáló dokumentumok rendszerének átvétele – ha más, például elektronikus formában is – megfontolandó lehet, minderről azonban a későbbiekben, egy, az EMCS rendszerhez²⁰⁰ hasonló rendszer esetleges kiépítésekor részletesebben is kívánok beszélni.

Megjegyzést érdemel továbbá az, hogy egyes, a fentiekben említett harmadik országok már az Európai Unióhoz hasonlóan szintén jelenleg is fontolgatják a forgalmi adózási rendszerük átalakítását, mint például India, amely a fentebb említettek szerint a GST rendszerre való áttérést

¹⁹⁸ Mahesh C. Purohit: Harmonizing Taxation of Interstate Trade under a Sub-National VAT, Lessons from International Experience in.: VAT Monitor, May/June 2002, p. 174.

¹⁹⁹

²⁰⁰ Excise Movement and Control System – Jövedéki Árumozgás és Ellenőrző Rendszer: az EU Bizottsága és a tagállamok illetékes hatóságai által működtetett uniós számítógépes rendszer, amely a jövedéki termékek adófelfüggesztés keretében történő szállítását, szállításának felügyeletét, ellenőrzését teszi lehetővé belföldi és közösségi viszonylatban is.

fontolgatja. Amennyiben azt gondolnánk azonban, hogy egy az amerikai típusú GST rendszerhez hasonló szisztéma kiépítése az Európai Unióban is célravezető lehetne, meg kell jegyeznünk, hogy az Amerikai Egyesült Államokban már szintén felmerült egyes tanulmányokban²⁰¹, sőt egyes konferenciákon is a rendszerbeli problémáikra való megoldásként egy, az európaihoz hasonló általános forgalmi adó – VAT – szisztémára való áttérés lehetősége. Ehelyütt érdemes kiemelni Itai Grinberg egy 2009. évben megrendezésre került konferenciára írt tanulmányát²⁰², melyben kifejtette, hogy a – fogyasztási adó típusú – GST rendszerhez viszonyítva az általános forgalmi adózás – VAT – rendszere képes arra, hogy az adócsalást és adóelkerülést csökkentse, az adóbeszedést növelje, emellett egy szélesebb körű adóalapot érinthet és képes szisztematikusan elkerülni a további, dömpingszerű problémákat.

Mindezek alapján tehát összefoglalóan megállapíthatjuk azt, hogy jelenleg az adócsalás és az adóelkerülés problémáinak orvoslására egy, az egyes országokban ma ismert rendszerek helyett kialakított más jellegű, új forgalmi adózási mechanizmus jelenthet megoldást az egyes uniós tagállamokon belüli áfa bevételek biztosítására.

VI.3. Az Európai Bizottság legújabb javaslatai az áfa rendszer átalakítására vonatkozóan

Amint azt a korábbiakban már említettem az Európai Bizottság (a továbbiakban: Bizottság) 2010. decemberben érkezettnek látta az időt, hogy az áfa adónem több évtizedes működését követően széles körű – mind a gazdasági élet, mind a közszféra szereplőit érintő – konzultációt indítson az áfa rendszer jövőjéről szóló *zöld könyvével*²⁰³(a továbbiakban: zöld könyv).

Az egyeztetés eredményeit a szervezet összegezte, majd 2011. decemberben közleményt – úgynevezett *fehér könyvet*²⁰⁴ (a továbbiakban: fehér könyv). – adott ki az áfa rendszer jövőjéről szóló dokumentumok alapján, a rövidtávon elérhetőnek tekintett és megvalósítani kívánt célokról.

²⁰¹ e.g., George R. Zodrow, The Sales Tax, the VAT, and Taxes in Between - or, Is the Only Good NRST a "VAT in Drag"?, 52 NAT'L TAX J. 429 (1999); Sijbren Cnossen, NRST from a VAT Perspective, in UNITED STATES TAX REFORM IN THE 21ST CENTURY (George R. Zodrow & Peter Mieszkowski, eds., 2002); George K. Yin, Dunwoody Distinguished Lecture In Law: Is The Tax System Beyond Reform?, 58 FLA. L. REV. 977, 1006–11 (2006); John L. Mikesell, The American Retail Sales Tax: Consideration on Their Structure, Operations, and Potential as a Foundation for a Federal Sales Tax, 50 NAT'L TAX J. 149 (1997).

²⁰² Itai Grinberg (Attorney-Advisor, Office of Tax Policy, U.S. Treasury Department.) Where Credit is Due: Advantages of the Credit-Invoice Method for a Partial Replacement VAT, Prepared for the American Tax Policy Institute Conference, Washington D.C., February 18-19, 2009, p.4.

²⁰³Zöld Könyv, A héa jövőjéről, Úton egy egyszerűbb, szilárdabb és hatékony héarendszer felé, COM(2010) 695 végleges

²⁰⁴Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM (2011) 851 final

A dokumentumokban körvonalazódó új áfa stratégia számos koncepcionális jogalkotási javaslatot tartalmaz, mely a Bizottság korábbi jogalkotási javaslati mentén rövid és hosszú távú célokra oszthatók, vagyis olyanokra, amelyek viszonylag gyorsan végrehajtható és olyanokra, amelyek nyilvánvalóan több időt igényelnek.

Mindezekon túlmenően a Bizottság legutóbb egy olyan átfogó, több adónemet felölelő cselekvési programot²⁰⁵ (a továbbiakban: csalás elleni új cselekvési program) is kidolgozott, aminek célja az unión belüli adócsalás és adóelkerülés elleni küzdelem, és amely a zöld könyv és a fehér könyv egyes pontjainak végrehajtására vonatkozó bizottsági szándékot is megerősíti. Mindemellett a cselekvési terv az általános forgalmi adózás területén az adminisztratív együttműködés kapcsán már elért jogszabályi vívmányoknak az áfán kívüli területekre történő kiterjesztését célozza.

A Bizottság az új megoldások keretében lényegében öt olyan témakört határoz meg – rövid és hosszú távú célként –, mely jelen dolgozat témája szempontjából relevanciával bírhat. Ezek közül a *hosszú távú célok* között említhetjük a közösségi tranzakciók uniós kezelésének átalakítására vonatkozó javaslatokat, melyek lényegében az EU-n belüli tranzakciók megadóztatásának alapelveivel foglalkoznak, valamint az adólevonáshoz való jog esetleges módosítását érintő előterjesztéseket.

A *rövid távú célkitűzések* között pedig az adózási struktúra egyszerűsítése, vagyis egy vállalkozásbarát környezet kialakítása, az egyes uniós adójogszabályok értelmezése és az adócsalás ellen új adózási jogszabályi lehetőségek kialakítása egy gyors reagálási mechanizmus keretében, valamint az áfa rendszer stabilizálása az áfa csalás elleni küzdelem hatékonyabbá tétele és új adóbeszedési mechanizmusok kialakítása révén.

Mindezek alapján először is a Bizottság *hosszú távú céljait* szeretném áttekinteni.

A hosszú távú célok tekintetében először is szükséges leszögeznünk azt, az Európai Bizottság által a zöld könyvében kifejtett tényt, hogy az Európai Unió áfa rendszere a technológiai és gazdasági környezethez viszonyítva igen lassan fejlődött. Az üzleti, 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 terhekkel foglalkozó magas szintű munkacsoport által kidolgozott terv²⁰⁶ is rámutatott arra, hogy a

²⁰⁵ A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak, Cselekvési terv az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem megerősítésére, COM(2012) 722/2

²⁰⁶ Vélemény elfogadása: 2009.5.28., <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/betterregulation/>

közösségen belüli kereskedelmet jelenleg olyan sok adminisztratív és egyéb jogalkotási tényező hátráltatja, aminek következtében a közösségben honos társaságoknak napjainkban már könnyebb harmadik országokban honos cégekkel kereskedni, mint egy más uniós tagállamban honos vállalkozással.

A Bizottság az áfa rendszer jövőjéről szóló zöld könyvében és az ahhoz kapcsolódó technikai dokumentumában ²⁰⁷ még az áfa rendszer átalakításának alternatívájaként hivatkozott az átmeneti áfa rendszer azon célkitűzésére, miszerint a határon átnyúló tranzakciók adóztatásának helye – egy végleges rendszerben – az eredet, vagyis a származási ország tagállamában kellene, hogy megvalósuljon. A dokumentum még a korábbiakban kidolgozott, az eredet szerinti adóztatásra vonatkozó alternatív megoldásokat is ismét felsorolta. Utalt így különösen a mind a termékek, mind a szolgáltatások tekintetében az eredet szerinti tagállamban való adózást javasló, 1987-es, eredeti dokumentumára, amely lényegében arra épült volna, hogy valamennyi termék és szolgáltatás az eladó tagállamában adózott volna – egyes limitált számú kivételtől eltekintve – mégpedig az eladó tagállamának adójogszabályai és adókulcsai alapján, a vonatkozó adóbevételeket pedig átirányították volna – annak beszedését követően – a fogyasztás tagállamába. (Ezt a koncepciót pedig 2008-ban ismét felvetette – a korábbiakban már ismertetett – unión belüli tranzakciókra vonatkozó 15 %-os áfa kulcs bevezetésével ötvözve).

Megemlítette továbbá a szolgáltatások és termékek származási helyén alapuló, 1996-ban bemutatott egy teljesítési helyen alapuló koncepcióját, melynek értelmében az unióban történő valamennyi eladó adóköteles ügylete egyetlen helyen adózna – tekintet nélkül a termékek útvonalára, vagy arra a tagállamra, ahol a tranzakciókat végrehajtották – mégpedig az eladó illetékessége szerinti tagállamban, mely egyaránt lehetett volna az adóalany székhelye, telephelye, vagy más megfelelő ügyintézési helye (habár ez utóbbi szempontot a Bizottság vitat tárgyává kívánta tenni).

A Bizottság ugyanakkor már ezekben az előterjesztéseiben is utalt arra, hogy az átmeneti áfa rendszert kialakítását követően az időközben elfogadott új irányelvek, amelyek bizonyos tranzakciók esetében rögzítik az adóztatás helyét²⁰⁸, egyértelműen eltávolodtak a származási hely szerinti tagállamban történő adóztatás alapelvétől, az adóztatás helyeként a fogyasztás helyét vagy azt a helyet határozva meg, ahol a fogyasztó székhellyel rendelkezik.

A fehér könyv pedig az eredet szerinti adózás alternatíváját már kategorikusan elvetette hivatkozva arra, hogy a tagállamokkal történt egyeztetések értelmében ez a megoldás belátható időn belül nem

administrative-burdens/high-level-group/index_en.htm.

²⁰⁷ SEC(2010) 1455 final, Commission Staff Working Document *Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*

²⁰⁸ Harmadik országokból uniós magánszemélyeknek elektronikus úton nyújtott szolgáltatások (2002/38/EK irányelv), gáz- és villamosenergia-ellátás (2003/92/EK irányelv), szolgáltatások nyújtása (2008/8/EK irányelv).

megvalósítható, ezért az érdekeltek elérhető megoldásként elsősorban a rendeltetési hely szerinti adóztatás elvén alapuló – megfelelően működő – rendszer bevezetését támogatják. Mindezek alapján a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy ezen, a korábbiakban megfogalmazott végső célkitűzés fenntartása már nem indokolt és annak törlését fogja javasolni.

A célország szerinti adóztatás esetén szintén több alternatíva lehet elképzelhető a jövőbeli fejlesztés irányait illetően. Ezek egy ponton azonban megegyeznek, mivel valamennyi elképzelés fő jellemzője, hogy az áfa bevétel közvetlenül a fogyasztás szerinti tagállamban keletkezne, annak nemzeti áfa kulcsainak és kivételeinek megfelelően. A célország szerinti adózásra vonatkozó javaslatait a Bizottság három nagy koncepció köré rendezte, melyek egyrészt a jelenlegi adóztatási alapelvek megtartásán, másrészt a fordított adózás hatálynak kiterjesztésén, harmadrészt pedig a tranzakciók célországban történő megadóztatásán alapulnak.

Az adózás jelenlegi alapelveinek fenntartása esetén továbbra is megmaradna az ügyletek felosztása az adóalanyok közötti (ún. business to business vagy B2B) tranzakciók, valamint a végső fogyasztónak történő (ún. business to consumer vagy B2C) tranzakciók között. A B2C-tranzakciókat ebben a modellben, illetve annak valamennyi változatában azon tagállamban adóztatnák, ahol az áru értékesítésre kerül vagy ahol az eladó székhelye található.

Az adóalanyok közötti ügyletek tekintetében azonban már eltérő megoldásokat is javasol a Bizottság, az adózás helyét a tekintetben ugyanis egyfelől a vevő tagállamában adóztatná mind a termékek, mind a szolgáltatások vonatkozásában, másfelől azonban kidolgozott egy olyan javaslatot is, amely szerint az adózás helye az áru útját követné, vagyis oda esne, ahol az áruk érkezési helye található.

Az első megoldás esetén a határon átnyúló ügyletekben mind az áruk, mind pedig a szolgáltatások vonatkozásában a célország szerinti tagállam adókulcsával és feltételei szerint történne az adóztatás, amely során a fogyasztó fizetné be az áfát az államkincstárba. Ez a rendszer a letelepedés és regisztráció jelenlegi szabályaira épülne, ezért nagyobb változtatások nélkül sor kerülhetne a bevezetésére, eltérést jelentene azonban az, hogy a Közösségen belüli termékbeszerezések tranzakciója megszűnne. Emellett a vevő áfa regisztrációs száma alapján a célországba történő értékesítés könnyebbséget jelenthetne mind a társaságok, mind az adhatóságok számára, miközben az adókulcsok harmonizációja sem lenne szükséges. Megmaradna azonban a rendszernek az a sajátossága, hogy az áruszállítást és a szolgáltatásnyújtást – attól függően, hogy belföldiek vagy Közösségen belüliek – különbözőképpen kezelik.

Ennél vélhetően az adóztatás – a jelenleginél – még komplexebb rendszerét jelentené az, ha az adózás helye az áru útját követné, vagyis oda esne, ahol az áruk érkezési helye található. Az adóalanyok ugyanis üzletpolitikai okokból, vagy annál fogva, hogy a termékek szállítását nem ők maguk, hanem a vevő szervezi gyakran nincsenek tisztában az áru pontos rendeltetési helyével (míg a vevőjük áfa számát mindig tudniuk kell, így az első koncepció ebből a szempontból megfelelőbb lehetne).

Álláspontom szerint mindkét rendszer esetén kiemelendő ugyanakkor az, hogy a határon átnyúló tranzakciók adóztatásának hiányában a jelenlegi áfa mechanizmus problémái – ideértve a hiányzó kereskedős és a körbeszámlázásos csalási konstrukciókat – lényegében továbbra is fennmaradhatnának, hiszen a határon átnyúló tevékenységek adómentessége az, ami a csalások „előre finanszírozhatóságát” leginkább támogatja.

Ez a probléma valószínűsíthetően hasonlóan fennállna a *fordított adózás teljes körű bevezetése* esetén is. A koncepció sikerét ugyan a jelenlegi átmeneti áfa rendszer keretei között igazolják lényegében a legutóbbi időkben bevezetett bizottsági javaslatok, amelyek a körbeszámlázásos áfa csalás ellen mind általános hatállyal – a gyors reagálási mechanizmus keretében -, mind egyes csalással érintett szektorokban a fordított adózás bevezetését teszik lehetővé a tagállamok számára.

A teljes körű – vagyis nem opcionális – fordított adózásra vonatkozó bizottsági javaslat szerint valamennyi Közösségen belül termékértékesítés esetén alkalmazandó lenne ez a struktúra, és amennyiben az adóalany olyan tagállamba értékesítene, ahol honossággal nem rendelkezik, akkor az egyablakos (One-Stop-Shop – OSS) rendszeren keresztül – vagyis amelyben a több tagállamban is adóköteles tevékenységet folytató adózók csupán a székhelyük szerinti tagállam adóhatóságával állnak kapcsolatban adókötelezettségeik teljesítése során – intézhetnék adókötelezettségeiket.

Teljes körű bevezetése esetén, azonban ennek a megoldásnak számos, igen hátrányos következményét is feltárták már korábbi tanulmányok.²⁰⁹ Ezek egyike az lenne, hogy a körbeszámlázásos áfa csalás egyik alapvető okára – vagyis a közösségi termékértékesítés és a közösségi termékbeszerzés két külön tranzakcióként való kezelésére – széles körben ez sem kínálna megoldást, illetve annak hatálya vélhetően az adóhatósági szempontból könnyebben kontrollálható nagyadózói körrel a – számuk és bevételeik miatt – nehezebben ellenőrizhető kiskereskedelmi szektorra tevődne át. Emellett más tanulmányok szerint az adóbevételek beszedése is veszélybe

²⁰⁹ Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive Final Report to the European Commission 20 June 2007 Order no. TAXUD/2007/DE/305

kerülne a körbeszámlázásos áfa csalásnak a kiskereskedelmi szektorra történő áttevődésével.²¹⁰ A határon átnyúló áfa csalási struktúráknak a kiskereskedelmi szektorra történő áttérjedése emellett több szempontból is káros lenne, melyre már a korábbi, 1962. évben kiadott Neumark tanulmány²¹¹ is felhívta a figyelmet. E szerint a kiskereskedelmi szektor ellenőrzése sokkal nehezebb lenne, tekintettel arra, hogy a könyvelésük és nyilvántartásaik jellemzően kevésbé pontosak, mint a nagyvállalatokéi, emellett a kis-és középvállalatokra többféle különleges adózási mód is vonatkozik, amit uniós szinten igen nehéz a határon átnyúló ellenőrzésekkor nyomon követni, valamint ebben a gazdasági szegmensben igen jellemző a társaságok megszűnése, felszámolása is, ami szintén az adóbevételek beszedését nehezíti.

Kérdésesnek mutatkozik azonban az is, hogy a harmadik modell, vagyis a *tranzakciók célországban történő megadóztatása* miként történhetne. A határon átnyúló termékek és szolgáltatások megadóztatása a Bizottság javaslata szerint azzal a következménnyel járna, hogy az ügyletekre a vevő tagállama szerinti adókulcsot és adójogszabályokat alkalmaznák. Ez a koncepció már orvosolhatná a körbeszámlázásos áfa csalások problematikáját, hiszen a közösségi tranzakciók áfa mentessége megszűnne, vagyis a továbbiakban nem lehetne „előre finanszírozni” a csalárd ügyleteket. Ennek a rendszernek azonban hátránya lenne az, hogy jelentősen megnövelné azon tranzakciók számát, amelyek esetében az adóalanyok valamely, nem a székhelyük szerinti tagállamban válnának felelőssé az áfa befizetéséért. Mindez pedig azzal a következménnyel járna, hogy szükségessé válna egy olyan jellegű, átfogó egyablakos – One-Stop-Shop – mechanizmus kialakítása, amely lehetővé tenné azt, hogy az adóalanyok a székhelyük szerinti tagállamtól eltérő országban teljesíthessék adókötelezettségeiket.

Bár a Bizottság arra is rámutatott, hogy egy ilyen változás mind a vállalkozásokra és az unión belüli pénzforgalomra igen jelentős hatással lenne, ezért –korábbi elemzések hiányában – részletes elemzést kíván végezni a szabályozás esetleges hatásai tekintetében, a vállalkozások egyes szervezeti tanulmányaikban már pozitívan nyilatkoztak egy ilyen jellegű rendszer esetleges bevezetéséről. Így kifejtették, hogy a rendszer nem csak a – jogkövető – vállalkozások számára is rendkívül hátrányos körbeszámlázásos áfa csalás megszüntetését tenné lehetővé, de jelentősen egyszerűbbé tenné a közösségi áfa adózás rendszerét, ami hozzájárulna a jogbiztonság növekedéséhez és lecsökkentené a megfelelési költségeiket. A célország szerinti adófizetési

²¹⁰ Combating Vat fraud in the EU the way forward, International VAT Association Report presented to the European Commission - March 2007

²¹¹ Report of the Fiscal and Financial Committee, EEC Commission, 1962, p. 44.

rendszerben ugyanis a társaságoknak az egyablakos ügyintézési koncepció szerint egyetlen áfa regisztrációs szám használatával, egyetlen tagállam adóhatóságával kellene kapcsolatban állniuk. Ez feltehetően még a – kisebb infrastruktúrával rendelkező – kis-és középvállalkozások számára is lehetővé tenné, hogy kilépjenek az uniós piacra²¹².

Az egyablakos mechanizmus kialakítása azonban már egy olyan széleskörű, elektronikus rendszer kiépítését is igényelné az adóhatóságok között, amelynek megvalósítása vélhetően csak hosszabb távon lenne realizálható, habár a mechanizmus – ugyan kisebb hatáskörrel – már jelenleg is működik a harmadik országban honos adóalanyok által az unió területére – nem adóalanyoknak – nyújtott elektronikus szolgáltatások tekintetében.

Álláspontom szerint az egyablakos mechanizmus hatályának kiterjesztése a célország szerinti adózás támogatására megfelelő megoldás lehetne. A technikai fejlődés nyomán ugyanis elkerülhetetlen lesz végső soron az adózási és adóbeszedési rendszerek minél szélesebb körű digitalizálása, tekintettel arra, hogy a kereskedelem is egyre jobban felgyorsult, eszközei elektronikussá váltak. Mindez azonban már átvezet minket egy olyan – a Bizottság által a rövidebb távú intézkedések között felsorolt – elektronikus adóbeszedési technikára, az úgynevezett megosztott fizetési modellre, amely ugyan egy még jelentősebb változást jelenthetne, de nézetem szerint az adócsalás elleni küzdelmet még hatékonyabban segíthetné, illetve az áfa adózást is jelentős mértékben leegyszerűsíthetné. Mindezek alapján nézetem szerint leszögezhetjük azt, hogy az áfa rendszerben a határon átnyúló ügyleteket érintő adófizetési kötelezettség, vagyis a teljesítés helyének újra definiálása az adócsalás és az adóelkerülés elleni harc egy igen jelentős lépése lehet. Egy ilyen jellegű rendszer bevezetése azonban csupán hosszabb távon – ami vélhetően több tíz évet fog jelenteni – elképzelhető és amellet az adóbeszedés hatékonyságát növelő intézkedések nélkül valószínűsíthetően nem is lenne kellőképpen célravezető. Vagyis különös jelentősége van olyan rendszerek, mechanizmusok kialakításának is, melyek az áfa beszedését rövidtávon, sőt akár már a legrövidebb – néhány éven belüli – határidőben is biztosítani tudják.

Mivel a fentiekben kifejtettek alapján a közeljövőben a Közösségen belüli ügyletek teljesítési helye tehát vélhetően egyre inkább csak a célországban történő adózás alapján lesz meghatározható, álláspontom szerint elsősorban az áfa beszedésének módjáról kell majd dönteni, arra törekedve, hogy az adókötelezettség teljesítése és a velejáró adminisztráció költségei a lehető legalacsonyabbak legyenek.

²¹² Combating Vat fraud in the EU the way forward, International VAT Association Report presented to the European Commission - March 2007, p.17.

Ezeknek a rendelkezéseknek a jelentőségét húzza alá az is, hogy a Bizottság is külön fejezetet szán a rövidebb távon bevezethető eszközöknek a fejlesztésére.

A Bizottság *rövid távú célkitűzések* kapcsán meg kell említenünk, hogy – amint azt a korábbi II. fejezet már kifejtette – a Bizottság fehér könyvében, majd legutóbbi cselekvési programjában tett javaslata alapján jogszabályjavaslatot is kidolgozott az áfa irányelv módosítására, melynek nyomán 2013. július 9-én a tanács elfogadta a *gyors reagálási mechanizmust (quick reaction mechanism – QRM)* szabályozó irányelvet. Ez az egyes adócsalással érintett szektorokban a Bizottság számára lehetővé teszi azt, hogy a tagállamok által az egyes csalással érintett szektorokban bevezetni szándékozott, a fordított adózás bevezetését érintő derogációkat gyorsított eljárásban, komitológiai ügymenetben fogadja el. A Bizottság a koncepcióra vonatkozó eredeti javaslatát a zöld könyv 5.2.2. pontjában vetette fel először. Ebben ugyanakkor rámutatott arra is, hogy a tagállamok az áfa irányelvben biztosított azon lehetősége, mely alapján egyedi eltérést kérhetnek annak érdekében, hogy egyszerűsítsék az áfabeszedési eljárást, vagy, hogy megakadályozzák az adócsalás és adóelkerülés bizonyos formáit. Maga a Bizottság is kifejtette ugyanakkor, hogy ez a fajta lehetőség végeredményben az egyes tagállamok jogszabályainak kavalkádjához vezet. E tekintetben a bevezetett gyors reagálási mechanizmus ugyan egyfajta jogszabályi egységességet céloz és előrelépést jelent, amennyiben hatásköre az adócsalással érintett szektorokban a fordított adózás bevezetésére korlátozódik, mégis elmondható az, hogy az adócsalás, vagy adóelkerülés elleni egységes fellépés továbbra sem fog létrejönni és a tagállami szabályozások között – ugyan a fordított adózás területén – továbbra is eltérések lesznek.

A jogalkotáshoz kapcsolódóan azonban egy további kérdést is érdemes áttekintenünk. A Bizottság ugyanis zöld könyvében feltette azt a kérdést is, hogy hasznos lenne-e az uniós áfa jogszabályokra vonatkozó *iránymutatások kibocsátása*, még ha az jogilag nem is lenne kötelező a tagállamokra?

Amint arra a zöld könyvre adott válaszok is rámutattak²¹³ ennek egy jó példájául szolgálhatnának az OECD által kibocsátott iránymutatások. Ugyan egyes válaszadók úgy vélték, hogy az ilyen jellegű, kötelező erővel nem bíró bizottsági állásfoglalások az egyes tagállamokban eltérő jogértelmezésekhez vezethetnének, valamint ezek korlátozhatnák az egyes tagállamok szuverenitását. Álláspontom szerint azonban az ilyen jellegű iránymutatások – lévén nem kötelező erejűek – a tagállami szuverenitást nem korlátoznák, azonban igen nagy segítséget nyújthatnának mind a jogalkotó, mind a jogalkalmazó szerveknek egyes jogértelmezési kérdések eldöntésekor,

²¹³ Summary report of the outcome of the public consultation on the Green paper on the future of VAT towards a simpler, more robust and efficient VAT system, Brussels, 2nd December 2011, taxud.c.1 (2011)1417007, p.28.

illetve a jogbiztonsághoz is hozzájárulhatnának, ekképpen pedig adott esetben még talán egyes, a tagállamok ellen indított jogsértési eljárások is elkerülhetőek lennének. E tekintetben megjegyzést érdemel továbbá az, hogy a Bizottság már jelenleg is kibocsát, habár nem hivatalos iránymutatásokat, de mégis egyfajta véleményt, mégpedig az Európai Bírósági döntésekhez kapcsolódóan (melyeket a bíróság a tapasztalatok szerint igen sokszor pozitívan figyelembe is vesz a döntései során). Emellett ki kell emelnünk továbbá, hogy a Bizottság tanácsadó szerveként már jelenleg is működik az – áfa irányelv 398. cikkelyében foglaltak alapján – az úgynevezett áfa bizottság, amely az áfa irányelvben a tagállamok számára kötelezően előírt konzultációkon kívül, az áfa körébe tartozó közösségi rendelkezések alkalmazását érintő olyan jogértelmezési kérdések vizsgálatával és e tekintetben iránymutatások kibocsátásával is foglalkozik, amelyeket a Bizottság a saját, vagy valamely tagállam kezdeményezésére terjeszt elő. Ezen bizottság iránymutatásai és állásfoglalásai ugyanakkor az Európai Bíróság korábbi döntése értelmében nem minősülnek nyilvános rendelkezéseknek, azonban az ott felmerülő problémák adott esetben már rávilágíthatnának az áfa irányelvhez kapcsolódó azon vitás kérdésekre, amelyekben a tagállamoknak és a gazdálkodó szervezeteknek további iránymutatásra lehet szüksége.

Mindezek alapján a bizottsági iránymutatások kibocsátása egyes vitás jogértelmezési kérdésekben mind a tagállamoknak, mind pedig az üzleti élet szereplőinek

Az Európai Bizottság a zöld könyvben hivatkozott, az adózási struktúra egyszerűsítésére, és egy vállalkozásbarát környezet kialakítására irányuló koncepció az Európa 2020 – „Az intelligens, fenntartható és inkluzív növekedés stratégiája” – programhoz illeszkedik, mely az egységes piac megerősítését tűzi ki célul. Ehhez kapcsolódik az a törekvés, hogy egy, a vállalkozások adminisztratív terheinek csökkentésére irányuló jogi és adózási környezet alakuljon ki. E tekintetben az áfa rendszer jövőjéről szóló fehér könyv is kiemelte, hogy a Bizottság részére készített gazdasági elemzések szerint a vállalkozások adminisztratív, megfelelési költségei magasak, a becslések szerint a befolyó áfa 2–8 %-át teszik ki. Az elemzések szerint az uniós előírásokon túlmutató nemzeti kötelezettségek megszüntetése vagy a tagállamok igazgatási eljárásaiban fennálló eltérések 10 %-os csökkentése az Unión belüli kereskedelem 2,6–3,7 %-os bővülését eredményezhetné, miközben a reál GDP 0,2–0,4 %-kal növekedhetne.

Az áfa rendszer jövőjéről szóló közlemény célkitűzései szerint egy uniós szintű – többnyelvű – a hatályos, tagállami gyakorlati áfa információkat tartalmazó *online adatbázis* kialakítása nagyban támogathatná a határon átnyúló kereskedelmet és az európai vállalatok versenyképességét. A koncepcióhoz kapcsolódó társadalmi konzultáción a válaszadó társaságok jelentős része úgy nyilatkozott, hogy az unión belüli gazdálkodás jelentős kihívást jelent számukra, mind költség,

mind adó-megfelelési – szabályozási – szempontból. Ezért egyes esetekben egyszerűbbnek mutatkozik az unión kívüli, harmadik országokkal szerződniek.²¹⁴ Egy széles körű, – a társaságok regisztrációjától a bevallásokat, a számlázást és a további speciális adókötelezettségeket érintő kérdéseket felölelő – pontos információkat tartalmazó adatbázis ugyanakkor nagymértékben elősegíthetné a társaságok adókötelezettségeinek jogszerű teljesítését és ezáltal az adóhatóságok munkáját is. Mindezek alapján már az áfa rendszer jövőjéről szóló fehér könyv is kihangsúlyozza, hogy a tagállamokban jelenleg hatályos áfa-szabályok részleteire vonatkozó pontos, megbízható és időszzerű információ elérhetősége kulcsfontosságú tényező a vállalkozások számára a szabályok betartásának elősegítése érdekében, ezért a Bizottság a tagállamok segítségével uniós online portált kíván létrehozni az általános forgalmi adóval kapcsolatos tájékoztatáshoz.

A határon átnyúló gazdálkodás, valamint az áfa regisztrációs kötelezettségek további egyszerűsödését célozza az úgynevezett *egyablakos ügyintézés koncepciója* (One-Stop-Shop – OSS). E szerint a több tagállamban is adóköteles tevékenységet folytató adózók egyetlen tagállam adóhatóságával állhatnak kapcsolatban adókötelezettségeik – így különösen adóbevallási és áfa regisztrációs kötelezettségeik - teljesítése során. Vagyis a valamely tagállamban honos adóalanyoknak a másik országban nem kell áfa regisztrációs számmal rendelkeznie és áfa bevallást benyújtania, hanem mindezt a saját székhelye szerinti tagállamból intézheti az egyablakos, one-stop-shop rendszeren keresztül. A szisztéma jelenleg a harmadik országban honos adóalanyok által az unió területére – nem adóalanyoknak – nyújtott elektronikus szolgáltatásokat érinti, 2015-től pedig ki fog terjedni a távközlési és műsorszóró szolgáltatásokra, illetve az uniós tagállamokban honos társaságokra is (az úgynevezett mini-OSS rendszer keretében).²¹⁵ A struktúra sikeres alkalmazásakor felmerülhet hatályának további – adott esetben csupán célzott, az adózók, vagy adóköteles tényállások meghatározott körét érintő – kiterjesztése is. Ennek megfelelően a Bizottság az áfa rendszer jövőjéről szóló fehér könyvében már úgy fogalmaz, hogy 2015-től előirányozza a koncepció idővel történő irányított kiszélesítését. A struktúra kialakítása különösen a – fentebb már hivatkozott – célszág szerinti adózás bevezetése esetén bír majd különös jelentőséggel, mint egy, a tagállamok közötti adóbevételek elosztását lehetővé tevő klíring mechanizmus.

Ugyan az *adóigazgatás kérdései* a tagállamok saját, nemzeti hatáskörébe tartoznak, ahol a szuverenitás elve érvényesül, az új célkitűzések között jelenik meg bizonyos uniós közös

²¹⁴ Summary report of the outcome of the public consultation on the Green paper on the future of VAT towards a simpler, more robust and efficient VAT system, Brussels, 2nd December 2011, taxud.c.1 (2011)1417007, p.42.

²¹⁵ Szintén egyfajta egyablakos koncepció került bevezetésre 2010-ben, a valamely tagállamban nem honos uniós adóalanyok áfa visszatérítésére vonatkozóan.

gyakorlatok kialakítása. Az egyes – adóigazgatási jellegű – adókötelezettségek egyszerűsítése körében, 2013-ra a Bizottság javaslatot kíván előterjeszteni egy valamennyi hivatalos nyelven rendelkezésre álló egységesített áfa bevallásra vonatkozóan. Egy egységesített bevallási forma ugyanis a korábbiakban már hivatkozott Stoiber jelentés szerint a vállalkozások számára szintén igen jelentős segítséget jelentene a határon átnyúló kereskedelmet érintő adminisztrációs terhek csökkentésében. Emellett szükségesnek lát bizonyos fokú közelítést egyes – az adóalanyok regisztrációjára, a számlázásra, az adómentesség igazolásra, valamint a fordított adózásra vonatkozó – áfa szabályok gyakorlati alkalmazását illetően. A fenti javaslatok közül nézetem szerint az áfa bevallások egységesítése jelenti majd a Bizottság számára a legnagyobb kihívást, az ugyanis feltételezné az egyes tagállamok áfa kulcsainak bizonyos fokú harmonizációját is, annak hiányában ugyanis igen nehéz lenne annyi sort feltüntetni egy uniós adóbevallásban ahány féle adókulcs és kedvezményes kulcs az egyes tagállamokban létezik. A közös áfa bevallás kialakításának létjogosultságát még inkább megkérdőjelezi az áfa rendszer jelenleg zajló, a határon átnyúló adófizetési kötelezettséget érintő teljes átalakítása. Ebben a helyzetben ugyanis vagy szükséges lenne megvárni a határon átnyúló tranzakciók adómentességéről, vagy megadóztatásáról zajló egyeztetések végét, vagy egy olyannyira általános – mind a jelenlegi, mind a jövőbeli rendszer követelményeinek vélhetően megfelelő – bevallási sémát kellene kidolgozni, ami a benne foglalt adatok igen általános jellege folytán az adóhatóságok számára történő információközlés relevanciáját is megkérdőjelezhetné. Mindazonáltal a további, a bizottsági javaslatban megjelölt adóigazgatási célkitűzések már nagyobb sikerrel kecsegtethetnek, főként abban az esetben, ha az mindenekelőtt az egyes tagállami legjobb gyakorlatok megosztására fókuszál majd.

A Bizottságnak az *adóigazgatás területét* érintő minél szélesebb körű beavatkozását jelzi továbbá, hogy az áfa rendszer jövőjéről szóló zöld könyvben első ízben emeli ki azt, hogy a csalás elleni intézkedések sikere közvetlenül függ az egyes adóhatóságok igazgatási tevékenységétől. Mindezek alapján pedig uniós szintű mutatószámokat kíván kidolgozni, amelyek segítségével az egyes tagállamok adóhatóságai összehasonlítható módon át tudják majd tekinteni teljesítményüket a jövőben. A mutatószámokra vonatkozó javaslatát – az évenkénti jelentési kötelezettségének megfelelően – az áfa nyilvántartásra és ellenőrzésre alkalmazott eljárásokról szóló következő jelentésében fogja előterjeszteni.

Ez a javaslat a Bizottság korábbi indítványaihoz viszonyítva merőben újszerű nem csak abban a tekintetben, hogy külön az egyes tagállamok teljesítményének összehasonlítására szolgáló mutatószámot kíván kidolgozni a szervezet, de abban a tekintetben is, hogy figyelmét kifejezetten az adóhatóságok felé fordítja. Egyebekben a zöld könyvnek általánosságban véve is különös

jellemzője az, hogy a Bizottság minél szélesebb körben kíván az egyes tagállami adóhatóságokkal is közvetlen kapcsolatba kerülni és egyértelműen megnöveli az adóhatóságok tevékenységét érintő egyeztető fórumok számát. Igaz ugyan, hogy mindezzel egyidőben a Bizottság a vállalkozások képviselőivel való egyeztető fórumok számát is megemelni látszik.

Megjegyzést érdemel továbbá, hogy az áfa rendszer stabilizálása tekintetében az úgynevezett nem kötelező jellegű adóigazgatási eszközöknek is kiemelt szerepet tulajdonít az Európai Bizottság, különös tekintettel az adócsalás elleni küzdelem eszközeire. Az adóvisszaélések elleni hatékonyabb fellépés ugyanis feltételezi egyfelől az adóhatóságok közötti információáramlás gyorsítását, az automatikus információcsere további fejlesztését, annak érdekében, hogy végső soron, mint európai adóhatóságok egységesen jelenhessenek meg.

Ehelyütt ismételtén vissza kell utalnunk az Európai Bizottság által 2008-ban kidolgozott, az áfa csalás elleni rövid távú cselekvési tervre²¹⁶. Az intézkedéscsomag egyik eredményeként, az áfa területet érintő adminisztratív együttműködésről szóló tanácsi rendelet²¹⁷ elfogadásával jött létre az úgynevezett Eurofisc rendszer. Az új jogintézmény – a korábbi Eurocanet²¹⁸ és Autocanet rendszerek tapasztalatait felhasználva – a határon átnyúló áfacsalás elleni küzdelem érdekében a tagállamok adóhivatalai közötti gyors információcserét célzó, decentralizált formában működő előrejelzési és gyors reagálású együttműködési formaként alakult ki. A rendszer további fejlesztési irányaként jelöli ki a bizottsági zöld könyvben kifejtett új áfa koncepció egy olyan, tagállami szakértőkből álló, uniós szintű ellenőrzési csoport kialakítását, mely a jövőben közösen léphetne fel a határon átnyúló visszaélések esetén.

Az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem megerősítéséről szóló bizottsági cselekvési terv pedig az adminisztratív együttműködésről szóló tanácsi rendeletre hivatkozva a közös ellenőrzési csoport mellett a külföldi tisztviselők ellenőrzés során való jelenlétének támogatását is célul tűzi ki. E tekintetben a Bizottság kifejti, hogy a lehetséges jövőbeli közös ellenőrzések előkészítése érdekében alapvető fontosságú, hogy a tagállamok lehető legszélesebb körben alkalmazzák a meglévő jogi rendelkezéseket az egyidejű – úgynevezett multilaterális – ellenőrzések megszervezése, valamint a külföldi tisztviselők adóhatóságnál és a közigazgatási vizsgálatok során való jelenlétének elősegítése érdekében. Ezen eszközök alkalmazásának megerősítését pedig az Eurofisc rendszer keretében végzett elemzéseknek is segítenie kell.

²¹⁶ COM 2008 (807) final

²¹⁷ Az Európai Bizottság 904/2010 számú tanácsi rendelete a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről, 33.cikk., p.8.

²¹⁸ Az egyes uniós tagállamok adóhivatalai között az adócsalás ellen kialakított, célzott információáramláson alapuló centralizált, multilaterális együttműködés forma.

Álláspontom szerint az Eurofisc keretében egy olyan új pillér kialakítása, amely kifejezetten a több tagállamra kiterjedő hatályú ellenőrzéseket támogatná, adott esetben szintén elősegíthetné a határon átnyúló adócsalás elleni fellépés eredményességét. Hasonlóan üdvözlendő véleményem szerint a Bizottság azon kezdeményezése, amely az Eurofisc rendszer keretében egy tagállami szakértőkből álló, uniós szintű ellenőrzési csoport kialakítását célozza. Egy ilyen ellenőrzési csoport kialakítása a határon átnyúló ellenőrzések hatékonyságát tovább fokozhatná és ezáltal az adócsalás elleni fellépést tovább segíthetné.

Emellett a bizottsági zöld könyv szerint kiemelt fejlesztési cél a tagállamok áfacsalás elleni küzdelemre vonatkozó sikeres módszereinek, legjobb gyakorlatainak megosztása, különös tekintettel az Eurofisc rendszer új csalási trendeket megfigyelő pillérére. Mindez az áfa csalás elleni küzdelemben, rövid távon igen jelentős segítséget jelenthet a tagállamok számára, különösen addig, amíg a Bizottságnak az áfa rendszer átalakítására vonatkozó döntései hatályba nem lépnek

Szintén a cselekvési terv fogalmazta meg elsőként azt a javaslatot, amit a szervezet 2012-re már célkitűzésként határozott meg, és amely egy *háromoldalú, állandó, uniós áfa fórum kialakítását* tervezte az adóhatóságok, a Bizottság, illetve a vállalkozások képviselőivel. Itt az érdekeltek – hasonlóan a korábban a transzferár területen már működő nemzetközi gyakorlathoz – rendszeres jelleggel folytathatnak eszmecserét az áfa adózás gyakorlati kérdéseiről. Egy ilyen rendszer különösen az egyes határon átnyúló, gyakorlati adózási problémák elemzésekor jelenthet segítséget. Végző soron pedig – a tagállamok legjobb gyakorlatainak meghatározása révén – hozzájárulhat az áfa adózás egyszerűsödéséhez és a csalás elleni hatékonyabb fellépéshez. Ezt a célkitűzést a fehér könyv is tartalmazta, mint az adóhatóságok és a – jogkövető – vállalkozások közötti párbeszéd eszközét. Mindezek nyomán jelen dolgozat keltekor már megállapítható, hogy a Bizottság határozata²¹⁹ alapján Európai Unió szinten egy ilyen jellegű platform a – jogkövető – társaságok és érdekképviseleti szerveik, valamint az érdeklődő adóhatóságok részvételével már meg is alakult Unió Áfa Fórum²²⁰ néven. A Bizottság indokolása szerint a közös platform célja, az egyes tagállami adóhatóságok és az üzleti életképviselői közötti, önkéntes alapon történő informális párbeszéd, a határon átnyúló általános forgalmi adózás technikai, gyakorlati problémáit érintő egyes

²¹⁹ Commission Decision of 3 July 2012 setting up the EU VAT forum (2012/C 198/05) OJ 2-198/4, 6.7.2012
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:198:0004:0006:EN:PDF>

²²⁰ EU VAT Forum

kérdésekről.²²¹ A közös párbeszédnek jelenleg azonban még mindig csak a kezdeti lépésről beszélhetünk, tekintettel arra, hogy a munkacsoportnak eddig csupán néhány bevezető ülése volt.

Már a Bizottság – a korábbiakban hivatkozott, az áfa csalás elleni rövid távú cselekvési tervet kidolgozó – 2008-as kommunikációja is utalt arra, hogy a jogellenes magatartással szembeni fellépés jegyében egyes tagállamokban új kezdeményezések indultak el *a – jogkövető – társaságok és az adóhatóságok közötti együttműködési formák kialakítására*²²². Az áfa rendszer jövőjéről szóló zöld könyv az adóhatóságok erőforrásainak hatékonyabb hasznosítását elősegítő eszközként szintén megemlíti ennek a megoldásnak az uniós szintű kidolgozását. Emellett a fehér könyvében is ismételten kiemelte, hogy véleménye szerint az uniós szinten nem kötelező jellegű – adóigazgatási – szabályozást is ígéretes eszköznek tekinti az áfa-csalások elleni küzdelemben. Ezért ösztönözni kívánja a tagállamokat arra, hogy a vállalkozásokkal fenntartott kapcsolataikat javítsák, melyre vonatkozóan egy külön uniós szintű áfa fórumot is ki kíván alakítani, mely a fenti pontban kifejtettek alapján, a Bizottság döntése nyomán már meg is alakult.

Az együttműködésre épülő módszer alapjait az adóhatóságok és a vállalkozások között létrejött megállapodásokon alapuló, a társaságok önkéntes megfeleléséről szóló úgynevezett partnerségi koncepció adhatná. Ilyen megoldások – különböző formában – már több tagállamban léteznek, az adóhatóságok számára az effektív adóbeszedést, míg a vállalkozások számára az adminisztrációs terhek bizonyos fokú csökkentését célozva.

Álláspontom szerint ez a megoldás különös jelentőséggel bírhat az adócsalás elleni küzdelemben valamennyi tagállam számára, mely az adócsalás elleni küzdelem egyik legrövidebb határidőn belül megvalósítható koncepcióját jelentheti. Amint ugyanis arra egyes szerzők rámutattak, bár az ellenőrzés fogalmilag első olvasatra csak az utólagos (poszteriori) ellenőrzés tartozna, mivel a tények vagy azok elmaradása megelőzik az ellenőrzést, mégis egyre nagyobb jelentősége van – és főként az európai unióban – az előzetes (a priori) ellenőrzésnek is.²²³ Ezért szükségesnek látom annak részletesebb tanulmányozását, illetve bemutatását is, különös tekintettel arra, hogy az együttműködési koncepciónak mind az unión kívül, ahonnan a megoldás ered, mind azokon az unió tagállamokon belül, ahol ezt alkalmazzák, országonként eltérő megoldások alakultak ki, melyeket érdemes röviden áttekintenünk, mint már jelenleg is létező legjobb gyakorlatokat.

²²¹European Commission, DG TAXUD, Unit C4, Tax administration and fight against tax fraud: EU VAT Forum, Minutes of meeting, 15 JANUARY 2013, Brussels, 7 February 2013

²²² Az úgynevezett horizontális ellenőrzés (horizontal monitoring) koncepciója.

²²³Erdős Éva: A pénzügyi ellenőrzés rendszere az Európai Unióban in: Az Európai Csalás Elleni Hivatal (OLAF) az Európai Unió bünygyi együttműködési rendszerében KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó, 2005. Budapest p.68.

1. Az amerikai gyakorlat: Az adófizetők bevonása az auditálás folyamatába, a fizetendő adók meghatározása audit előtt, partnerség az adóalanyok és a hatóságok között

Az Egyesült Államokban a 2002. évi Sarbanes – Oxley törvény vezette be az adóhatóságok és a vállalkozások közötti az együttműködésen alapuló ellenőrzési koncepciót. Az amerikai modell alapját az adja, hogy az adóhatóságok és az adófizetők közös aggodalma az, hogy az adminisztráció és az adóteljesítés költségei megnöttek a legutóbbi időkben. Ezért az Egyesült Államokban egy új rendszert dolgoztak ki, amely az adófizetők és az adóhatóságok szoros együttműködésére épül az adóbevallások benyújtása előtt és után.

Ez a konstrukció az amerikai tapasztalatok szerint mindkét oldalon határozottan csökkentette a költségeket, az *önkéntes adóellenőrzési megállapodások* és az *önkéntes adóteljesítési megállapodások* pedig jelentősen megnövelték az önkéntes adófizetői hajlandóságot.

a) Az *Önkéntes Adóteljesítési Megállapodás* (Managed Compliance Agreement, a továbbiakban: MCA) olyan szerződés, amely valamely amerikai szövetségi állam adóhivatala és adófizetője között jön létre, és amely lehetővé teszi, hogy az utóbbi egyszerűsített eljárás keretében számítsa ki és fizesse meg az állami/tartományi vagy a szövetségi fogyasztási adóját. Az MCA konstrukció lényege, hogy a vevő közvetlenül az adóhatóságnak, nem pedig a neki szállító feleknek fizeti meg az egyes beszerzéseire kirótt adót. Az MCA hatálya alatt a fizetendő adót a felek megállapodása szerint az összbeszerzésre számított adókulcs vagy arányszám határozza meg. Az alkalmazandó adókulcsot vagy arányszámot az adózó korábbi beszerzéseinek elemzésével állapítják meg, egy, a működés szempontjából reprezentatívnak tekinthető időszakot alapul véve. Az amerikai tapasztalatok szerint a bázisidőszak megfelelő elemzésével, az MCA keretében megközelítő pontossággal ugyanakkora adókötelezettség adódik, mintha azt ügyletenként számolnák, feltéve, hogy az összes többi lényeges tényező változatlan marad. Az MCA keretében megvalósuló ellenőrzések jellemzője, hogy az adóhatóságok nem azt vizsgálják, hogy az adót ügyletenként túl- vagy alulfizették-e, hanem azt, hogy az adófizető megfelelt-e a megállapodás előírásainak.

Egy ehhez hasonló rendszer álláspontom szerint az EU-ban feltehetően olyan tagországokban működne jobban, ahol viszonylag ritka az adócsalás. Közigazgatásilag bizonyára időigényes lenne a modell bevezetése, de az amerikai tapasztalatok szerint egy-két éven belül jelentős eredményeket lehetne elérni vele.

Azokban a tagállamokban, ahol az adócsalás gyakoribb, a modellt más módon működtetve lehetne átvenni, mégpedig olyan formában, amint az néhány amerikai államban már bevált. Ezekben az államokban megkövetelik, hogy az MCA szerződés megkötése esetén az adóalanyok *számítógépes*

ellenőrzési rendszereket alkalmazzanak. Az MCA szerződés megkötésének feltétele az, hogy az adózó rendszere hozzá tudjon férni az adófizető könyvelési és nyilvántartási adataihoz, megfelelő módon ki tudja számolni az adóalapot és meg tudja állapítani, hogy az adófizető megfelel-e az MCA feltételeinek. Az így lefolytatott ellenőrzést dokumentálni kell, eredményét meg kell őrizni, hogy az adóhatóság kérésére bármikor bemutatható legyen. Az adózás arányszámának kiszámításához megállapítják az bázisidőszakban történt adóköteles beszerzéseknek az összbeszerzéshez viszonyított arányát. Az alkalmazandó adókulcs kiszámítása pedig úgy történik, hogy kiszámolják az adózó beszerzéseinek arányát az összbeszerzésekhez képest, majd ezt megszorozzák a törvényben előírt adókulccsal.

Az MCA elve az uniós áfa-rendszer jövőbeni fejlesztéséhez is alapul szolgálhat a későbbiekben. Az új struktúrában a vevő – és nem az eladó – az adót közvetlenül az adóhatóságnak fizethetné be bizonyos meghatározott kategóriába tartozó vásárlásai után, és nem az áru szolgáltatójának, aki így nettó összeget kapna a vevőtől. Az MCA konstrukció ezen elméleti alapjait – a későbbiekben tárgyalandó – a bizottság zöld könyvében említett megosztott fizetési modell tartalmazza, habár az nem szerződéses, hanem kötelező alapon működne az uniós javaslat szerint.

Megjegyzést érdemel továbbá az, hogy a fenti MCA konstrukció második változata egyes elemeiben az Európai Bizottságnak az áfa rendszer jövőjéről szóló zöld könyvében foglalt – a későbbiekben tárgyalandó –, illetve az OECD által javasolt adattárház-modellre vonatkozó javaslatának felel meg, melyek azonban nem indítványozzák az összbeszerzésre számított adókulcs vagy arányszám használatát.

b) Az *Önkéntes Adóellenőrzési Megállapodás* (Managed audit agreement, a továbbiakban: MAA) keretében az adófizető saját maga végzi el könyveinek, nyilvántartásának vizsgálatát, az adóhivatal által meghatározott eljárás szerint. Az önkéntes adóellenőrzés az adóhivatal vezette hagyományos helyszíni audit egy változata, amelyben az adófizető adózási célú önellenőrzést végez, jóllehet az adóhivatal felügyelete mellett. Egy adóellenőr irányításával az MAA-t vállaló adóalany áttekinti nyilvántartásait, és eldönti, teljesítette-e minden kötelezettségét az állami, vagy a szövetségi fogyasztási adó fizetési kötelezettségei tekintetében. Az önellenőrzés tárgya lehet mindössze egy kiválasztott, reprezentatív minta az adófizető beszerzéseiből és értékesítéseiből, de az audit kiterjedhet akár az auditálási időszak minden egyes ügyletére is. Az önkéntes adóellenőrzés ezáltal átveszi az adóhivatal szakemberei által lefolytatott hagyományos vizsgálatok helyét.

Az MAA keretében az adóhatóság egy méltányos időkeretet biztosít az adófizetőnek, amelyen belül annak le kell bonyolítania a vizsgálatot. Az irányított önellenőrzésért cserébe, az adóhatóság

többszörre elengedi az adófizetőre kirótt bírságokat, és az ellenőrzésből eredő késedelmi kamat részét vagy egészét. Az önellenőrzés lehetővé teszi, hogy az adófizető irányítsa a folyamatot, így rövidebb idő alatt képes elvégezni az auditot. A hagyományos vizsgálatokhoz képest az MAA keretében lebonyolított audit időt és munkaerőt takarít meg az adóhivatalnak is.

A fentiek alapján tehát megállapíthatjuk, hogy míg az MAA a múltbéli adóbevallási időszakokban lebonyolított ügyletekre összpontosítanak, amivel a hagyományos adóellenőrzések mintáját követik, addig az MCA a jövőbeni adókötelezettségekre fókuszál.

Ugyanakkor mind az MCA mind az MAA lehetővé teszi, hogy a társaságok könnyebben megfeleljenek az állam adótörvényeinek, következetesen és nagyobb biztonsággal állapítsák meg saját adókötelezettségeit, miközben ugyanígy tud eljárni az adóhatóság is, amikor a vállalkozás adatait értékeli.

Az ilyen programban részt vevő adófizetőnek továbbá alkalma nyílik egy kölcsönös bizalom alapuló, jó kapcsolatot kialakítani az adóhatósággal. Az adóhatóság pedig ilyen módon, hosszú távon az adófizetők ellenőrzésével összefüggő költségeit is le tudja csökkenteni, mivel így szükségtelenné válik az adóalany nyilvántartásának, könyveinek részletes vizsgálata. Így az adóhatóság más adófizetőkre csoportosíthatja át ellenőrzési kapacitásait. Mindemellett szükséges határozni azokat a megfelelési feltételeket, amelyek teljesülése mellett az adóalanyok ilyen jellegű szerződést köthetnek. Az amerikai adóhatóság például csak olyan adófizetőket enged be az MCA körébe, akiknek jogkövetőnek minősülnek, vagyis tiszta üzleti és adózói múltjuk van, megfelelő könyvviteli és nyilvántartási eljárásokkal rendelkeznek, előéletükben nem szerepel csődeljárási kérelem vagy bűnügyi nyomozás.²²⁴

Mindezek a megoldások tehát, különös tekintettel az MCA számítógéppel támogatott változatára és az MAA-ra az Európai Unión belül is hasznosíthatóak lennének. Megjegyzést érdemel azonban, hogy egyes uniós tagállamok, ha nem is pontosan ebben a formában, de hasonló elgondolás mentén kialakított rendszereket már ma is alkalmaznak, melyet a későbbiekben részletesebben is ismertetek majd.

²²⁴ Dr Robert F. van Brederode: The Enforcement of Tax Compliance in the United States through Public-Private Contracts, in: Int. VAT Mon. January/February 2008 p. 29.

2. A kanadai rendszer: az adózási nemteljesítés önkéntes felfedése (VDP = voluntary disclosure of non-compliance programme)

Az adózási nemteljesítés önkéntes felfedésén (VDP = voluntary disclosure of non-compliance programme, a továbbiakban: VDP) alapuló rendszer azáltal segíti elő a kanadai adótörvények betartását, hogy arra bátorítja az adófizetőket, önként vállalják, és tegyék jóvá a kanadai adóhatósággal szembeni mulasztásaikat. A programban résztvevő adóalanyok, akik érvényes módon felfedik a mulasztást, késedelmi kamattal terheltlen meg kell, hogy fizessék az elmaradt adót, azonban mentesülnek a bírság vagy a jogi eljárás alól, amelynek egyebekben az adótörvények értelmében ki lennének téve. A VDP azonban magától értetődően nem azokat az adófizetőket kívánja támogatni, akik adókötelezettségeiket szándékosan kerülik el.

Ahhoz, hogy az adóalany mentesüljön a bírság és a jogi eljárás alól bizonyos, az adóhatóság által meghatározott feltételeknek teljesülniük kell, így annak, hogy az adóalany:

- nem teljesítette a rá vonatkozó jogszabályi kötelezettségeket,
- nem vallotta be adóköteles jövedelmet,
- el nem számolható költségeket tüntetett fel az adóbevallásában,
- nem szerepeltetett adóbevallásában valamely – GST/HST – forgalmi adó összeget (amely lehet akár eltitkolt adókötelezettség, akár jogosulatlan adó-visszaigénylés vagy adókedvezmény, illetve meg nem fizetett adó vagy valamely korábbi adóbevallási időszakban befizetni elmulasztott adó),
- nem tett eleget az adóhatóság informálására vonatkozó adókötelezettségének, vagy nem vallott be valamely külföldről származó, de Kanadában adóköteles jövedelmet.²²⁵

A kanadai adóhatóság a nyilatkozat megtételére vonatkozóan kétféle eljárást dolgozott ki, a „nevesített eljárást”, amelynek során az adóalany a nevének feltüntetésével nyújtja be a mulasztást beismerő dokumentumot és az „anonim” eljárást, melyet azon adóalanyok választhatják, akik még nem biztosak benne, hogy végig szeretnék-e csinálni a programot, és csupán azért folyamodnak az adóhatósághoz, hogy helyzetük előzetes, név nélküli megítélése után ezt eldönthessék.

Az adóhatóság azonban természetesen csak abban az esetben hozhat végső döntést valamely adóalany ügyében, ha az megnevezte magát, és a mulasztás összes konkrét körülményét ismertette az adóhatósággal.

Bizonyos feltételeknek azonban minden esetben teljesülniük kell ahhoz, hogy a mulasztás felfedését célzó beadvány érvényes legyen:

²²⁵ <http://www.ird.govt.nz/gst>

- az adóalanynak önként kell vállalnia a programból fakadó jogi következmények végrehajtását,
- teljes, hiánytalan és pontos tényekkel kell dokumentálnia a mulasztását,
- a mulasztás felfedésének valamiféle büntetést kell maga után vonnia – így például a késedelmes beadás, az adófizetés elmulasztásának jogkövetkezményét -, hiszen a társaság nem teljesítette az adókötelességét,
- végül legalább egy évnek el kell telnie a mulasztás és a beadvány időpontja között, mivel ellenkező esetben az utóbbi csak egy korábban benyújtott adóbevallás kijavítását szolgálhatja

A programban részt vevő adóalanyoknak a későbbiekben is jogkövetően kell eljárniuk és együtt kell működniük az adóhatósággal. Általánosságban elmondható az, hogy a vállalkozások csak egyszer élhetnek a VDP nyújtotta előnyökkel. A kanadai adóhatóság csupán akkor veheti fontolóra másodszor is ugyanannak az adóalanyon a mulasztásra vonatkozó önkéntes beismerését, ha a második nyilatkozat megtétele az adóalanyon kívül álló okokból vált szükségessé.

A társaságok által benyújtott kérelmek elbírálása végén, amennyiben az eljárás azzal a döntéssel zárul, hogy a nyilatkozat érvényességi feltételei közül valamelyik nem teljesült, akkor az adóhatóság írásban a következőkre hívja fel az adóalany figyelmét:

- a mulasztás felfedésére irányuló nyilatkozat elutasításra került,
- lehetséges, hogy a beadványban felfedett információ az adóhatóság egy másik programjának hatáskörébe tartozik,
- az cég által ismertetett információ adó kivetését vagy újra kivetését vonhatja maga után,
- az adóhatóság bírságot és kamatot szab ki, illetve
- bizonyos körülmények fennállása esetén nyomozás, majd peres eljárás indulhat.

Valamennyi esetben azonban biztosított az eljárással szembeni bírósági felülvizsgálat lehetősége.

A fentiekben ismertetett modellre vonatkozóan ajánlás az európai bizottsági gyakorlatban nem jellemző, az elsősorban az **OECD joggyakorlatára** vezethető vissza.

Az OECD ugyanis már 2006-ban elkezdett egy olyan programot, ami – akkor még elsősorban a nagy adózókra fókuszálva – azt vizsgálta, hogy milyen keretek közt valósulhat meg a jogellenes cselekmények önkéntes felfedése akkor, ha a múltban elkövetett, belföldi, vagy külföldi offshore mulasztásokról van szó.

Az OECD munkacsoportja szemügyre vette azon adóalanyokat is, akik külföldi, vagy offshore bankszámlákat használnak, vagy más, offshore szerveződések és/vagy hazai konstrukciók révén valósítanak meg adócsalást. A szervezet megállapította azt is, hogy az adóhatóságok egyre mélyrehatóbban és egyre sikeresebben vizsgálják azokat az ügyleteket, amelyekben offshore

bankszámlák és/vagy pénzügyi konstrukciók vesznek részt, ezért feltehetően egyre több adófizető mutat majd hajlandóságot arra, hogy múltbeli mulasztásait föltárva a székhelye szerinti adóhatóság elé lépjen. Az OECD ugyanakkor rámutatott arra is, hogy a programból szükségesnek látja azon adóalanyok kizárását, akik adócsalást valósítanak meg.²²⁶

Emellett az OECD 2008-ban egy olyan rendszert is kidolgozott, amelynek célja az volt, hogy elősegítse a vállalkozói és a közszféra adminisztrációjának partneri együttműködését a nagyobb vagyonnal rendelkező magánszemélyek és társaságok (high net worth individuals) tekintetében.

A dokumentum szerint az együttműködés célja a vállalkozások és a hatóságok tehermentesítése, valamint mindkét fél hatékonyabb működésének biztosítása lenne.²²⁷

Emellett szintén 2008-ban dolgozta ki az OECD az adóhatóságok és a társaságok közötti kiterjesztett együttműködésen alapuló új koncepcióját, mely azon országok tapasztalatain alapult, akik ilyen modelleket már alkalmaztak. A módszer lényegét a szervezet úgy határozta meg, hogy az a felek céljainak és törekvéseinek közös megértésén, a felek közötti kölcsönös bizalom kialakításán alapul, valamint olyan technikák és eszközök kialakításán, amelyek a felek közötti együttműködést a legjobban szolgálják.²²⁸

A fenti rendszerek, habár az amerikai modellben ismertetett eszközöknél némiképp enyhébb szabályokat alkalmaznak, szintén lehetővé teheti azt, hogy az adófizetők jobban megfeleljenek államuk adótörvényeinek, és jobb kapcsolatot épüljön ki az adóhatóság és az adótörvényeket betartani igyekvő adófizetők között.

Az adóhatóságok és a vállalkozások közötti, együttműködésen alapuló programok azonban Európában is kialakultak.

3. A holland horizontális ellenőrzésen alapuló együttműködés

Az első európai modellnek a *Hollandiában kialakult együttműködési koncepciót* tekinthetjük, melyet az adóalanyokkal történő, kölcsönös bizalmon és átláthatóságon alapuló, konstruktív együttműködési stratégiaként dolgoztak ki.

²²⁶ OECD Guidance on Tax Compliance for Business and Accounting Software

²²⁷ OECD Working Paper on High Net Worth Individuals, Discussion Paper for Public Comment 30 October- 31 December 2008

²²⁸ OECD Tax Intermediaries Study, Working Paper 6 – The Enhanced Relationship

Az együttműködés formájaként a tagállamban a horizontális ellenőrzést (horizontal monitoring) alakították ki, mely – az áfa adónem mellett – a Hollandiában kivetett valamennyi központi adónemre, azok beszedésére és – ahol releváns – az adó visszatérítésére vonatkozik.

A koncepcióban a holland adóhivatal célja az, hogy elősegítse az adóalanyok adó, vám és egyéb bevételi szabályoknak való megfelelését. A holland rendszert szintén az OECD által kidolgozott normák szerint alakították ki, mely így az alábbi kötelezettségek teljesítésén alapul:

- bizonyítható regisztráció adóalanyként,
- határidőben benyújtott adóbevallás,
- megfelelő és teljes körű adóbevallás,
- határidőben megfizetett, a bevallásban megjelölt adóösszeg.

A holland horizontális ellenőrzés során a társaság kifejezi abbéli szándékát, hogy transzparensten kíván eljárni bizonyos – anyagi jellegű – adózási kérdéseket illetően, melyekben előzetes egyeztetésre törekszik az adóhivatallal. A horizontális ellenőrzési koncepción alapuló együttműködést a holland adóhivatal a nagy-, illetve a közép vállalatokkal megkötött, úgynevezett egyéni megfelelési megállapodások révén alakítja ki. Ezzel szemben a kisvállalkozásokat érintő – az adóhivatalnál jelenleg még kísérleti fázisban lévő – együttműködést a könyvelő, és adótanácsadó cégek közvetítésével kívánja majd megvalósítani, ezek kialakítása jelen dolgozat keltének időpontjában is éppen folyamatban van. A hivatal jogérvényesítési eljárásának kiindulópontjaként a kölcsönös bizalom szolgál. Ezért abban az esetben, ha a társaság ezzel visszaél, a hatóság válasza az ellenőrzések szigorítása és az erőteljesebb fellépés lesz.

A horizontális monitoring rendszer a jogszerű adóbevallások koncepcióján alapul, így különös hangsúlyt fektet a felek közös erőfeszítéseire a társaságok megfelelő adóbevallásainak elkészítése érdekében.

Az egyéniesített eljárás alapját az adóalany profil, az egyes adózókra vonatkozó kockázati elemek feltérképezése és az egyéniesített ellenőrzési megközelítés adja. Az adóalany profil kialakítása keretében az adóhivatal a társasággal megbeszélést tart, illetve áttekinti az adóalany jellemzőit – valamennyi adónemet érintően – és a szervezet összetételét. Az áttekintés alkalmat teremthet a hiányosságok pótlására, a vállalkozás adómoráljára és jogkövető magatartására vonatkozó információk összegyűjtésére, végső soron pedig a horizontális ellenőrzés lehetőségének felmérésére.

A társaságnak ezt követően ki kell alakítania, illetve – az adóhatóság iránymutatásai alapján – adaptálnia kell a már meglévő belső ellenőrzési rendszereit. Ezek megfelelő színvonaláért –

beleértve a kockázatkezelési és adózási rendszereket is – a vállalkozás felel, akinek törekednie kell a rendszerek további, folyamatos fejlesztésére is. Az adóhatóság ugyanakkor aktívan segíti a vállalkozásokat e tevékenységük során, tapasztalatokat cserél, megvitatja a vonatkozó megállapításokat. Tájékoztatja továbbá a társaságot arról, hogy a kapott információkat miként használja fel az egyéniesített ellenőrzési struktúra kialakításához.

A holland adóhatóság ezt követően a szervezet specifikus tulajdonságainak megfelelően alakítja ki a vállalkozásra szabott, egyéniesített ellenőrzési stratégiáját, melynek révén biztosítható, hogy a társaság jogszerűen teljesítse adóbevallási kötelezettségeit. Kialakítja továbbá az úgynevezett stratégiai felülvizsgálati tervet mind rövid, mind hosszú – 5 éves – távra vonatkozóan. Tekintettel azonban arra, hogy a szervezet adómorálja és belső ellenőrzési rendszere változhat, a stratégiát folyamatosan adaptálnunk kell a hatályos adóalany profilra vonatkozóan.

A nagy-, és középvállalatokkal kötendő együttműködési megállapodásokhoz az adóhivatal formanyomtatványokat alakított ki. A megállapodás szövege általános feltételekkel készül, a jogegyenlőség és adósemlegesség elveinek értelmében a sztenderd szövegtől eltérni – főszabály szerint – nem lehet, az csupán kivételes esetben, előzetes egyeztetést követően lehetséges.

Az együttműködési megállapodást az adóhatóság vezetője, illetve a társaság ügyvezetője /legfőbb részvényese írják alá a felek nevében. A megállapodás nem tartalmaz kifejezett határidőket az egyes intézkedésekre vonatkozóan, pusztán utalást arra, hogy a feleknek tiszteletben kell tartaniuk egymás érdekeit.²²⁹

4. Az írországi együttműködési koncepció

Az amerikai 2002. évi Sarbanes – Oxley törvény, és a kapcsolódó joggyakorlat kialakulását követően Írország is úgy döntött, hogy létrehozza az *együttműködésen alapuló ellenőrzési koncepcióját*. A modellt 2005-ben vezették be valamennyi adónemre kiterjedő hatállyal, annak érdekében, hogy a vállalkozások jogkövető tevékenységét elősegítsék. A rendszer kialakítása azon a felismerésen alapult, hogy az adókötelezettségek teljesítése, valamint a későbbi adóellenőrzések során a nem várt bevételkiesések elkerülése a – jogkövető - társaságok és az adóhatóság közös érdeke. A módszer segítségével az adóköteles tevékenységek tekintetében már az előtt információt lehet cserélni és jogszerű megoldásokat lehet találni, hogy az adózók benyújtanak az

²²⁹ Horizontal monitoring within the medium to very large businesses segment, HM Guide version 1.0., This Guide is published by The Netherlands Tax and Customs Administration, 30 November 2010

adóbevallásukat. Ugyan sok vállalkozás már kialakult adó-megfelelési gyakorlattal rendelkezik, az adózás összetett folyamat, ezért a szándékosság hiányában is kialakulhatnak véletlen hibák.

A módszer egy sajátos, az adóhatósági és az adózói ellenőrzés keverékén alapuló metodológiát hoz létre, ahol a közösen kialakított kockázati profil alapján mindkét fél ellenőrzi a vállalkozást. A koncepció azt is jelenti, hogy míg az adóhatóság elismeri az adótervezési stratégiák kialakításának relevanciáját, elvárja a társaság együttműködését abban az esetben is, ha az adótervezéshez kapcsolódó esetleges adóelkerülési technikák tekintetében nézeteltérés alakul ki.

Az írországi eljárást törvényi szintű szabályozás nem tartalmazza, ezért a felek az első tárgyaláson úgynevezett *adó-megfelelési akcióprogramot* dolgoznak ki – egyedi – *megállapodás* formájában. Az egyes akciópontok az adózási kockázatok felmérésének, illetve a jogkövetést szolgáló intézkedések megvalósításának lépéseit tartalmazzák. Az így létrejött egyezséget a felek pusztán egy úgynevezett megerősítő levél formájában deklarálják. A találkozón az adóhatóság továbbá kérheti a társaságot, hogy saját maga is végezzen ellenőrzést a rendszereiben egy adott tranzakciót illetően.

Következő lépésként a vállalkozások elkészítik és végrehajtják az úgynevezett *éves kockázat kezelési programjukat*, az egyeztetett területekre fókuszálva.

A felek – évente, vagy szükség szerint – *felülvizsgálati találkozók*at tartanak, ahol a megállapodás általános kereteinek működését, illetve a társaság/ adóhatóság által lefolytatott kockázat felülvizsgálatok eredményeit vitatják meg.

A normál adóhatósági kockázatelemzési rendszerekben ugyanakkor az adózók továbbra is szerepelnek a többi – együttműködést nem kötött – társasághoz hasonlóan, ezért adott esetben az együttműködési megállapodásban előírtakon felül is folytathat ellenőrzést az adóhatóság. Hasonlóan, amennyiben a feleknek valamely kérdésben nem sikerül egyeztetni az álláspontjukat az adóhatóság ellenőrzést végezhet, amely a megállapodás érvényességét – egy esetleges agresszív adótervezési technika, avagy súlyosabb visszaélés kivételével – nem érinti. Egy plusz eljárási lehetőség ugyanakkor mind az adóhatóság, mind az adózó oldalán, hogy a felvetett problémát adott esetben közvetlenül a másik szervezet felső vezetése elé utalhatja.

Az adóhatóság ugyanakkor bármikor megszüntetheti az együttműködésen alapuló eljárást, ha a cég nem a közösen elfogadott megállapodások szerint jár el. A vállalkozásoknak ugyanakkor lehetőségük van arra, hogy spontán kérdéseket vessenek fel az adórendszereikre vonatkozó értékelések kapcsán. Az adóhatóság a társaságok jogértelmezésre vonatkozó kérdéseit igyekszik a lehető legrövidebb határidőn belül megválaszolni, habár jellemzően az ilyen kérdések megvitatása konzultáció formájában történik.

A rendszer előnyei az adóhatóság számára:

- A társaságok álláspontjának megbízható ismerete az egyes adóköteles tényállások értelmezésére vonatkozóan, nagyobb rálátás a kereskedelemben esetlegesen megjelenő újabb visszaélésekre, adócsalási trendekre;
- Hatékonyabb fellépés a ténylegesen csaló társaságok ellen az erőforrásoknak a legnagyobb kockázatot jelentő adózók felé történő átcsoportosítása révén;
- Az adminisztratív költségek csökkentésének lehetősége;
- Az adóbevételek tervezése során nagyobb biztonság;
- Jogszerű adóbevallások benyújtása és adófizetés;
- A társaságok – az adózási szabályozásra vonatkozó – belső információinak összegyűjtése.

A rendszer előnyei az adózók részére:

- Az adóhivatal nézeteinek megismerése, álláspontjának jobb áttekinthetősége;
- Az adminisztratív költségek csökkentése;
- Az adóhatósági ellenőrzések valószínűsíthető csökkenése, mivel azok elsősorban a kevésbé magas megfelelési mutatójú társaságok irányába koncentrálnak;
- Nagyobb bizonyosság az adózási tevékenység vonatkozásában.

Az elmúlt évek tapasztalatai Írországban bizonyították az adó-megfelelési morál növekedését az igazságosabb eljárásra vonatkozó nézetek növekedése, valamint a felek közötti kölcsönös bizalom kialakítása révén. A rendszer mindemellett az effektív kockázatelemzés széles körű fejlesztését eredményezte és ezáltal elősegítette az úgynevezett jó vállalatirányítási rendszerek fejlesztését is.²³⁰

5. A szlovéniai együttműködésen alapuló modell

Szlovénia elsősorban a Hollandiában kidolgozott *horizontális ellenőrzési rendszer* anyagait átvéve, valamint a nemzetközi szervezetek és hazai tapasztalataikat felhasználva alakította ki a vállalkozásokkal való együttműködésen alapuló koncepcióját. A szlovén adóhivatal tapasztalatai szerint az új eljárási mód az önkéntes jogkövetés előmozdításának egyik leghatékonyabb eszközeként működik, amely ugyanakkor lehetővé teszi az erőforrások hatékonyabb koncentrációját a ténylegesen adócsaló társaságok felé.

²³⁰ <http://www.revenue.ie/en/business/running/large-businesses.html>

Az új eljárás a – hagyományos – ellenőrzésekkel szemben az ügynevezett valós, illetve jövő idejű ellenőrzésekre kíván fókuszálni.

A rendszert 2010. szeptemberben mintegy 17 darab, megbízható és jogkövető vállalkozás közreműködésével indították el. Az újfajta együttműködési módszernek törvényi szintű szabályozása – hasonlóan az ír struktúrához – nincsen, a rendszer szabályait csupán az adóhatóság belső rendelkezései tartalmazzák.

Az eljárás első lépéseként a hivatal – a holland megállapodásokat alapulvételével kialakított – *együttműködési megállapodásokat* kötött az adózókkal a horizontális ellenőrzésére vonatkozóan. A dokumentumok tartalmazták a felek abbéli szándékát, hogy egy együttműködésen és kölcsönös bizalmon alapuló kapcsolatot alakítsanak ki. Kifejtették továbbá a felek általános jogait és kötelezettségeit, valamint az adózók tájékoztatási kötelezettségét a gazdálkodásukat érintő mindazon körülményekről, melyek az adózási kockázatukat befolyásolják. Az adóhivatal a társaság eljárási szabályai és belső ellenőrzési rendszerei alapján alakította ki az adózókra vonatkozó értékelését. A megállapodás alapján valamennyi, az adózókra és az adóhivatalra általánosságban vonatkozó jogok és kötelezettségek érvényben maradtak.

Az együttműködési megállapodások kialakítása a holland rendszerhez hasonlóan 4 lépésben történt: az adózási profil kialakítása, az adóhatósággal történő bevezető munkaértekezlet, a belső ellenőrzési rendszerek a felek által történő, közös áttekintése, majd a fejlesztésre vonatkozó javaslatok megvitatása révén. Ez utóbbi lépés keretében a felek a társaság ellenőrzésre vonatkozó tervet dolgoztak ki, melynek metodológiája és intenzitása az adózó által az ellenőrzési rendszereiben végrehajtott módosítások mértékéhez igazodott.

Abban az esetben, ha valamely adózási kérdés értelmezésében a felek nem értettek egyet, az adóeljárási szabályok alapján adóellenőrzés keretében történt a probléma tisztázása. Ily módon ugyanis az adózóknak módjukban állt, hogy valamennyi jogorvoslati lehetőséget igénybe vegyenek a hatályos jogszabályok szerint. Mindez nem jelentette a horizontális ellenőrzési program megszűnését, csupán annyit, hogy a felek egy független harmadik félre – a bíróságra – bízta az ügy eldöntését.

A program kiértékelését követően ugyanakkor a szlovén adóhivatal elképzelhetőnek tartja majd jogszabály módosítási javaslatok benyújtását a rendszer elemeinek törvényi szinten történő véglegesítése érdekében.²³¹

Álláspontom szerint a fentiekben ismertetett módszerek hatékonyságát mindenekelőtt az igazolhatja, hogy a vállalkozásokkal történő önkéntes megállapodások révén pontosan azokat – a korábbiakban, az adócsalás egyes formáit tárgyaló fejezetben már bemutatott – körbeszámlázásos és hiányzó kereskedős csalási mechanizmusokban részt vevő, vagyis már a büntetőjog kategóriáit is kimerítő csalárd társaságokat lehetne a gazdasági életből kiszorítani, amelyek az egyes tagállamoknak a legnagyobb költségvetési bevétel kiesést okozzák. Ezek a vállalkozások ugyanis tevékenységükkel az uniós áfa rendszer ellenében lényegében egy célzott támadást jelentenek. Amennyiben ugyanis az adóhatóságok a jogkövető társaságokkal egy kölcsönös bizalmon alapuló, megállapodáson alapuló kapcsolatba léphetnének az adóhatóságok ellenőrzési kapacitásaikat már a valóban csalárd szándékú vállalkozások felé tudnák irányítani. Amint arra a korábbiakban is utaltam, nézetem szerint alapvető jelentőségű, hogy minél élesebben elhatároljuk egymástól a tévedésből elkövetett adózási hibákat, az általános adócsalási konstrukciókat és a körbeszámlázásos csalásban résztvevő adóalanyokat és – az első kategóriába eső társaságok számára a korrekciót lehetővé téve – eltérő szankciókat és ellenőrzési technikákat alkalmazzunk az utóbbi két kategóriába eső gazdálkodókkal szemben. E differenciáláshoz szolgálhatnak jó kiinduló alapul a vállalkozásokkal történő szerződéses, vagy egyéb formájú együttműködési konstrukciók. Remélhetőleg a Bizottság is további, részletes programjavaslatokat dolgoz ki majd ezen együttműködési formák tekintetében, hogy ezáltal elősegítse a megoldás minél szélesebben körben történő elterjedését az unió területén.

Az áfa struktúra jövőbeli stabilizálásának további – és véleményem szerint az egyik legjelentősebb – aspektusát adják az *adóbeszedési mechanizmusok korszerűsítésére* vonatkozó javaslatok. A jelenlegi rendszer elsődlegesen a társaságok önbevallásán alapul. Ugyan számos előnye van, hibája, hogy alapvető feltételei kialakulása óta nem változtak, miközben mára már nyilvánvalóvá váltak a megoldásokhoz kapcsolódó nehézségek is. Ezek közül kiemelhető a szisztéma azon eleme, ami csupán az adóköteles tevékenységekre vonatkozó adatok szűkebb körét teszi elérhetővé az adóhatóságok számára a vállalkozások bevallásai alapján, azok benyújtását követően.

²³¹ Darija ŠINKOVEC: Practical Experience in Implementing the Horizontal Monitoring Pilot Project in Slovenia, in: Tax Tribune ISSUE 28, p.172-175.

Az adóhatóságok adóbeszedési tevékenysége így jelenleg túlnyomórészt az adóalanyok által benyújtott adóbevallások helyességének utólagos ellenőrzésére irányul, miközben a vállalkozások arra hivatkoznak, hogy a jelenlegi rendszerben az adó tényleges beszedése vevőiktől a költségvetés részére az ő feladatuk.

A technológiai fejlődés legújabb vívmányai azonban új lehetőségeket adhatnak az adóhatóságok kezébe. A Bizottság az új áfa stratégia keretében négy olyan modellt vázolt fel, amelyek az áfa rendszer fejlesztésének új irányát jelenthetik:

A *megosztott fizetési modell* esetén a vásárló – a kifizetést teljesítő bankjának adott utasítás révén – az ellenérték nettó összegét fizetné csak meg az eladónak, míg az áfa összeget közvetlenül, az adóhatóság bankjánál fenntartott, zárolt beszedési bankszámlára utalná.

Az úgynevezett *központi áfa felügyeleti adatbázis* kialakítása esetén, valamennyi vállalkozás a számlákon szereplő valamennyi adatát, egy – az adóhatóságok által közvetlenül hozzáférhető – adatbázisba töltené fel. Bevezetéséhez azonban valószínűsíthetően az adóalanyok közötti elektronikus számlázás hatályának jelentős kiterjesztésére lenne szükség.²³²

Az *adattárház-modell* esetén az adóalany meghatározott formátumban és előírt időközönként, avagy az adóhatóság közvetlen kérése alapján töltené fel előre meghatározott – így például számlázási, szállítási, és fizetési – adatokat egy általa fenntartott, biztonságos áfa adatbázisba. A tranzakciókra vonatkozó adatokhoz az adóhatóságok közvetlen, vagy meghatározott – rövid – határidőn belül történő hozzáférést kapnának, lehetővé téve a valós idejű ellenőrzést.

Az adóalanyok *tanúsítási modelljénél* a vállalkozások belső ellenőrzési és áfa megfelelési eljárását az adóhatóságok tanúsítanák a társaságok által előzetesen lefolytatott kockázatelemzés alapján, így hatékonyabbá válhatna a felek közötti együttműködés.

A négy modelltől három, az adattárház-koncepció, a tanúsítási modell, valamint a megosztott fizetési modell úgynevezett opcionális változata már működik egyes tagállamokban, egyelőre eltérő formában. A társadalmi konzultáción adott visszajelzések alapján – rövid távon – az adattárház módszer uniós szintű vizsgálatát és egyszerűsítését tűzte ki célul a Bizottság, egy esetleges közös koncepció kidolgozása érdekében. A rendszer előnye lehet, hogy bevezetése nagyobb strukturális változtatás nélkül történhetne, valamint a tranzakciók teljes körű – mind az adóalanyokat, mind a magánszemélyeket érintő – áttekintését lehetővé tehetné.

²³² Commission staff working document accompanying document to the green paper on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEC (2010) 1455 final

A koncepció kapcsán megjegyzést érdemel, hogy annak lényegi elemeinek kialakítása az OECD által már több tanulmányban is megtörtént. Ezek keretében a szervezet részletesen foglalkozott az úgynevezett biztonságos ellenőrzési file megoldással (SAF-T, secure audit tax file), amely egy meghatározott bevallási időszak eredeti könyvelési rendszeréből exportált, megbízható könyvelési adatokat tartalmazó, a szabványos formátumának köszönhetően könnyen olvasható file. Az OECD már a 2010. évben kiadmányozott tanulmányában rámutatott arra, hogy a SAF-T használatának bevezetése az üzleti rendszerekbe le tudná fedni a vállalkozások teljes spektrumát, a multinacionális cégek által használt vállalatirányítási információs rendszerektől (ERP) kezdve egészen a kis- és középvállalkozások használatáig, és részben megoldhatná azokat a problémákat, amelyekkel a vállalkozásokkal és az adóellenőrök találkoznak. A tanulmány fölhívja ugyanakkor a figyelmet arra is, hogy az ellenőrzési file beemelése valamely társaság könyvelési szoftverébe nem szünteti meg azt a vállalkozással szemben támasztott követelményt, hogy működéséről további részletes nyilvántartást vezessen. Munkadokumentumában az OECD arra is rámutat, hogy az SAF-T továbbfejlesztése megkönnyíthetné a meggyezést adóhatóságok és vállalkozások között abban a tekintetben, hogy a jövőben milyen, az adózásra vonatkozó adattartalom szerepeljen az üzleti rendszerekben.²³³

Emellett – hosszabb távon – a megosztott fizetési modell vizsgálatát is célként tűzte ki a Bizottság. A megoldás ugyan jelentős kritikákat is kapott a társadalmi egyeztetés során, egyes tagállamok támogatják a koncepciót, így a szervezet ennek a módszernek is tervezi a további vizsgálatát.

Valamennyi, a fentiekben hivatkozott, lehetséges fejlesztési modell tekintetében elmondható az, hogy mind a hatásaikról rendelkezésre álló, mind a működésükkel kapcsolatos részletes adatok jelenleg még mélyebb elemzések híján hiányoznak.

Álláspontom szerint a megosztott fizetési modell konstrukció, mint egy hosszabb távú célkitűzés, valamint rövidebb távú célkitűzésként a tanúsítási modell a többi alternatíva közül külön kiemelését érdemel.

A megosztott fizetési modell különös előnyét véleményem szerint az adja – a fenti két másik megoldáshoz viszonyítva -, hogy ez valóban képes lehetne arra, hogy a határon átnyúló, körbeszámlázásos áfa csalási konstrukciókat visszaszorítsa, tekintettel arra, hogy az adóhatóságok számára azonnali és direkt hozzáférést biztosíthatna az áfa bevételekhez.

²³³ OECD forum on tax administration, Guidance Note: Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0 , April 2010

Ebben a rendszerben ugyanis lényegében az adóhatóság bankja szedné be az adót és utalná át annak összegét az adóhatóság részére. Ennek érdekében minden egyes adóalanynak egy blokkolt bankszámlát kellene nyitnia az adóhatóság számlavezető bankjánál, amelyre az áfát befizetné és tárolná. A bankszámla azonban az adóalany nevére lenne és a számlára befizetett összegek továbbra is az ő tulajdonát képeznék.

A konstrukció az áfa fizetési rendszer alapelveit nem érintené, amennyiben a társaságok felelőssége továbbra is megmaradna a tranzakciók után a helyes összegű áfa felszámítására, míg továbbra is jogosultak maradnának a beszerzéseiket terhelő áfa levonására.

Ezekben az esetekben az adóalany utasítaná a bankját arra, hogy az általa beszerzett termékek, vagy szolgáltatások nettó árát az eladónak, míg az áfa összeget a saját nevére lévő, az adóhatóság bankjánál vezetett, blokkolt bankszámlára, amennyiben pedig ilyennel nem rendelkezik, az a tranzakciót követően automatikusan létrejönne.

A nettó összegnek az áfa összegtől való elválasztására a témában a Bizottság részére készített hatástanulmány²³⁴ egy manuális és egy automatikus koncepciót javasol. A manuális rendszerben az adóalany indítaná a két külön fizetést a bankjának adott megbízás révén, majd rendezné az áfa összeget az adóhatóság bankjánál vezetett bankszámlán. Ezzel szemben egy automatikus rendszerben vagy egy banki szoftveren, vagy pedig egy attól függetlenül, külön kidolgozott automatizált klíring mechanizmuson keresztül történne meg az összegek szétválasztása és befizetése. Ebben az esetben pedig az automatizált rendszernek kell rendelkeznie a tranzakcióban résztvevő feleknek az adóhatóság bankjánál vezetett bankszámla adataival, valamint az alkalmazandó áfa kulcsra vonatkozó adatokkal.

Álláspontom szerint egy ilyen programnak a kidolgozása a jelenleg a termékek és szolgáltatások besorolására szolgáló SZJ számok rendszere alapján megvalósítható lenne. Szükséges lenne azonban olyan korrekciós mechanizmusok bevezetésére is, amelyek egy esetleges téves tranzakció törlésére szolgálnának.

Az automatizált klíring rendszerek kapcsán megjegyzést érdemel, hogy egyes szervezetek már javaslatot tettek egy olyan automatizált fizetési rendszer kialakítására vonatkozóan – az úgynevezett real-time, vagy RTVAT rendszer keretében –, amely maga választaná le a tranzakciók nettó összegét a fizetendő áfa összegéről és az eladónak csupán a nettó összeget küldené el, míg az áfa összeget az adóhatóságnak továbbítaná az úgynevezett elektronikus pénzeszköz továbbítási

²³⁴ Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Executive summary – 20 September 2010

rendszeren (EFT²³⁵) keresztül. Ennek a koncepciónak azonban immanens részét képezné az is, hogy az EFT rendszer automatikusan, még ugyanazon a napon, melyen az eladótól az áfa összeg beérkezett vissza is térítené a vevőnek az előzetesen felszámított levonható adó összegét. Ez a rendszer azonban álláspontom szerint lényegében a jelenlegihez hasonló helyzetbe juttatná az adóhatóságokat, amennyiben az adóvisszatérítést nem ők indítanák, vagy ahhoz nem kellene valamiféle jóváhagyásuk, hanem az teljesen automatikusan, a klíring rendszerben történne. Az esetleges fiktív, vagy visszaélészerű tranzakciók után a – jogellenesen – visszaigényelt levonható áfa visszatartására ugyanis így semmiféle lehetőség nem lenne.

Ezzel szemben a bizottsági hatástanulmány nem az automatikus adóvisszatérítés koncepcióján alapul, hanem egy olyan modellen, amelyben az adózó által fizetendő és levonható áfa összegek minden egyes adóbevallási időszakban elszámolódnak ez adózónak az adóhatóság bankjánál vezetett bankszámláján.

A fenti megoldással ellentétben a Bizottságnak az áfa rendszer jövőjéről szóló zöld könyvében javasolt többi adóbeszedési konstrukció esetén továbbra is fennmaradna az áfa beszedésnek az utólagos, az adóbevallások benyújtását követő rendszere. Amint azonban azt az – akár a belföldi, akár a határon átnyúló – áfacsalási konstrukciónál láthattuk, azok lényege éppen abban áll, hogy a termékértékesítési, vagy szolgáltatás nyújtási lánc valamely szereplője az áfát csalárd módon nem fizeti be, majd eltűnik, megszűnik, vagy elérhetetlenné válik és ezáltal a bevallások benyújtását követően igen rövid – akár 1-2 hónapos – határidővel a be nem fizetett adóösszegek már sok esetben behajthatatlanná válnak.

A megosztott fizetési modell rendszernek a kialakítása azonban valószínűsíthetően jelentősebb, koncepcionális változtatásokat igényelne – a Bizottság részére készített hatástanulmány szerint teljes körű kialakítása körülbelül 2020-ra fejeződhetne be -, ezért álláspontom szerint a bevezetését szakaszosan lehetne megtenni, eleinte csupán csak ez egyes adócsalással érintett szektorokra kiterjedő hatállyal.

A hivatkozott hatástanulmány úgy véli, hogy egy ilyen jellegű rendszernek az üzleti élet szereplőinek likviditási és fizetési rendszereire is igen nagy hatással lenne, ezért javasolja egy előzetes adóbevallási konstrukció kidolgozását is. Emellett a koncepció bevezetése szükségessé tenné a banki rendszerek bizonyos fejlesztését is, annak érdekében, hogy az online fizetési

²³⁵ electronic funds transfer=EFT

rendszereik alkalmasak legyenek az adóhatóságokkal való közvetlen kapcsolatteremtésre és az onnan érkező kérések alapján az áfa összegek blokkolására, majd kiutalására.

Bár egy ilyen jellegű modell kialakítása jelentős kihívásnak tűnhet, a megoldás kialakítását a jelenlegi koncepció egyes elemeinek átvételével adott esetben némiképp le lehet egyszerűsíteni. Ugyanis a mostani struktúra is a külön adóbeszedési számlák koncepciójára épül, csupán annyi a különbség, hogy az adóalanyok adófolyószámláit az egyes adóhivatalok tartják nyilván és adott esetben azon blokkolják a kiutalandó áfa összegeket. Az adóalanyok újonnan kialakítandó bankszámláin történő adóelszámolás is hasonlítana a jelenlegi rendszerhez, ugyanakkor míg a hatályos konstrukcióban az áfa összegek az adóbevallások benyújtását követően könyvelődnek fel az adózónak az adóhatóságnál vezetett adófolyószámlájára, addig az új rendszer azt automatikusan tenné meg minden egyes tranzakcióhoz kapcsolódóan.

Tehát a banki rendszerekben lényegében a már meglévő, adóhatósági adófolyószámla rendszereket kellene leképezni.

A nagy újítást tehát az adóbefizetés és az adólevonás tulajdonképpen a tranzakcióval való egyidejűsége jelentené, szemben a jelenlegi struktúrának az adóbevallás benyújtását követő megoldásával.

Ezzel szemben a Bizottság által említett tanúsítási modell, melyet a korábbiakban már ismertetett, a vállalkozásokkal való adóhatósági együttműködésen alapuló koncepciókat kidolgozott országok közül némelyek már alkalmazzák, rövidebb távon is bevezethető lenne. A rendszer kialakításának fokozatossága jegyében azonban ezt a koncepciót is eleinte csupán az adócsalással érintett szektorokra lehetne kiterjeszteni, majd a rendszert fokozatosan lehetne a többi területre is kiterjeszteni.

Amint az látható az Európai Bizottság részére készített hatástanulmányokból, még a rövid távú célkitűzésekként megjelölt eszközök teljes körű bevezetése is várhatóan csak a 2018-2020. évekre tehető majd.

Ezen időpontig is szükséges lesz azonban a már meglévő eszközök és tagállami legjobb gyakorlatok segítségével minél szélesebb körben visszaszorítani az áfa csalást.

Ezért álláspontom szerint különös jelentősége van a korábbi fejezetekben már részletezett egyes tagállamokban már bevezetett eszközöknek az uniós belüli minél szélesebb elterjesztésének. Így szükséges lehet a már több tagállamban, az áfa irányelv 205. cikkében foglalt felhatalmazás alapján működő egyetemleges felelősségi koncepció és az ahhoz kapcsolódó adóhatósági értesítő levelek minél szélesebb körű bevezetésére a határon átnyúló, körbeszámlázásos áfa csalás visszaszorítása

érdekében. E tekintetben a korábbi bizottsági irányelvjavaslat felelevenítésének is létjogosultsága lehet.

Emellett – hasonlóan a korábbiakban kifejtett észtországi, valamint magyarországi megoldáshoz – helye lehet a vállalkozások előzetes regisztrációjának minél szélesebb körű ellenőrzéséhez, illetve – hasonlóan az észt megoldáshoz – adóbiztosíték fizetési kötelezettségek előírásához egyes, csalással érintett esetekben.

Mindezek mellett azonban kiemelt jelentősége van nézetem szerint a – jogkövető – vállalkozások részvételével működő adóhatósági együttműködési programoknak is, amelyek már rövid távon segíthetnek az adóhatóságok ellenőrzési kapacitásainak a leghatékonyabb módon történő kihasználásához, valamint a jogkövető társaságoknak az adócsalás elleni harcban történő bevonásához.

A rövid távon kidolgozható megoldások között említhető végül egy olyan, már jelenleg is működő konstrukciónak az áfa területen való alkalmazása, amely a – végleges rendszer kialakításáig, vagy annak szükségessége esetén akár tovább is – határon átnyúló tranzakciók tényleges megvalósulásának dokumentálásához járulhatna hozzá.

Jelenleg a jövedéki adózás területén működik az úgynevezett *EMCS* (Excise Movement and Control System – Jövedéki Árumozgás és Ellenőrző) *számítógépes rendszer*, amit a Bizottság és a tagállamok illetékes hatóságai működtetnek. A konstrukció a jövedéki termékek adófelfüggesztés keretében történő szállítását, szállításának felügyeletét, ellenőrzését teszi lehetővé belföldi és közösségi viszonylatban is. Vagyis annak hatálya jelenleg a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló 92/12/EGK irányelv a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló 2008/118/EK Tanácsi Irányelv alkalmazási körébe eső termékekre terjed ki.

A EMCS rendszer az egyes tagállamok – amennyiben azok az adóhatóságoktól külön működnek - vámhatóságainak részvételével működik 2010. április 1-je óta. A struktúra működési kereteinek további szabályozását a jövedéki termékek szállításának és felügyeletének számítógépesítéséről szóló 1152/2003/EK Európai Parlamenti és Tanácsi Határozat adja.

A rendszer keretében a jövedéki termékek adófelfüggesztés keretében történő szállításának okmányait elektronikusan kell előállítani, továbbítani, kezelni, visszaigazolni és felügyelni.

A konstrukcióban egy érintett gazdálkodónak valamely jövedéki terméket adófelfüggesztés keretében történő közösségi értékesítéséhez a kitérési szándékáról egy elektronikus

dokumentumot (e-TKO tervezetet) kell kiállítania, majd azt elektronikus úton be kell jelentenie a tagállami hatóságának.

A termékek kiszállítása ezt követően történhet meg.

A társaság által kiállított elektronikus dokumentumot a tagállami vámhatósága először jóváhagyja, majd ezt követően annak érdekében, hogy a szállítmány érkezéséről a vevő tagállami vámhatósága és maga a vevő is értesüljön a jóváhagyott dokumentumot elektronikusan megküldi a rendeltetési tagállam hatóságán keresztül a címzettnek. A címzett a szállítmány tényleges megérkezését követően szintén elektronikus úton átvételi elismervényt nyújt be a saját tagállami vámhatósága felé. Az elismervényt ezt követően a vevő tagállami vámhatósága továbbítja a feladó tagállami hatóság útján a feladónak.

Az eljárás mind belföldi, mind pedig a határon átnyúló, tagállami viszonylatban alkalmazandó.²³⁶

Egy ehhez hasonló szisztéma bevezetése a jövedéki adózásra vonatkozó, valamennyi tagállamban már kiépített rendszer hatályának az áfa körbe tartozó tranzakciókra álláspontom szerint a fentebb részletezett, egyes újonnan kifejlesztendő szisztémákhoz képest könnyen megvalósítható lenne.

A rendszert vélhetően azokban a tagállamokban lehetne a legegyszerűbben kialakítani, ahol az adó- és vámhatóságok egyetlen szervezethez tartoznak, így például Angliában, Hollandiában, Ausztriában, Dániában, vagy Magyarországon. Ezekben a tagállamokban akár teszt jelleggel meg is lehetne vizsgálni a rendszer bevezetésének hatásait. Ugyanakkor véleményem szerint – tekintettel az adó- és vámszervek között valamennyi tagállamban megvalósuló folyamatos, strukturált információcserére – a többi tagállamban is megvalósítható lenne egy rendszeres együttműködés az áfa tranzakciókat érintő elektronikus kiszállítási és átvételi dokumentumokra vonatkozóan. A rendszert bevezetésekor további fokozatosságot jelenthetne, ha annak hatályát eleinte csupán a körbeszámlázásos áfacsalással érintett, a bizottsági dokumentumokban megjelölt termékekre terjesztenék ki. Ezt követhetné a rendszer hatályának kiterjesztése a további termékekre. A rendszerben azonban továbbra is kérdéses maradhatna a szolgáltatások kezelése, igaz ugyan, hogy a körbeszámlázásos áfacsalás ebben a körben jelenleg még annyira nem is elterjedt.

²³⁶ NAV tájékoztató füzetek: EMCS rendszer - Gyakran Ismétlődő Kérdések (GYIK)

VII. Konklúzió

A fentiekben vázolt bizottsági intézkedések jelenleg csupán javaslati szinten vannak jelen, azok részletes kidolgozása konkrét, jogalkotási tervezetek formájában még a későbbi döntési folyamatok során várható.

Elképzelhető továbbá, hogy mind a határon átnyúló áfa tranzakciók adóztatását érintő hosszabb távú koncepciók, mind a rövidebb távú, az adóbeszedést érintő intézkedések tekintetében a Bizottság végül olyan javaslatot fog kidolgozni, amely az egyes – fentiekben ismertetett modellek – bizonyos elemeinek ötvözetéből álló, külön rendszer bevezetésére fog vonatkozni. Mindezek tekintetében még igen sok fog műlni a Bizottságnak a tagállamok képviselői részvételével, valamint a tagállamok és a vállalkozások delegáltjainak részvételével kialakított egyes munkacsoportokban a rendszerekre vonatkozóan kidolgozott javaslatoktól.

A folyamat azonban bizonyára igen hosszadalmas lesz, hiszen a vonatkozó hatástanulmányok, még a Bizottság által rövid távúként megjelölt célok teljes körű megvalósíthatóságát is a 2018-2020. évekre teszik. Így feltételezhetjük, hogy az áfa rendszer véglegesítésére vonatkozó hosszabb távú célkitűzések ennél még későbbre tehetőek.

Ezért különös jelentőséggel bír az, hogy minél több olyan, valóban rövidtávon bevezethető javaslat szülessen, amelyek a köztes időben is megakadályozhatják a csalárd cégek által okozott adóbevétel kiesést. Így a köztes időben különös jelentőséget nyerhetnek a társaságok és az adóhatóságok közötti együttműködésen alapuló koncepciók, vagy az uniós szinten kialakított adócsalás elleni csoportok az Eurofisc rendszer keretében. Emellett teret nyerhet a már meglévő koncepciók szélesebb körű alkalmazása is, mint például az EMCS rendszernek az áfa területen történő esetleges alkalmazása, a joggal való visszaélési koncepció hatályának az adóelkerülés területéről az adócsalás területére történő kiterjesztése, az egyes adócsalással érintett szektorokban az előzetes regisztráció és az adóbiztosíték, vagy az egyetemleges felelősségi séma bevezetése.

Mindazonáltal biztató az, hogy több európai és külföldi, harmadik országban – illetve a pénztárgépeknek az adóhatósághoz való bekötése révén hazánkban is – már elindultak azok a folyamatok, amelyek az adóbeszedési és adóigazgatási rendszerek egyre szélesebb körű digitalizálását célozzák. Egyre több tagállam érdeklődik a technikai fejlődés mentén a direkt fizetési, valamint az adóhatóságok és az adóalanyok digitális összekapcsolódásán alapuló rendszerek iránt és dönt ilyen konstrukciók kialakítása mellett (így például a pénztárgépeknek az

adóhatósághoz való bekötése kapcsán hazánk is). Az ilyen rendszerek adott esetben végső soron mind előfutáraként szolgálhatnak, egy a későbbiekben bevezetendő, szélesebb körű digitalizált rendszernek.

Hasonlóan üdvözlendő az, hogy több országban elindult már a – jogkövető – vállalkozások és az adóhatóságok között egy olyan fajta, kölcsönös bizalmon alapuló együttműködés, ami a felek közötti kölcsönös bizalom kiépítése révén hatékonyabb működésüket célozza.

Az uniós áfa rendszer koncepcionális átalakítása ugyanakkor ma már elkerülhetetlen és a valamennyi országot érintő gazdasági és piaci válság körülményei között elengedhetetlen. Ezen körülmények között ezért álláspontom szerint egy olyan radikális változásra van szükség az uniós áfa rendszerben, 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.

Irodalomjegyzék

Források

Erdős Éva: Az Európai Unió költségvetése in: Az Európai Csalás Elleni Hivatal (OLAF) az Európai Unió bünyügyi együttműködési rendszerében KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó, 2005. Budapest p. 52-53.

Erdős Éva: A pénzügyi ellenőrzés rendszere az Európai Unióban in: Az Európai Csalás Elleni Hivatal (OLAF) az Európai Unió bünyügyi együttműködési rendszerében KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó, 2005. Budapest p.68., 74

Erdős Éva: Az európai adójog néhány alapvető kérdése in: Jogi Tájékoztató Füzetek, 2005. Budapest p.12-13.

Erdős Éva: Az adójogi harmonizáció folyamata és eszközei az Európai Unióban In: Ünnepi Tanulmányok Prof. Dr. Kalas Tibor egyetemi tanár oktatói munkásságának tiszteletére Z-Press Kiadó, 2008. Miskolc 105-125.o.

Erdős Gabriella, Földes Gábor, Óry Tamás, Véghelyi Mária: Az Európai Közösség adójoga KJK-Kerszöv Kiadó Budapest, 2000. p.80, p.105.

Erdős Éva: A káros adóverseny területei (3): adóelkerülés, adókikerülés, és az adókijátszás – fogalmi elhatárolások in: A beruházásösztönzés adójoga Miskolci Egyetem, 2012. p.165-166.

Gérnyi Gábor (szerkesztőbizottság elnöke): Gyakorlati tudnivalók az Európai Unióról, Kézikönyv kis-és középvállalkozóknak. Kiadja: Gazdasági és Közlekedési Minisztérium. Budapest, 2003. p. 225-228

Halustyik Anna: A pénzügyi jog sajátosságai, szerk.: Halustyik Anna in: Pénzügyi jog I. Szent István Társulat 2008. Budapest p. 20; 17-18.

Békés Balázs: Az általános forgalmi adó, szerk.: Halustyik Anna in: Pénzügyi jog II. Szent István Társulat 2008. Budapest p. 220.

Földes Balázs: A forgalmi adók közösségi harmonizációja in: Az Európai Unió adójoga. Osiris Kiadó, 2003. Budapest p. 62-67.

Paul Quigley: The New European VAT Directive, in: International VAT Monitor, (Volume 18), No 3, May/June 2007, p. 158-162.

Dr. Farkas Alexandra: Az általános forgalmi adószabályok 2008-as változásai I. in: Adóvilág 2008/01-02 szám p. 65-68.

House of Lords European Union Committee 20th Report of Session. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. Report with Evidence. Published by the Authority of the House of Lords, 2006–07. Ordered to be printed 8 May 2007 and published 25 May 2007.

4003/2012. számú NAV tájékoztatás ellenőrzési irányok a Nemzeti Adó- és Vámhivatal adóztatási- és vámszerve 2012. évi ellenőrzési feladatainak végrehajtásához (a továbbiakban: 2012. évi NAV ellenőrzési irányok)

Nemzeti Adó-és Vámhivatal Bulletin 2011 p.10.

International VAT Association (2007), quoted in European Court of Auditors (2008)

4003/2012. számú NAV tájékoztatás ellenőrzési irányok a Nemzeti Adó- és Vámhivatal adóztatási- és vámszerve 2012. évi ellenőrzési feladatainak végrehajtásához (a továbbiakban: 2012. évi NAV ellenőrzési irányok)

Ainsworth: CO2 MTIC fraud – technologically exploiting the EU VAT (again), p. 3-4.
Richard T. Ainsworth: MTIC (VAT FRAUD) in VoIP

Intra-Community VAT Carousels, Christian Amand and Frederik De Ric in: International VAT Monitor jan/febr 2005.

Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on the Concept of Abuse in European Law, Based on the Judgments of the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law – November 2007. European Taxation, Volume 48. 1 January 2008. No. 1. p.33.

Christian Amand and Frederik De Ric: Intra-Community VAT Carousels. International VAT Monitor, January/February 2005.

Maurice Lauré: Science Fiscale. PUF, 1993. pp. 239-240. és Maurice Lauré: Au secours de la TVA. PUF, 1957. pp. 108-109.

Richard T. Ainsworth: VAT Fraud and Technological Solutions. Tax analysts, 2011. p.2.

Richard T. Ainsworth: CO2 MTIC fraud – technologically exploiting the EU VAT (again). Boston University - School of Law. Tax Notes International, 357. 7 January 2010. p. 3-4.

Richard T. Ainsworth: MTIC (VAT FRAUD) in VoIP – Market size: \$3.3. Boston University School of Law Working Paper No. 10-03, 8 February 8 2010.

A. Argonowitz, D.C.G. Laagland, G. Paulides: VAT tax fraud in the European Union. Studies of Crime and Justice, a series from the Dutch Research and Documentation Centre (WODC- Dutch Ministry of Justice). Kugler Publications, 1996. p.50-51.

Fabrizio Borselli: Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. International VAT Monitor, No.5. September/October 2008.

Rita de la Feira: Prohibition of abuse of (Community) law: The creation of a new general principle of EC Law through tax. Common Market Law Review, Volume 45. April 2008. Number 2. 395-441.

Dr. Joep J.P. Swinkels: Combating VAT Avoidance. International VAT Monitor, July/August 2005. 242.

Prof. Carlos PALAO: New Income Tax Law and Anti-Fraud Legislation in Spain. *Bulletin for International Taxation*, April 2007. p.148.

Robertas DEGESYS: Taxation of Companies. *European Taxation*, June 2004. p.300.

Laurent LECLERCQ: Interacting Principles - The French Abuse of Law Concept and the EU Notion of Abusive Practices. *Bulletin for International Taxation*, June 2007. p.236.

Brian Gleeson: Customs Manual on Import VAT A Guide for Staff on Value Added Tax payable on goods imported from outside the Community, Customs Procedures Branch, Customs Division, September 2009

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

Christian Amand: VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction – The Internal Market is Leaking, in: *International VAT Monitor July/August 2007*, p.239.

Kenneth Vyncke: VAT Grouping in the European Union - Purposes, Possibilities and Limitations in: *International VAT Monitor July/August 2007*, p.258.

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

Joep Swinkels: The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects in: *International VAT Monitor January/February 2010*, p.39.

Prof. Carlos Palao: New Income Tax Law and Anti-Fraud Legislation in Spain, in: *Bulletin for International Taxation April 2007*, p.148.

Ivan Massin: Introduction of Halifax in the Belgian VAT Legislation, in: *International VAT Monitor September/October 2006.*, p. 336.

Adolfo Martin Jimenez: Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law, in: *Bulletin for International Taxation April/May 2012*; p. 275.

Colm Keena: High Court takes glimpse into murky world of tax avoidance in: *The Irish Times*, Friday, November 2, 2012

Varsano, R. (2000), “Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution,” In *Decentralization and Accountability of the Public Sector*, ed. by S. J. Burki et al., Proceedings of the Annual Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean, (Washington: The World Bank) pp. 339–355.

McLure, Charles E., Jr., “Implementing Subnational VATs on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT),” *International Tax and Public Finance*, Vol. 7, No. 6 (December 2000), pp. 723-40.(b

Sinn, Hans-Werner, Andrea Gebauer, and Rüdiger Parsche, 2004, “The Ifo Institute’s Model for Reducing VAT Fraud: Payment First, Refund Later,” *CESifo Forum 2*, pp. 30–4.

Poddar, Satya, and Eric Hutton: “Zero-Rating of Inter-State Sales Under a Sub-National VAT: A New Approach,” mimeo 2001, Toronto: Ernst and Young

David White: The serious research gap on VAT/GST: A New Zealand perspective after 20 years of GST; in: International VAT monitor Sept/Oct 2007; p.343-347.

Ian Dickson and David White: Tax design insights from the New Zealand goods and services tax; (GST) model working paper series, Working Paper No. 60, April 2008

Mahesh C. Purohit: Harmonizing taxation of interstate trade under a sub-national VAT – Lessons from international experience; 2002 International Bureau of Fiscal Documentation; Vat Monitor May/June 2002; p.171.

Bálint Liszicza: Interstate trade under the US sales tax; in VAT Monitor, March/April 2003; p.94.

Robert F. van Brederode: Introduction to the US State Sales and Use Taxes in: International VAT monitor July/August 2007, p. 274.

Mahesh C. Purohit: Harmonizing Taxation of Interstate Trade under a Sub-National VAT, Lessons from International Experience in.: VAT Monitor, May/June 2002, p. 174.

Itai Grinberg: Where Credit is Due: Advantages of the Credit-Invoice Method for a Partial Replacement VAT, Prepared for the American Tax Policy Institute Conference , Washington D.C., February 18-19, 2009, p.4.

Combating Vat fraud in the EU the way forward, International VAT Association Report presented to the European Commission - March 2007, p.17.

Dr Robert F. van Brederode: The Enforcement of Tax Compliance in the United States through Public-Private Contracts, in: Int. VAT Mon. January/February 2008 p. 29.

Horizontal monitoring within the medium to very large businesses segment, HM Guide version 1.0., This Guide is published by the Netherlands Tax and Customs Administration, 30 November 2010

Darija ŠINKOVEC: Practical Experience in Implementing the Horizontal Monitoring Pilot Project in Slovenia, in: Tax Tribune ISSUE 28, p.172-175.

NAV tájékoztató füzetek: EMCS rendszer - Gyakran Ismétlődő Kérdések (GYIK)

Kapcsolódó jogszabályok

A társadalombiztosítási járulékokkal együtt, Adózási trendek az Európai Unióban (Taxation trends in the European Union), 2011, A. melléklet, 8. táblázat

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

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

COM(2010)2020, 2010.3.3., Európa 2020: Az intelligens, fenntartható és inkluzív növekedés stratégiája

Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes- Common system of value added tax: uniform basis of assessment. Official Journal L 145, 03/06/1977 P.0001-0040.

Harmadik országokból uniós magánszemélyeknek elektronikus úton nyújtott szolgáltatások (2002/38/EK irányelv), gáz- és villamosenergia-ellátás (2003/92/EK irányelv), szolgáltatások nyújtása (2008/8/EK irányelv).

Council Directive 2006/138/EC of 19 December 2006 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the period of application of the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services OJ L 384 of 29 December 2006.

Council Directive 2008/8/EC | of 12 February 2008 | amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services OJ L 44 of 20 February 2008)

A Tanács 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-adóvisszatérítés részletes szabályainak megállapításáról

Council Directive 2008/117/EC of 16 December 2008 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra- Community transactions OJ L 14 of 20 January 2009

A Tanács 2009/69/EK irányelve (2009. június 25.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek az importtal kapcsolatos adócsalás tekintetében történő módosításáról

A Tanács 2010/23/EU irányelve (2010. március 16.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek a fordított adózási mechanizmus bizonyos csalásra alkalmas szolgáltatásokra vonatkozó választható és ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosításáról

Regulation (No 1798/2003) on administrative cooperation in the field of VAT

COM(2004) 260 final on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud

COM(2000) 28 final report from the Commission to the Council and the European Parliament
Council Directive 2010/45/EU of 13 July 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on invoicing OJ L 189/8 of 22 July 2010

COM (2008) 805 final Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards tax evasion linked to import and other cross-border transactions

COM (2007)758 final Communication from the Commission to the Council concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU

COM (2008) 109 final

COM(2006) 254 final concerning the need to develop a coordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud

Az Európai Bizottság 904/2010 számú tanácsi rendelete a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről

Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community

Council Document, Brussels, 11 July 2013, 2009/0139 (CNS), FISC 133

A Tanács 2010/23/EU irányelve (2010. március 16.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek a fordított adózási mechanizmus bizonyos csalásra alkalmas szolgáltatásokra vonatkozó választható és ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosításáról

COM (2004) 260 final. Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud, p.6.

A „Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről” szóló, Genfben, az 1956. évi május hó 19. napján kelt Egyezmény kihirdetéséről szóló 1971. évi 3. törvényerejű rendelet

COM(2012) 351 Communication from the Commission to the Council on concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion including in relation to third countries

A Tanács 2013/43/EU irányelve (2013. július 22.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek a fordított adózás bizonyos, csalásra alkalmas termékek és szolgáltatások értékesítésére vonatkozó fakultatív és ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosításáról

A Tanács 2013/42/EU irányelve (2013. július 22.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek a héacsalás elleni gyorsreagálási mechanizmus tekintetében történő módosításáról

Law of the Republic of Lithuania on Value Added Tax (Lietuvos respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas)

Law 37/1992 of 28th December on Value Added Tax (Impuesto sobre el valor añadido. Regula el Impuesto sobre el Valor Añadido)

Law 37/1992 of 28th December on Value Added Tax

Presidential Decree N° 633 of 26 October 1972; Article 48. of Legislative Decree N° 331 of 30th August 1993, converted with amendments by Law N° 427 of 29th October 1993

Law of 24.05.2012 ("LV", 88 (4691), 06.06.2012) [effective from 1 July 2012] on Value Added Tax

UK VAT Act of 1994 (added by the Finance Act in 2003)

Portugal VAT Code (VAT Code, approved by Decree Law no. 394-B/84, 26th of December, as most recently updated by Law no 66-B/2012 of 30 December, entering into force on 1 January 2013)

Presidential Decree N° 633. of 26 October 1972.

Tax Collection Act (Invorderingswet, uitgegeven op 30 mei 1990.

Belgian VAT Code (Arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée)

Bundesabgabenordnung (Federal Fiscal Code)

Taxation Law in Finland

Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community

A General Anti-Abuse Rule, Consultation document, Publication date: 12 June 2012, Closing date for comments: 14 September, 2012

COM(2012) 351 final Communication from the Commission to the Council on concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion including in relation to third countries

COM(2012) 8806 final Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning

COM(2009) 325 végleges a Bizottság Közleménye a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 11. cikkében engedélyezett héa-csoportképzési lehetőségről

COM(2010) 695 végleges Zöld Könyv, A héa jövőjéről, Úton egy egyszerűbb, szilárdabb és hatékony héarendszer felé

COM (2011) 851 final Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market

COM(2012) 722/2 A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak, Cselekvési terv az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem megerősítésére,

Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive
Final Report to the European Commission 20 June 2007 Order no. TAXUD/2007/DE/305

Commission Decision of 3 July 2012 setting up the EU VAT forum (2012/C 198/05) OJ 2-198/4, 6.7.2012

OECD Guidance on Tax Compliance for Business and Accounting Software

OECD Working Paper on High Net Worth Individuals, Discussion Paper for Public Comment 30 October- 31 December 2008

OECD Tax Intermediaries Study, Working Paper 6 – The Enhanced Relationship

COM(2010) 695 final Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system

OECD forum on tax administration, Guidance Note: Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0 , April 2010

Az Európai Bíróság vonatkozó döntései

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

C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz. egyesített ügyek Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd és Bond House Systems Ltd kontra Commissioners of Customs & Excise

A C-305/01. sz. MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet 38. pontja.

A C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet 17. pontja és a C-77/01. sz. EDM-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet 66. pontja.

C-384/04. sz. ügy Commissioners of Customs & Excise és Attorney General kontra Federation of Technological Industries és társai

A bíróság C-439/04 ítélete az Axel Kittel és az État belge között, valamint a C-440/04 számú ítélete az État belge és a Recolta Recycling SPRL közötti egyesített ügyekben.

C-146/05. sz. ügy Albert Collée kontra Finanzamt Limburg an der Lahn

C-409/04. sz. ügy A Teleos plc és társai kérelme alapján The Queen kontra Commissioners of Customs & Excise

C-10/92. sz. Balocchi-ügyben 1993. október 20-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-5105. o.]

C-273/11. sz. a Mecsek-Gabona Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága közötti ügy

C-33/74. Johannes Henricus Maria van Binsbergen v. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid. 1974. ECR 1299. paragraph 12-13.

C- 212/97 sz. Centros v Erhvervs-og Selskabaatyrelsen ügy 24. pont

Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas Opinion of Advocate General Alber delivered on 16 May 2000.

Halifax and Others Opinion of Advocate General Poirares Maduro delivered on 7 April 2005. point 74.

C-196/04. sz. ügy Cadbury Schweppes plc. és Cadbury Schweppes Overseas Ltd. kontra Commissioners of Inland Revenue, para. 55.

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

A Bíróság a C-324/00. sz. Lankhorst- Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt ügyben hozott ítéletének 37. pontja.

C-409/04. sz. ügy a Teleos plc. és társai kérelme alapján The Queen kontra Commissioners of Customs & Excise

C-271/06. sz. ügy Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG kontra Finanzamt Malchin

Az Európai Bíróság C-162/07. sz. Ampliscientifica-ügyben hozott ítélete értelmében.

C-497/01 Zita Modes Sàrl v. Administration de l'enregistrement et des domaines, para. 40.

C-287/00. sz. ügy Bizottság kontra Németország [EBHT 2002., I-5811. o.] 43. pontja

C-499/10. sz. ügy Vlaamse Oliemaatschappij NV kontra FOD Financiën
Opinion of Advocate general Kokott in case Teleos

C-407/07. sz. ügy Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing v
Staatssecretaris van Financiën

Az Európai Bíróság C-162/07. sz. Ampliscientifica-ügyben hozott ítélete

Mischo főtanácsnoknak C-8/01. sz. ügyben hozott indítványa

C-8/01 Assurandør-Societetet et v Skatteministeriet

C-342/87 Genius Holding BV and Staatssecretaris van Financiën

Joined Cases 123 and 330/87 Léa Jorion, née Jeunehomme, and Société anonyme d' étude et de
gestion immobilière (EGI) and Belgian State

C-85/95, John Reisdorf v Finanzamt Köln-West

Joined cases C-110/98 to C-147/98 Gabalfrisa SL and Others v Agencia Estatal de
Administración Tributaria (AEAT)

C-32/03 I/S Fini H v Skatteministeriet

C- 268/83 Rompelman [1985] ECR 655

C-110/94 INZO [1996] ECR I-857, paragraph 18. és 20.

C-408/98 *Abbey National* [2001] ECR I-1361, paragraph 35, and Case C-137/02 *Faxworld*
[2004] ECR I-0000, paragraph 39

C-367/96 Kefalas and Others [1998] ECR I-2843, paragraph 20

C-373/97 Diamantis [2000] ECR I-1705, paragraph 33

C-4/94, BLP Group plc and Commissioners of Customs and Excise

C-3/97, Court of Appeal (England and Wales) Criminal Division against John Charles Goodwin,
Edward Thomas Unstead

C-111/92 Lange v Finanzamt Fürstenfeldbruck [1993] ECR I-4677, paragraph 16.

C-435/03. sz. ügy British American Tobacco International Ltd és Newman Shipping & Agency Company NV kontra Belgische Staat

C-90/02 Finanzamt Gummersbach v Gerhard Bockemühl

C-368/09. sz. ügyben, a Pannon Gép Centrum Kft. és az APEH Központi Hivatal, Hatósági Főosztály, Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály között folyamatban lévő eljárásban

C-392/09. sz. ügy Uszodaépítő Kft. kontra APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály

C-95/07. és C-96/07. sz. Ecotrade egyesített ügyekben 2008. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3457. o.] 63. pontja

C-146/05. sz. ügy Albert Collée kontra Finanzamt Limburg an der Lahn

C-184/05. sz. ügy Twöh International BV kontra Staatssecretaris van Financiën

A C-273/11. sz., a Mecsek-Gabona Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága közötti ügy

Case C-55/94 Gebhard v Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano [1995] ECR I-4165

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

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

Opinion of Mr Advocate General Poiares Maduro delivered on 7 April 2005. in BUPA Hospitals Ltd and Goldsborough Developments Ltd v Commissioners of Customs & Excise.

C-419/02 BUPA Hospitals Ltd.

ECJ, Opinion of Advocate General Alber. 16 May 2000. Case C-110/99 Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas

C-33/74. Johannes Henricus Maria van Binsbergen v. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid. 1974. ECR 1299. paragraph 12-13.

Opinion of Advocate General Lenz in TV10 SA v. Commissariaat voor de Media, [1994] ECR I-4795 para. 25.

C- 212/97 sz. Centros v Erhvervs-og Selskabsstyrelsen ügy 24. pont

C-425/06 Ministero dell'Economia e delle Finanze v Part Service Srl. (Case Part Service)

Case C-103/09, The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v Weald Leasing Ltd.

C-277/09. sz. ügy The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs kontra RBS Deutschland Holdings GmbH

Internetes források

http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ConsultationDocuments&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_PROD1_032113

62. HM Customs and Excise, Notice 700/2 – Group and divisional registration, www.hmrc.gov.uk, p. 14.

www.ez-eu.com, INTECA 2007, The International E-Commerce Association

www.homepages.ucl.ac.uk/~uctpa15/vivat.htm " \t _blank

<http://www.ird.govt.nz/gst>

www.cra.gc.ca

<http://www.ustreas.gov>

www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/GlobalIndirectTax/Documents/vat-gst-essentials-2012/brazil-2011-vat-gst-essentials.pdf

www.dor.gov.in/Gstintro

<http://www.ird.govt.nz/gst>

www.revenue.ie/en/business/running/large-businesses.html