

Harminckét lap, amely megrengette a világot

Százéves a hozzáadottérték-adó rendszere



Szerkesztette:

Kenyeres Sándor • Kovács Tamás • Vágyi Ferenc Róbert • Varga József

SOPRONI EGYETEM KIADÓ



Harminckét lap, amely megrengette a világot

Százéves a hozzáadottérték-adó rendszere



SOPRONI EGYETEM KIADÓ

Sopron, 2019

Szerkesztők:

Kenyeres Sándor, Kovács Tamás, Vágyi Ferenc Róbert, Varga József

Szakmai lektorok:

Bíró Zoltán: 1., 2., 9. fejezet
Szilovics Csaba: 10., 11., 12. fejezet
Kenyeres Sándor: 4., 5., 6., 8. fejezet
Vágyi Ferenc Róbert: 7., 13. fejezet

Szerzők:

| | |
|----------------------|-----------------------------|
| Baksa Anikó | Kovács Ferenc |
| Darák Péter | Molnár Gábor Miklós |
| Domokos László | Siemens, Carl Friedrich von |
| Gilányi Zsolt | Szappanos Júlia |
| Hajnal Péter | Vágyi Ferenc Róbert |
| Jancsa-Pék Judit | Varga József |
| Kenyeres Sándor | Vira Sándor |
| Király László György | |

Nyelvi lektor: Tompáné Székely Zsófia

Technikai szerkesztő: Horváthné Józsa Ágnes

A könyv a Soproni Egyetem és a Magyar Nemzeti Bank közötti együttműködés keretében, a Magyar Nemzeti Bank támogatásával készült.

Kiadja: Soproni Egyetem Kiadó
9400 Sopron, Bajcsy-Zsilinszky u. 4.

Felelős kiadó: Dr. Alpár Tibor László kutatási és külügyi rektorhelyettes

© Soproni Egyetem Kiadó

Nyomdai kivitelezés: Pátria Nyomda Zrt.
Felelős vezető: Simon László vezérigazgató

ISBN 978-963-334-337-1 (nyomtatott)
ISBN 978-963-334-338-8 (elektronikus)
DOI 10.35511/978-963-334-338-8

Minden jog fenntartva.

Az esetlegesen előforduló nyomdai hibákért felelősséget nem vállalunk!

Harminckét lap, amely megrengette a világot

Tartalomjegyzék

| | |
|--|-----------|
| Előszó | 9 |
| I. rész A forgalmi adók szerkezete | 13 |
| 1. Az útvámtól a hozzáadottérték-adóig (Kenyeres Sándor) | 15 |
| 1.1. Mozzanatok az adózás történetéből | 15 |
| 1.2. Bevezetés | 19 |
| 1.3. Az adózásról általában | 19 |
| 1.3.1. Az adózás, mint társadalmi jelenség | 19 |
| 1.3.2. Az adózás jogi megközelítése | 20 |
| 1.4. Az adózás folyamata | 24 |
| 1.4.1. Az adó megfizetése | 24 |
| 1.4.2. Az adó begyűjtése | 25 |
| 1.4.3. Az adóteher-viselés és az adóáthárítás | 27 |
| 1.4.4. Az adók osztályozása | 28 |
| 1.5. Forgalmi adók | 30 |
| 1.5.1. A forgalmi adók csoportosítása | 30 |
| 1.5.2. Forgalmi adók az adójogfennhatóságok között | 31 |
| 1.5.3. A közvetett adók | 32 |
| 1.6. A forgalmi adók összehasonlítása | 33 |
| 1.6.1. Az egyfázisú forgalmi adó | 33 |
| 1.6.2. Többfázisú forgalmi adó | 33 |
| 1.6.3. Az összfázisú forgalmi adó | 33 |
| 1.6.4. A hozzáadottérték-adózás | 35 |
| 1.6.5. A halmozódás nélküli összfázisú forgalmi adó | 39 |
| 1.7. A hozzáadottérték-adózás történetéből | 41 |
| 1.7.1. A hozzáadottérték-adózás előzményei | 41 |
| 1.7.2. A hozzáadottérték-adózás bevezetése | 42 |
| 1.8. Összegzés | 44 |
| 1.9. Irodalomjegyzék | 45 |
| 2. Az áfa módszertana, jellemzői, logikája, felépítése (Vágyi Ferenc Róbert) .. | 47 |
| 2.1. A forgalmi adók rendszere | 47 |
| 2.2. Az áfatörvény hatálya | 51 |
| 2.2.1. Területi hatály | 51 |
| 2.2.2. Személyi hatály | 51 |
| 2.2.3. Tárgyi hatály | 52 |
| 2.3. A teljesítés helye | 54 |
| 2.3.1. Termékértékesítés | 55 |
| 2.3.2. Szolgáltatásnyújtás | 55 |
| 2.3.3. Közösségen belüli beszerzések | 56 |
| 2.3.4. Termék importjának teljesítési helye | 56 |
| 2.4. Adófizetési kötelezettség, adó megállapítása | 57 |

| | | |
|--------|---|----|
| 2.5. | Az adó alapja | 58 |
| 2.6. | Az adó mértéke | 60 |
| 2.7. | Adómentesség | 60 |
| 2.7.1. | Tevékenység közérdekű jellegére tekintettel adómentes. | 62 |
| 2.7.2. | Tevékenység egyéb sajátos jellegére tekintettel adómentes | 62 |
| 2.7.3. | Adókötelessé tétel | 63 |
| 2.7.4. | Közösségen belüli értékesítés, beszerzés. | 63 |
| 2.7.5. | Termék importja | 64 |
| 2.7.6. | Termékexport. | 64 |
| 2.7.7. | Nemzetközi közlekedés. | 65 |
| 2.8. | Az adó levonási jog tartalma | 65 |
| 2.8.1. | Adólevonási jog keletkezése. | 65 |
| 2.8.2. | Az adó megosztása | 66 |
| 2.8.3. | Levonási jog korlátozása | 66 |
| 2.8.4. | Az adólevonási jog gyakorlásának feltételei. | 67 |
| 2.8.5. | Különös szabályok | 67 |
| 2.9. | Az adófizetésre kötelezett. | 68 |
| 2.10. | Az adó megállapítása | 68 |
| 2.11. | Számlázási szabályok | 69 |
| 2.12. | Összefoglalás | 69 |
| 2.13. | Irodalomjegyzék | 71 |

II. rész A hozzáadottérték-adó történetéről.....73

3. A megnevesített forgalmi adó

(Veredelte Umsatzsteuer) (Carl Friedrich von Siemens).....75

4. Amerikai áfa kísérletek – társasági adó kiváltása

forgalmi adóval (Kovács Ferenc).....99

| | | |
|--------|--|-----|
| 4.1. | VAT versus GST | 99 |
| 4.2. | A VAT kialakulása | 101 |
| 4.2.1. | A kezdetek | 101 |
| 4.2.2. | USA-beli elképzelés egy új típusú adóról | 101 |
| 4.2.3. | A Francia modell | 102 |
| 4.3. | A Michigani „Single Business Tax” | 103 |
| 4.3.1. | Az SBT története | 103 |
| 4.3.2. | Az SBT általános szabályai | 104 |
| 4.3.3. | Az SBT alapjának meghatározása | 104 |
| 4.3.4. | SBT kedvezmények, mentességek | 106 |
| 4.3.5. | Főbb változások az SBT-ben. | 107 |
| 4.3.6. | Néhány statisztikai adat az SBT-ről | 108 |
| 4.3.7. | Néhány záró gondolat | 109 |
| 4.4. | Irodalomjegyzék | 110 |

| | |
|---|------------|
| 5. A franciaországi általános forgalmi adó születésének körülményei (Gilányi Zsolt) | 111 |
| 5.1. A francia forgalmi adórendszer az áfa bevezetését megelőző években | 115 |
| 5.2. Az áfa bevezetését megelőző években érvényben lévő francia forgalmi adórendszer pozitívumai. | 119 |
| 5.3. Az áfa bevezetését megelőző években érvényben lévő francia forgalmi adórendszer negatívumai | 120 |
| 5.4. Az általános forgalmi adó terve, várt hatások. | 125 |
| 5.5. Összegzés | 127 |
| 5.6. Irodalomjegyzék | 128 |
| 6. Az általános forgalmi adó magyarországi története egy sajátos szemszögből (Vira Sándor) | 129 |
| 6.1. A kezdetek (1988-1992) | 129 |
| 6.2. Irány a teljes jogharmonizáció az EU-s forgalmi adó szabályokkal (1993-2004). | 135 |
| 6.3. Bent az Európai Unióban | 142 |
| 6.4. Napjaink (2008-2018). | 145 |
| 6.5. Irodalomjegyzék | 146 |
| III. rész A hozzáadottérték-adó és a pénzügypolitika | 149 |
| 7. Az Állami Számvevőszék ellenőrzési és egyéb tapasztalatai az áfa adónem területén (Domokos László, Baksa Anikó, Szappanos Júlia). | 151 |
| 7.1. A központi költségvetés áfa bevételeinek alakulása. | 151 |
| 7.2. Az adóbevételek teljesülésének számvevőszéki ellenőrzése | 154 |
| 7.3. A központi költségvetésről szóló törvényjavaslat véleményezése. | 157 |
| 7.4. Gazdaságfehérítés – versenyképesség. | 159 |
| 7.5. Az adó- és vámhatósági feladatellátást érintő változások | 162 |
| 7.5.1. A NAV szervezetét, felügyeletét érintő változások | 162 |
| 7.5.2. A főbb módszertani változások | 163 |
| 7.6. A NAV feladatellátása a számvevőszéki ellenőrzések fókuszában | 165 |
| 7.6.1. 15044 számú jelentés a NAV hátralékkezelési és végrehajtási eljárási, valamint a kiemelt adózói körben gyakorolt tevékenysége szabályszerűségének, az EUROFISC rendszer működésének ellenőrzéséről | 166 |
| 7.6.2. 17086 számú jelentés a NAV informatikai rendszereinek ellenőrzéséről | 167 |
| 7.7. Irodalomjegyzék | 168 |

| | |
|---|-----|
| 8. Az általános forgalmi adó beszedése (Király László György) | 169 |
| 8.1. Az áfa jelentősége | 169 |
| 8.1.1. Az áfa világszintű elterjedtsége | 169 |
| 8.1.2. Áfa az Európai Unióban | 170 |
| 8.1.3. Az áfa jelentősége a magyar költségvetésen belül | 172 |
| 8.2. Az áfa sajátosságai adóbeszedési szempontból | 173 |
| 8.2.1. A többfázisú forgalmi adó problémája | 174 |
| 8.2.2. A közösségi kereskedelem problémája | 176 |
| 8.2.3. A körhintacsálás (caroussel fraud) | 177 |
| 8.3. Megoldások az áfabeszedés eredményességének javítása érdekében | 183 |
| 8.3.1. Rendszertípusú megoldások | 183 |
| 8.3.2. Hatósági típusú megoldások | 185 |
| 8.3.3. Megoldási elképzelések az EU-ban | 189 |
| 8.4. Irodalomjegyzék | 190 |
| 9. A forgalmi adó és az infláció összefüggései (Varga József) | 193 |
| 9.1. Bevezetés | 193 |
| 9.2. Az adó és az infláció általános kapcsolata | 193 |
| 9.2.1. Az inflációs adó értelmezése | 193 |
| 9.2.2. Az inflációs adó modellezése | 195 |
| 9.3. A forgalmi adó és az infláció kapcsolata | 197 |
| 9.3.1. A kapcsolat általános összefüggései | 197 |
| 9.3.2. A forgalmi adó inflációnövelő hatása | 199 |
| 9.3.3. A forgalmi adó csökkenésének hatása az árakra | 202 |
| 9.4. Az adóemelés okozta infláció jövedelem- és vagyonújraelosztási mechanizmusa | 204 |
| 9.4.1. Az újraelosztás elméleti kerete | 204 |
| 9.4.2. A költségvetést érintő adórendszerbeli újraelosztási hatások | 205 |
| 9.5. Irodalomjegyzék | 208 |
| IV. rész A hozzáadottérték-adó jogi megítélése | 211 |
| 10. A hozzáadottérték-adó (hÉa) gyakorlata az európai adójog (az EUB esetjoga), valamint a nemzeti adójog (a magyar közigazgatási bírósági gyakorlat) kölcsönhatásában (Darák Péter) | 213 |
| 10.1. Bevezetés | 213 |
| 10.2. Pillanatfelvétel a 2019-ben nyitott jogértelmezési kérdésekben feltárható uniós hÉa gyakorlatról | 214 |
| 10.3. Pillanatfelvétel az uniós joghoz kapcsolódó hÉa ügyek magyar bírói gyakorlatáról | 218 |
| 10.4. Következtetések | 220 |
| 10.5. Irodalomjegyzék | 221 |

| | |
|---|-----|
| 11. A közigazgatási áfa perekről (Traveller in time) (Hajnal Péter) | 223 |
| 11.1. A kezdet – 1992/1993 | 223 |
| 11.2. A kifejlődés – 1996/1997 | 225 |
| 11.3. Csatlakozás előtt – 2002/2003 | 228 |
| 11.4. Csatlakozás után – 2008 | 232 |
| 11.5. Magyar előzetes döntéshozatali ügyek után – 2012 | 234 |
| 11.6. Napjaink – 2017 | 238 |
| 11.7. A jövő | 242 |
| 11.8. Irodalomjegyzék | 243 |
| 12. Visszaélések az áfa rendszerében | |
| büntető bírói szemmel (Molnár Gábor Miklós) | 245 |
| 12.1. Bevezető gondolatok | 245 |
| 12.2. A büntetőjogi szabályozás | 246 |
| 12.2.1. Adócsalás a korábbi Btk-ban | 246 |
| 12.2.2. A költségvetési csalás | 247 |
| 12.2.3. Dogmatikai és gyakorlati kérdések a költségvetési csalás köréből | 248 |
| 12.2.4. Az Európai Unióhoz csatlakozás hatása az áfa bűnözésre | 254 |
| 12.2.5. A releváns iratok eltüntetése, az iratlopás | 255 |
| 12.3. Jogkövetkezmények | 258 |
| 12.3.1. A vagyonelkobzás | 258 |
| 12.3.2. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal polgári jogi igénye | 260 |
| 12.3.3. A pénzmosás | 261 |
| 12.3.4. A „ne bis in idem” elvének újszerű értelmezése az Európai Unió Bíróságának gyakorlatában | 261 |
| 12.4. Záró gondolatok | 263 |
| 12.5. Irodalomjegyzék | 264 |
| V. rész A hozzáadottérték-adó nemzetközi vonatkozásairól | 267 |
| 13. Az Európai Unió és a nemzeti hozzáadottértékadó-rendszerek kapcsolata (Jancsa-Pék Judit) | 269 |
| 13.1. A héa jelentősége | 269 |
| 13.2. Az EU adópolitikája | 271 |
| 13.3. Az uniós és a nemzeti jog viszonya | 271 |
| 13.4. Az áfa harmonizációja az EU-ban: történet | 273 |
| 13.5. Magyarország | 282 |
| 13.6. Az áfa jövője – a történet folytatása | 284 |
| 13.7. Irodalomjegyzék | 297 |
| VI. rész A szerzőkről röviden | 301 |
| Melléklet | 319 |

Darák Péter

10. A hozzáadottérték-adó (héta) gyakorlata az európai adójog (az EUB esetjoga), valamint a nemzeti adójog (a magyar közigazgatási bírósági gyakorlat) kölcsönhatásában

10.1. Bevezetés

Aki arra vállalkozik, hogy a hozzáadottérték-adó működéséről készítsen elemzést, nem teheti ezt az örökérvényűség igényével. Sokkal inkább annak tudatában járhat el, hogy következtetései csak belátható időn belül érvényesek.

Ennek a jelenségnek az egyik oka az európai hozzáadottértékadó-rendszer átmeneti jellege, amely lényegében 1992 óta harmonizációs és jogalkotói késedelmet szenved az Unió tagállamok egyes csoportjainak eltérő, sőt ellentétes gazdasági értékei miatt. A másik oka, hogy az adóelkerülés elleni küzdelem erősödő intézkedései több oldalról is támadják a héa-rendszer semlegességének elvét. Nem véletlen, hogy a jelentős gazdasági erővel rendelkező országok (Franciaország, Németország, Hollandia) jogi szakirodalma vastok kommentárokkal és esetjogi gyűjteményekkel támogatja az adójog alkalmazóit értelmezési nehézségeiben.

Jól mutatja az egymásra épülő, több szereplős struktúra sajátosságait az EUB elnökének 2016. április 21-i végzése¹, amely a Kúria előzetes döntéshozatali kérelme tárgyában keletkezett ügyet törölte, mert az eljárásban résztvevő felek egyező álláspontra jutottak, és a bíróság határozata így szükségtelenné vált. Továbbá az EUB elnökének 2018. június 26-án kelt végzése². A végzés szerint a bíróság elnöke a főtanácsnok meghallgatását követően elrendelte az ügy törlését, mert a bíróság hivatalának felhívására az előterjesztő Szombathelyi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság közölte, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelmét az időközben meghozott 2018. május 17-i Vámos ítéletre³ figyelemmel nem szándékozik fenntartani.

1 EUB C-114/16 sz. ügy Damien Zöldség, Gyümölcs Kereskedelmi és Tanácsadó Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága között.

2 EUB C-173/18 sz. ügy FS és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága között.

3 EUB C-566/16 sz. ügy Vámos és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága között.

Az ismertetett eljárásjogi csavar (a nemzeti bíróság kérdést terjeszt elő az EUB-hoz, időközben más ügyben döntést hoz az EUB, a nemzeti bíróság visszavonja a kérdését) arra utal, hogy itt párhuzamos ügyekben formálódó koherens jogértelmezési rendszerrel állunk szemben, ahol egy román vagy lengyel ügyben is születhet a magyar bíróságok számára használható konklúzió.

10.2. Pillanatfelvétel a 2019-ben nyitott jogértelmezési kérdésekben feltárható uniós héa gyakorlatról

1. Az EUB 2019. április 11-én a PORR ügyben hozott ítéletében⁴ az uniós jogot, valamint az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvét úgy értelmezte, hogy azokkal nem ellentétes az olyan adóhatósági gyakorlat, amely megtagadja a héa levonás jogát olyan számla alapján, amelyet fordított adózás hatálya alá tartozó ügylet esetén az általános szabályok szerint állítottak ki anélkül, hogy az adóhatóság megelőzően megvizsgálná, hogy a számlakibocsátó vissza tudja-e téríteni a számla címezettjének a jogsalap nélkül megfizetett héa összegét, illetve tudja-e helyesbíteni ennek érdekében a számlát, vagy maga térítené vissza a befizetett adót.

Az EUB ugyanakkor hangsúlyozta, hogy amennyiben a héa visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik, lehetővé kell tenni, hogy azt a vállalkozó közvetlenül az adóhatóságtól kérhesse.

Az ismertetett ítélet a legutóbbi építőköve abban a jogértelmezési piramisban, amely adózói érdek és a költségvetés bevételi érdeke között kíván harmóniát teremteni. Az ítéletből kiolvasható, hogy az adózó visszatérítési igényének biztosítása érdekében az adóhatóságot nem terheli többleteljárási kötelezettség.

2. Az EUB 2019. február 13-i Human Operator ügyben hozott ítéletében⁵ az uniós joggal ellentétesnek minősítette a fordított adózás alkalmazását olyan időpontban, amikor Magyarország még csak kérelmezte az általános szabályoktól való eltérés engedélyezését, még abban az esetben is, ha kifejezte az eltérés visszaható hatályú alkalmazására irányuló szándékát. A határozat utal arra, hogy az ilyen típusú uniós határozatok a címezttjük értesítésével lépnek

⁴ EUB C-691/17 sz. ügy PORR Építési Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága között.

⁵ EUB C-434/17 sz. ügy Human Operator Zrt. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága között.

hatályba (32. pont) illetve a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvére tekintettel az uniós anyagi jogi szabályokat főszabály szerint úgy kell értelmezni, hogy azok a hatályba lépésüket követően keletkezett jogviszonyokra vonatkoznak. (36. pont)

Az ítéletből kiolvasható az a szándék, hogy a hÉa irányelv szabályai az egységes piacon általánosan érvényesüljenek, és az azoktól való eltérő nemzeti szabályozás csak az eltérés engedélyezését követően legyen alkalmazható. Az ítéletben foglalt jogértelmezés a hÉa irányelv elsődlegességét kényszeríti ki.

3. Az EUB 2018. február 22-én kelt Nagyszénás Kft. ügyében hozott ítéletében⁶ a hÉa irányelv hatályát illetően tette világossá, hogy ha egy gazdasági társaság az önkormányzattal kötött szerződés alapján közfeladatot lát el, és azt ellenszolgáltatás fejében teljesíti, az hÉa köteles szolgáltatásnyújtásnak minősül.

Az ítélet a közhatalmi és gazdasági tevékenység elhatárolásában nyújt segítséget.

4. Az EUB 2018. május 17-én kelt Vámos ügyben hozott ítélet⁷ szerint nem elmenthető az uniós joggal az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárja a kisvállalkozás alanyi adómentességét, amennyiben az adózó a gazdasági tevékenység megkezdésének bejelentésével egyidejűleg nem választotta az alanyi adómentességet. Az ítélet újabb adalék ahhoz a sokrétű kérdéskörhöz, hogy milyen jelentőséget kell tulajdonítani az adóhatósági nyilvántartásokba történő bejelentkezésnek, regisztrációnak, illetve mennyiben ítéltető meg ettől eltérően az adózó választásának bejelentése.
5. Az EUB 2017. október 12-én kelt Lombard ügyben hozott ítélet⁸ lízingszerződések alapján fennálló esedékes törlesztő részletek részleges nem fizetése miatti utólagos adóalap-csökkentés vonatkozásában mondta ki, hogy a megszűnés, felmondás, elállás esete megvalósítja azt az uniós szabályt, hogy a lízingbeadó már nem követelheti a lízingdíj megfizetését, a szerződés végleges megszüntetése esetén e szabályra lehet hivatkozni. Az uniós szabály ugyanakkor választási lehetőséget biztosít a tagállamoknak, hogy ez jogosultságot teremt-e az adóalap csökkentésére.

6 EUB C-182/17 sz. ügy Nagyszénás Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága között.

7 EUB C-566/16 sz. ügy Vámos és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága között.

8 EUB C-404/16 sz. ügy Lombard Zrt. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága között.

Az ítélet újfent arra hívja fel a figyelmet, hogy az uniós szabályozás bizonyos esetekben kiegészülhet olyan nemzeti szabályokkal, amelyek lényeges feltételeket határoznak meg, például az adóalap csökkenthetősége körében.

6. Az EUB 2017. július 6-án kelt Glencore ügyben hozott ítélet⁹ az uniós joggal ellentétesnek minősíti az olyan nemzeti szabályozást, amely az ellenőrzési eljárás elhúzódása miatt elhalasztja a hea különbözet visszatérítésének időpontját. Álláspontja szerint az adózó részére fizetendő késedelmi kamat nem tagadható meg túlzottan hosszú adóellenőrzési eljárás esetén, ha az nem az adóalany magatartásának tudható be.

Az ítélet abba a sorba illeszkedik, amely az anyagi jogosultságok és az eljárásjogi helyzetek szövevényes viszonyrendszerében keresi az eljárásjogi szabálytalanságok lehetséges anyagi jogi következményeit.

7. Az EUB 2017. január 12-én kelt MVM ügyben hozott végzésben¹⁰ úgy határozott, hogy a holding társaságban, illetve egyes leányvállalatai érdekében igénybe vett szolgáltatások a hea szempontjából nem minősülnek gazdasági tevékenységnek, ezért azok után előzetesen felszámított hea nem vonható le.

A holding társaságok hea kötelezettsége tárgyában számos Európai Bírósági határozat tartalmaz megállapításokat. Jelen ügyben a szóban forgó szolgáltatások jellege (különösen üzletrész megszerzésekhez kapcsolódó üzletviteli szolgáltatások) alapján helyezkedett az EUB arra az álláspontra, hogy azok nem minősülnek adóköteles gazdasági tevékenységnek.

8. Az EUB 2017. április 26-án kelt Farkas ügyben hozott ítélet¹¹ a fordított adózás alá eső ügyletre tévesen, az általános adózásra esően állítottak ki számlát, amelyre összefüggésben az EUB megállapította, hogy amennyiben az állam nem esett el adóbevételről, és nem merül fel adócsalásra utaló körülmény, aránytalan a hea 50%-át kitevő bírság kiszabása. Utal azonban arra, hogy ezt a kérdést a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia.

9 EUB C-254/16 sz. ügy *Glencore Agriculture Hungary Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* között.

10 EUB 28/16 sz. ügy *MVM Zrt. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* között.

11 EUB C-564/15 sz. ügy *Farkas Tibor és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága* között.

Az ítélet határozottan alkalmazza az arányosság elvét, amikor összekapcsolja a költségvetési érdek sérelmének hiányát, és az alkalmazható szankciót.

9. Az EUB 2016. december 15-én kelt *Signum* ügyben hozott végzése¹² az adólevonási jog megtagadásának lehetséges okait értelmezi, hangsúlyozva, hogy az adóalanytól nem követelhetőek olyan ellenőrzések, amelyeket nem köteles elvégezni.

Számos EUB ítélet foglalkozik azzal a kérdéssel, hogy melyek az adóalanytól elvárható ésszerű intézkedések annak érdekében, hogy meggyőződjön, nem vesz részt adócsalásban, amelyet az értékesítési lánc korábban eljáró szereplője követ el.

10. Az EUB 2016. június 2-án kelt *Lajvér* ügyben meghozott ítélet¹³ olyan adózók tevékenységét minősítette, amelyek csak kiegészítő jelleggel folytathatnak üzletszerű gazdasági tevékenységet, és amelyek állami és uniós forrásokból finanszírozott létesítményeket kezeltek. Az EUB álláspontja szerint az ilyen tevékenység gazdasági tevékenységnek minősül, azonban a nemzeti bíróságnak kell tisztáznia a szolgáltatásnyújtások visszerthes jellegét.

Az ítélet újabb adalék a héa-rendszer tárgyi hatályának meghatározásához.

11. Az EUB 2016. december 8-án kelt *Stock* ügyben meghozott ítélet¹⁴ egy olyan összetett ügylet adókötelezettsége, illetve adóalapja vonatkozásában foglalt állást, mint az integrált mezőgazdasági együttműködésre irányuló ügylet. Egyrészt megállapította, hogy az esetleges kiegészítő szolgáltatások nem befolyásolják az ügylet minősítését, másrészt az adóalapnak részét képezi mind a termékek ára, mind a finanszírozási kölcsön után fizetett kamat.

A határozat az összetett és egységes ügyletek héa minősítése vonatkozásában ad támpontokat.

12 EUB C-446/15 sz. ügy *Signum Alfa Sped Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal kiemelt Adó- és Vám Főigazgatósága* között.

13 EUB C-263/15 sz. ügy *Lajvér Nonprofit Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* között.

14 EUB C-208/15 sz. ügy *Stock Zrt. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* között.

10.3. Pillanatfelvétel az uniós joghoz kapcsolódó hóa ügyek magyar bírói gyakorlatáról

1. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018. március 19-én kelt végzésében¹⁵ az EUB előzetes döntéshozatali eljárását kezdeményezte, hogy vajon összeegyeztethető-e az uniós joggal a bolti kiskereskedelmi tevékenységet folytató adózó erősen progresszív külön adófizetési kötelezettsége, ha egy gazdasági társaságban több boltot működtet, míg a franchise rendszerben működő belföldi tulajdonú adóalanyok adómentes sávba kerülnek. A végzés arra is választ vár, hogy az uniós jogba ütközés megállapítását külön kérelemmel kell kérni.

Az ügy az Európai Unió Bírósága előtt folyamatban van.

2. A Kúria 2017. március 30-án kelt végzésében¹⁶ azt kérdezte az EUB-tól, hogy a 100%-ban települési önkormányzati tulajdonban álló gazdasági társaság közjog által szabályozott szervezetnek minősül-e, tekinthető-e úgy, mintha hatóságként járna el, illetve a települési önkormányzat által a feladat ellátásért fizetett összeg ellenértéknek tekinthető-e.

Az EUB a választ az 1.2. alfejezet 3-as sorszám alatt ismertetett ügyben adta meg.

3. A Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. október 26-án kelt végzésében¹⁷ arra a kérdésre várt választ, hogy az adóhatóság utólagos adóellenőrzés keretében kizárhatja-e az alanyi adómentesség választásának lehetőségét.

A választ az EUB 1.2. alfejezet 4-es sorszám alatt ismertetett ügyben adta meg.

4. A Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2016. július 8-án kelt végzésében¹⁸ a lízingszerződés felmondása esetére vonatkozó adóalap-csökkentés vonatkozásában intézett kérdést az EUB-hoz.

Az EUB a választ az 1.2. alfejezet 5-ös sorszám alatt ismertetett ügyben adta meg.

¹⁵ 16.K.33.199/2017/7 sz. ügy (kapcsolódik az EUB C-323/18 és az EUB C-75/18 sz. ügyéhez).

¹⁶ Kfv.I.35.694/2016/4 sz. ügy (EUB C-182/17).

¹⁷ 17.K.27.247/2016/16 sz. ügy (EUB C-566/16 lásd. 7. lábjegyzet).

¹⁸ 7.K.27.479/2016/5 sz. ügy (EUB C-404/16 lásd. 8. lábjegyzet).

5. A Kúria 2016. február 8-án kelt végzésében¹⁹ azt a kérdést tette fel az EUB-nak, hogy köteles-e az adóhatóság az adózó levonási jogát elismerni az adóhatósági ellenőrzés során, amennyiben az adózó bevallásában az előzetesen felszámított adó nem szerepel, jóllehet a megfelelő számlák rendelkezésre állnak, és az adózó az ellenőrzés során kéri a levonási jog elismerését. A végzés indokolása nem hagy kétséget a Kúria eljáró tanácsának álláspontja felől. Eszerint azért van szükség a feltett kérdések megválaszolására, mert még nem született döntés abban a kérdésben, hogy a héa levonási jog kizárólag a bevallás benyújtása útján gyakorolható-e. A végzésben írtak szerint, hogy ha az adózó az ellenőrzéskor kéri levonási jogának elismerését, és számlái megfelelnek az előírásoknak, úgy e jogosultságát nem lehet azzal elutasítani, hogy nem tett eleget a héa irányelv 179. és 250. cikkében foglaltaknak.

Amint azt a bevezetőben említettem, az EUB nem került döntési helyzetbe, miután a felek a felülvizsgálati eljárásban megegyeztek.

6. A Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. október 7-én kelt végzésében²⁰ a bíróság azt kérdezte az EUB-tól, hogy fordított adózás alá eső ügylet esetében az egyenes adózás szerinti számlakiállítás folytán megfizetett áfalevonási jogával lehet-e élni illetve arányos-e az 50%-os mértékű adóbíróság, ha a költségvetést kár nem érte.

A kérdésekre az EUB az 1.2. alfejezet 8-as pontban ismertetett határozatában adott választ.

7. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. augusztus 10-én kelt végzésében²¹ előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett abban a kérdésben, hogy mennyiben várható el a számlabefogadótól, hogy a jogügylet körülményeit, a számlakibocsátót ellenőrizze, hogyan értékelhető, ha a gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között jött létre, ha csupán formai hiba áll fenn.

A kérdésekre az EUB II/9-es pontban ismertetett határozatában adott választ.

19 Kfv.I.35.404/2015/9. sz. ügy (EUB C-114/16 lásd. 1. lábjegyzet).

20 14.K.27.056/2015/16-I sz. ügy (EUB C-564/15 lásd 11-es lábjegyzet).

21 24.K.34.083/2014/24 sz. ügy (EUB C-446/15 lásd 12-es lábjegyzet).

8. A Kúria 2019. március 7-én kelt végzésében²² azt a kérdést intézte az EUB-hoz, hogy ellentétes-e az uniós joggal az a tagállami gyakorlat, amely az adólevonási jog vonatkozásában kizárólag arra van figyelemmel, hogy az adóköteles esemény mikor következett be, és nincs tekintettel arra, hogy a felek között a teljesítés mértéke tekintetében polgári jogi vita áll fenn, amely bírósági útra terelődött, és a számlát csak a jogerős ítéletet követően állították ki. Áttörhető-e a szolgáltatásnyújtás időpontjától számított 5 éves elévülési idő, befolyásolja-e a levonási jog gyakorlását a számlabefogadói magatartás, hogy a jogerős ítéletben megállapított vállalkozói díjat csak végrehajtási eljárásban fizették meg, és a számlát emiatt csak az elévülési határidő után állították ki.

Az ügy az Európai Unió Bírósága előtt folyamatban van.

10.4. Következtetések

Az ismertetett nagyszámú eset statisztikailag is igazolja, hogy a hozzáadottérték-adó európai és tagállami szabályozása a mindennapos alkalmazás során számtalan jogalkalmazási, jogértelmezési kérdést vet fel. A bíróságok iránymutató döntései részben hiányos vagy hibás jogszabályt pótolnak, illetve azok hézagosságait egészítik ki. A jogalkotási hiányosságokat részben magyarázza az a kényszer, hogy nagyszámú uniós tagállam érdekeit kell összehangolni. Ide sorolom az ismertetett ügyek nagyobb részét. A bíróságok szokásos napi tevékenységüket végzik, amikor keresik az alkalmazandó jogot, és értelmezik azt. A héa ügyekben az uniós és a nemzeti ügyek egyensúlyban állnak. Ez az egyensúly azonban nem statikus. A kérdések, válaszok, az átfogalmazott kérdések és részletesebb válaszok körforgása dinamikus rendszerré teszik az uniós és tagállami igazságszolgáltatást. A kölcsönös visszajelzések rugalmassá teszik a joggyakorlatot, és ha egy-egy meghatározott problémakört vizsgálunk, kifejezett fejlődést láthatunk. Példaként említhető az adóalany és az adóhatóság fegyveregyenlősége, a szankciók arányossága, az alanyi jogosultságok érvényesítése. Egyes kérdések azonban mintha nem jutnának nyugvó pontra. Így nem megnyugtató, hogy milyen magatartás várható el a számlabefogadótól, illetve az adósemlegesség elve és az adóelkerülés elleni küzdelem ütközése is feloldatlan. E kérdések elvszerű tisztázásának hiánya talán az ellentétes irányú jogalkotói szándékok terhére írható, a bíróságokat azonban nem menti fel azon kötelezettségük alól, hogy a gazdasági és adójogi folyamatok megnyugtató rendezésére törekedjenek.

²² Kfv.I.35.172/2018/7 sz. ügy (EUB C-258/19).

10.5. Irodalomjegyzék

PEETERS, B. (2005): The concept of tax, 2005 EATLP Congress, Naples.

SIMON, I. (2012): Pénzügyi jog II., Budapest: Osiris Kiadó.

TERRA, B. J. M. – WATTEL, P. J. (2008): European Tax Law, Fifth Edition, Kluwer Law International.

VAN RAAD, K. (2012): Materials on International & EU Tax Law, Vol. 2, International Tax Center Leiden.

WEBER-GRELLET, H. (2001): Steuern im modernen Verfassungsstaat, Köln.

WERNER WIDMAN, D. (2015): Veranlagungshandbuch Umsatzsteuer 2014.