

# 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
<b>I. rész A forgalmi adók szerkezete .....</b>	<b>13</b>
<b>1. Az útvámtól a hozzáadottérték-adóig (Kenyeres Sándor) .....</b>	<b>15</b>
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
<b>2. Az áfa módszertana, jellemzői, logikája, felépítése (Vágyi Ferenc Róbert) ..</b>	<b>47</b>
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

<b>5. A franciaországi általános forgalmi adó születésének körülményei (Gilányi Zsolt) . . . . .</b>	<b>111</b>
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
<b>6. Az általános forgalmi adó magyarországi története egy sajátos szemszögből (Vira Sándor) . . . . .</b>	<b>129</b>
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
<b>III. rész A hozzáadottérték-adó és a pénzügypolitika . . . . .</b>	<b>149</b>
<b>7. Az Állami Számvevőszék ellenőrzési és egyéb tapasztalatai az áfa adónem területén (Domokos László, Baksa Anikó, Szappanos Júlia). . . . .</b>	<b>151</b>
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

<b>8. Az általános forgalmi adó beszedése (Király László György)</b> .....	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
<b>9. A forgalmi adó és az infláció összefüggései (Varga József)</b> .....	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
<b>IV. rész A hozzáadottérték-adó jogi megítélése</b> .....	211
<b>10. A hozzáadottérték-adó (hÉa) gyakorlata az európai adójog (az EUB esetjoga), valamint a nemzeti adójog (a magyar közigazgatási bírósági gyakorlat) kölcsönhatásában (Darák Péter)</b> .....	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

<b>11. A közigazgatási áfa perekről (Traveller in time) (Hajnal Péter)</b> . . . . .	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
<b>12. Visszaélések az áfa rendszerében</b>	
<b>büntető bírói szemmel (Molnár Gábor Miklós)</b> . . . . .	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
<b>V. rész A hozzáadottérték-adó nemzetközi vonatkozásairól</b> . . . . .	267
<b>13. Az Európai Unió és a nemzeti hozzáadottértékadó-rendszerek kapcsolata (Jancsa-Pék Judit)</b> . . . . .	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
<b>VI. rész A szerzőkről röviden</b> . . . . .	301
<b>Melléklet</b> . . . . .	319



**Jancsa-Pék Judit**

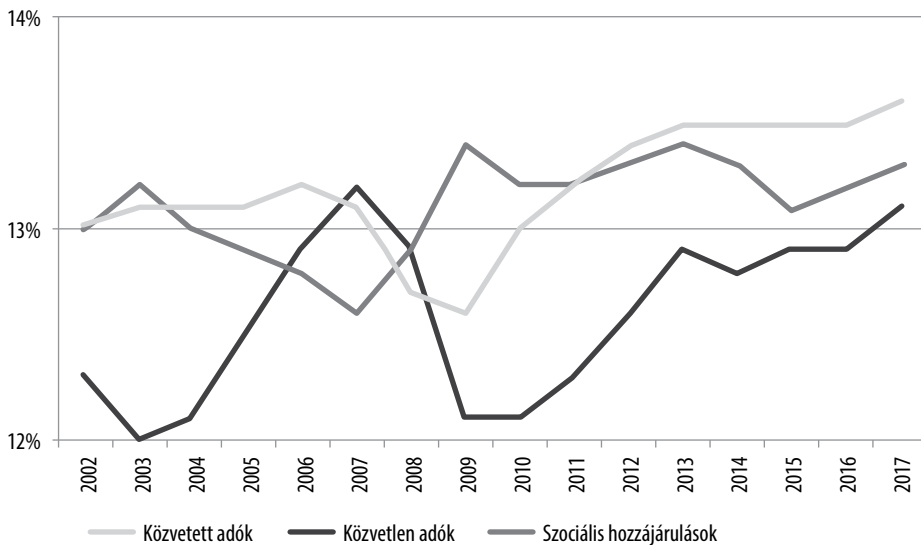
## **13. Az Európai Unió és a nemzeti hozzáadottértékadó-rendszerek kapcsolata**

Az általános forgalmi adóztatás Európai Unió szinten harmonizált jogrendszeren alapul, amelytől a tagországok, s így hazánk sem térhet el. A rendszer nem tökéletes, az adminisztráció nehézkes, az eltérő tagállami szabályok nehézségeket és sokszor bírságot eredményeznek az adóalanyok számára, az ellenőrzések szigorodása ellenére az áfa rendszerből kifolyó adóösszegeket közösségi szinten euró milliárdokra becsülik. Ezért az uniós áfarendszer reformja több fronton zajlik. Jelen fejezetben tehát a könyv küldetéséhez igazodva az általános forgalmi adóztatás nemzetközi vizeire invitálok az Olvasókat.

### **13.1. A héa jelentősége**

Az általános forgalmi adóztatás nem csupán európai instrumentum, hanem világszerte alkalmazott egyik legjelentősebb adótípus. Gyökerei 1919-ig, azaz mához 100 évre nyúlnak vissza. Georg Wilhelm von Siemens ekkor adta ki röpiratát „Veredelte Umsatzsteuer” címen Berlinben, amely az áfarendszer első leírásának tekinthető. A hozzáadott érték adót az 1960-as években még csupán tíz országban használták, mára azonban több mint 150 országban biztosítja az állam adóbevételeinek jelentős hányadát. Globális értelemben véve az általános forgalmi adó a költségvetési bevételek harmadik legnagyobb forrása, melyet csak a társadalombiztosítási járulékok és a személyi jövedelemadók előznek meg.

A következő diagram az adóbevételek fő összetevőinek alakulását mutatja be az Európai Unióban, a GDP %-ában, 2002-2017 között.



**1. ábra: Az adóbevételek fő összetevőinek alakulása az Európai Unióban, a GDP %-ában, 2002-2017 között**

*Forrás: az alábbi nemzetközi források alapján<sup>1</sup>*

A 2008-2010-es világméretű gazdasági válság által okozott törékeny költségvetési egyensúly az adózásban is több újszerű trendet hívott életre<sup>2</sup>, ezek egyike a jövedelem típusú adók felől a forgalmi típusú adók felé történő elmozdulás, melynek oka, hogy a forgalmi típusú adók gazdaságilag semlegesek, valamint átlátható és kiszámítható a bevételi struktúrájuk. A fokozódó gazdasági globalizáció és a határon átnyúló kereskedelem, beleértve az e-kereskedelmet, tényerése azonban új kihívások elé állítja a rendszert.

Az áfarendszer nemzetközi reformja ezért több fronton zajlik. Az Európai Unió összehangolt intézkedéscsomaggal és fokozatos lépésekkel újítja meg a hozzáadottérték-adót. Érdeemes ezért visszanezünk a gyökerekre, és egyben előre tekinteni a jövőre.

<sup>1</sup> [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax\\_revenue\\_statistics#General\\_overview](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics#General_overview); [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Evolution\\_of\\_the\\_main\\_components\\_of\\_tax\\_revenue\\_in\\_the\\_EU-28,\\_%25\\_of\\_GDP,\\_2002-2017.png](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Evolution_of_the_main_components_of_tax_revenue_in_the_EU-28,_%25_of_GDP,_2002-2017.png)

<sup>2</sup> Részletesebben lásd a „Különadók szerepe az adózásban” című tanulmányban (Leitner, 2013. június): [https://www.leitnerleitner.hu/hungary/hu/publication/2015/kulonadok\\_tanulmany.pdf](https://www.leitnerleitner.hu/hungary/hu/publication/2015/kulonadok_tanulmany.pdf)

## 13.2. Az EU adópolitikája

Alapvetően a tagállamok saját nemzeti hatáskörükben alakítják ki adójogszabályaikat, szabadon választhatják meg az általuk legmegfelelőbbnek ítélt adórendszert, és ezt nem is hajlandók feladni. Azonban sok esetben uniós szintű intézkedésekre van szükség, melyet minden tagállam elfogad és saját nemzeti szabályait is ezzel összhangban működteti. Ilyen a közös piac létrehozása és szabályozott működésének biztosítása, ezért a közvetett adózás harmonizációja korábban megkezdődött, és sokkal előrébb is jár, mint a közvetlen adózásé.

A közvetett adózás területén az uniós szabályozásnak nagyobb tere és lehetősége van a tagállamok szabályainak egységesítésére a piaci versenyt torzító hatások elkerülése érdekében. Az általános forgalmi adó (továbbiakban: „áfa”, „héta”) tekintetében hamar megvalósult a közös uniós szabályozás. Sokáig (1977.07.03. - 2006.12.31.) a hatodik áfairányelv<sup>3</sup> biztosította az áfa harmonizált szabályait, mely az évek során többször is módosításra került. Ezen irányelv átstrukturálásának eredményeként született meg 2006-ban a mára már szintén sokat módosított 2006/112/EK irányelv<sup>4</sup>, mely a jelenlegi uniós áfaszabályokat tartalmazza.

## 13.3. Az uniós és a nemzeti jog viszonya

Az európai jog közvetlen hatálya az elsőbbségi elvvel együtt az európai jog egyik alapelve, melyeket az Európai Unió Bírósága alakított ki. Az elsőbbség elve<sup>5</sup> értelmében az európai jog a tagállamok nemzeti jogai felett áll. Ennek megfelelően a tagállamok nem alkalmazhatnak az európai joggal ellentétes nemzeti rendelkezést. A közvetlen hatály elvéhez<sup>6</sup> hasonlóan az elsőbbség elvét sem tartalmazzák a szerződések, hanem azt az Európai Unió Bírósága, a *Costa kontra Enel* ügyben hozott, 1964. július 15-i ítéletben alakította ki. Ebben az ítéletében a Bíróság kimondja, hogy az európai intézmények által alkotott jog beépül a tagállamok jogrendszerébe, amelyek kötelesek azt tiszteletben tartani. Az európai jog tehát

3 A Tanács 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelve.

4 A Tanács 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelve.

5 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=LEGISSUM:114548>

6 Az európai jog közvetlen hatályát a Bíróság az 1963. február 5-i *Van Gend en Loos* ügyben hozott ítéletben (C-26/62. sz. ügy) alakította ki, megerősítve, hogy az európai jog nemcsak kötelezettségeket keletkeztet az uniós országok számára, hanem jogokat is alapít az uniós jogot alkalmazó személyek részére, akik ezzel élve az európai jogszabályokra közvetlenül hivatkozhatnak a nemzeti és az európai bíróságok előtt, akár az európai jogszabály nemzeti átültetése hiányában is. (EUR-Lex)

elsőbbséget élvez a nemzeti jogok felett. Így amennyiben egy nemzeti szabály valamely európai rendelkezéssel ellentétes lenne, úgy a tagállamok az európai rendelkezést kötelesek alkalmazni.

Valamennyi kötelező erejű európai jogi aktus elsőbbséget élvez, függetlenül attól, hogy az elsődleges jogból vagy a másodlagos jogból származik-e. A bíróságok által alkotott jognak, az ítélkezési gyakorlatnak is tiszteletben kell tartania az uniós jogot.

Az EU jogforrásait azért érdemes itt röviden áttekintenünk, mert ezen nem csupán az uniós jog hatásait mutatják be a tagállamok szabályozására, hanem az egyes tagállamok visszahatása az uniós héa rendszerre is ezeken keresztül érthető meg.

A legerősebb uniós jogforrások a **rendeletek**, amelyek mindig közvetlen hatállyal bírnak, ugyanis az EU működéséről szóló szerződés 288. cikke kimondja, hogy a rendeletek közvetlenül alkalmazandók az uniós országokban. A hierarchiában ezeket követik az **irányelvek**, melyeket azonban már az uniós országoknak át kell ültetniük a saját nemzeti jogukba. A Bíróság bizonyos esetekben a magánszemélyek jogainak védelme érdekében elismeri az irányelvek közvetlen hatályát. Ennek megfelelően a Bíróság ítélkezési gyakorlatában kimondta, hogy az irányelvek is közvetlen hatállyal bírnak abban az esetben, ha feltétel nélküliek, megfelelően világosak és pontosak, valamint, ha az uniós országok az irányelvet nem ültették át határidőn belül nemzeti jogukba (a *Van Duyn* ügyben 1974. december 4-én hozott ítélet<sup>7</sup>). A közvetlen hatály ugyanakkor kizárólag vertikális lehet, azaz a magánszemélyek és az országok közötti kapcsolatokban lehet szerepe.

Ezt követik a **határozatok**, melyeknek akkor lehet közvetlen hatálya, ha címzettjeként valamely uniós országot jelölik meg. Ebben az esetben a Bíróság a határozatnak kizárólag a vertikális közvetlen hatályát ismeri el (a *Hansa Fleisch* ügyben 1992. november 10-én hozott ítélet). A **nemzetközi megállapodásoknak** szintén lehet közvetlen hatálya, a **véleményeknek és ajánlásoknak** azonban már nincsen közvetlen hatályuk, hiszen ezek nem rendelkeznek kötelező jogi erővel.

A tagállamoknak, és így hazánknak is tehát több lehetősége van arra, hogy érdekeit az uniós jog szintjére emelje. Első és legfontosabb ilyen lehetőségünk az uniós jogalkotásban való részvétel. Az adózást érintő közös jogszabályok meg-

<sup>7</sup> C-41/74. sz. ügy.

alkotása rendszerint egyhangú, ritkábban jelentős többséggel hozott döntéseken keresztül valósul meg. Ezekben tehát minden uniós tagállam részt vesz.

Emellett a közösségi jogra való alulról felfelé történő visszahatás is jelentős: az Európai Unió Bírósága előtt tárgyalta ügyek éppen ezt testesítik meg, és lehetővé teszik a jogalkalmazás gyakorlati problémáira adott megoldások beépülését az uniós jogrendbe. Ráadásul ennek a hatása is kettős:

Egyrészt, egy adott bírósági döntés nem csak az üggyel érintett tagországban fejt ki hatását, hanem az összes uniós ország figyeli az Európai Unió Bíróság ítélezési gyakorlatát, és jellemzően, ha saját jogrendjükben szintén elmaradást látnak, akkor belső jogszabályukat hozzá igazítják a Bíróság legújabb ítéleteihez. Másrészt, a Bíróság ítéletei nyomán láthatjuk az uniós jog rendeleti és irányelvi szintű alakulását is, az ECJ döntései sokszor megjelennek az uniós jogalkotásban is.

### **13.4. Az áfa harmonizációja az EU-ban: történet**

Az adózás területén megvalósítandó adóharmonizáció alapjai az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződés<sup>8</sup> (Római Szerződés) 95-99. cikkelyeiben van lefektetve, mely előírta a közös piac érdekében a forgalmi adók, jövedéki adók és egyéb közvetett adók harmonizációjának kötelezettségét.

A Római Szerződés fő célja az volt, hogy olyan közös piacot hozzon létre, amelyen belül egészséges verseny van, és amelynek jellemzői hasonlóak egy hazai piac jellemzőihez. Ezen cél megvalósításának egyik előfeltétele a forgalmi adókra vonatkozó egységes/összehangolt szabályozás kialakítása volt, mely nem torzítja a verseny feltételeit, és nem akadályozza az áruk és a szolgáltatások szabad mozgását a közös piacon belül.

#### **67/227/EGK irányelv (1967. IV. 14.: „első áfa irányelv”)**

A cél elérése érdekében megkezdődtek az adóharmonizációval kapcsolatos munkák, a különböző munkacsoportok<sup>9</sup> és a Neumark-bizottság<sup>10</sup> jelentései alapján a Bizottság 1962 novemberében terjesztette a Tanács elé az első áfairányelvjavaslatot, mely akkor még csak a nagykereskedelmi értékesítésekre vonatkozóan írta elő kötelezően a közös áfarendszer bevezetését, míg a kiskereskedelmi értékesí-

<sup>8</sup> Az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződés, 1957. március 25.

<sup>9</sup> A Bizottság munkacsoportjai.

<sup>10</sup> Neumark-Bizottság: független szakértékből álló bizottság.

tésekre történő alkalmazásra csak opcionális lehetőséget nyújtott a tagállamok számára. Végül az első áfa irányelvjavaslat módosított változatát<sup>11</sup> a második áfa irányelvjavaslattal együtt 1967 áprilisában fogadták el.

Az akkori tagállamoknak meg kellett szüntetniük a halmozott többfázisú adókat és a közös hozzáadottértékadó-rendszert el kellett fogadniuk.<sup>12</sup> A halmozott többfázisú adó azt jelentette, hogy a forgalmi adót mindig a teljes termelési érték után kellett megfizetni, és a beszerzésekhez kapcsolódóan nem volt adólevonási jog, ennek következtében ezen rendszerek jelentős adóhalmozódáshoz vezettek. Az irányelv előírta a több fázisú forgalmi adó bevezetését, melynek lényege, hogy egy értékesítési láncolaton keresztül a végfelhasználón kívül minden szereplőt csak az általa hozzáadott értékig terhel adófizetési kötelezettség.

### **67/228/EGK irányelv (1967. IV. 11.: „második áfa irányelv”)**

A második áfa irányelv fektette le az uniós hozzáadottértékadó-rendszer alapvető strukturáját, meghatározta az adó tárgyát, az adó alanyát, definiálta a termékértékesítés, a szolgáltatásnyújtás és az import, mint adóköteles ügyletek részletes tartalmát, meghatározta a mentességek körét, a normál áfakulcs mellett csökkentett és emelt áfakulcsok alkalmazását is lehetővé tette. Emellett megfogalmazta az adóadminisztráció alapvető szabályait, előírta az áfanyilvántartások vezetésének, a számlázásnak és a rendszeres áfabevallásoknak a követelményét.

A részletszabályok kidolgozását a tagállamok hatáskörébe utalta, továbbá lehetővé tette a közösség országainak, hogy átmeneti jelleggel egyszerűsítéseket és az adóelkerülés elleni intézkedéseket vezessenek be, amelyről előzetesen tájékoztatniuk kell a Bizottságot.

### **77/388/EGK irányelv (1977. V. 17.: „hatodik áfa irányelv”)**

Az 1970-es évek első felében az adóharmonizációra való törekvés kicsit alább hagyott a különböző világgazdasági eseményeknek, és a Közösséghez való új csatlakozásoknak köszönhetően. 1977-ben azonban a Bizottság elfogadta a hatodik áfa irányelvet<sup>13</sup> (77/388/EGK irányelv), amely a 70-es évek második felében és a 80-as években számos módosításon esett át.

---

11 67/227/EGK irányelv (1967. IV. 14.: „Első Áfa Irányelv”).

12 Irányelvből.

13 Tanács 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelve.

A hatodik áfa irányelv egyik célja annak biztosítása volt, hogy a behozatal megadóztatása és a kivitel adómentessége megszűnjön, mivel biztosítani kellett, hogy a forgalmiadó-rendszerek a termékek és szolgáltatások eredetét illetően megkülönböztetésmentesek legyenek. Ezen irányelv már részleteiben szabályozta a forgalmi adózást érintő kérdéseket, úgymint például a következőket:<sup>14</sup>

- egyes fogalmak pontosítása: „adóalany”, „adóköteles tevékenység”,
- az adóköteles tevékenység helyének meghatározása,
- adóalapok összehangolása,
- egységes adómentességi szabályok alkalmazása,
- összehangolt adólevonás szabályok alkalmazása.

### **79/1072/EGK nyolcadik irányelve – visszatérítési szabályok**

A visszatérítések lényege, hogy egy tagállam területén honos adóalany a rá másik tagállamban hárított, és ott megfizetett adót visszaigényelhesse, elkerülve ezzel a kettős adózást (ún. külföldi áfa-visszaigénylés). Ezek egységesítését, a tagállamok közötti eltérések harmonizációját végezte el ez az irányelv.

### **1985. Fehér Könyv**

Az 1980-es évek elején a Közösség megkezdte az egységes piac létrehozásával kapcsolatos munkát, melynek egyik legfontosabb lépcsője a Bizottság által kiadott ún. Fehér Könyv volt, mely feltérképezte a belső piac megvalósításának – többek között az adóügyi – akadályait, és meghatározta a szükséges lépéseket ezek felszámolására. Ennek köszönhetően megkezdődött a közösségi áfaszabályok átgondolásával, és a módosítások előkészítésével kapcsolatos munka.

A belső vámhatárok lebontása végül 1993. január 1-jével történt meg, előtte még azonban megszületett 1991 végén az akkori áfa irányelvhez kapcsolódó kiegészítő és módosító irányelv.<sup>15</sup>

Az egyik jelentős változás volt a közösségi adószám bevezetése.

Továbbá ekkor lépett be a közösségen belüli termékértékesítés/szolgáltatásnyújtás fogalma, ugyanis a vámhatárok meglétéig a Közösség tagállamai közötti ügyletek az export és import fogalomkörébe tartoztak. Ezen ügyletekre új szabályozás került bevezetésre, melynek következtében a közösségi értékesítés

<sup>14</sup> Forrás: maga az irányelv.

<sup>15</sup> A TANÁCS 1991. december 16-i 91/680/EGK irányelve a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról, tekintettel a fiskális határok megszüntetésére.

áfamentesen történik, az adómentesség feltétele annak bizonyítása, hogy a termék elhagyta az országot. Az áfát a vevő köteles bevallani a saját országa által előírt adókulcs felszámításával, ezzel egyidejűleg az adólevonási jog is megilleti. Az előbbiekben leírt, a célország szerinti adóztatáson alapuló szabályokat eredetileg csak átmeneti jelleggel vezették be, ugyanis a cél az volt, hogy a rendeltetési ország szerinti adóztatásról a származási hely szerinti adózásra történő áttérés minél előbb megtörténjen, azonban ez még a mai napig nem valósult meg. Egy későbbi fejezetben részletesebben kitérünk majd ezen jövőbeni terv megvalósításának jelenlegi állására.

Az adómentes közösségi értékesítések kapcsán egy új bevallási kötelezettség (a mai összesítő nyilatkozat) került előírásra.

1992. január 27-i 218/92 (EGK) rendelet a közvetett adózás területén történő igazgatási együttműködésről azzal a céllal került bevezetésre, hogy felállítsanak egy a Közösségen belüli információcsere rendszert.

**1999. júniusi tanácsi irányelv 99/59/EK** a távközlési szolgáltatások forgalmi adózásának a kérdéseit rendezte, mely elengedhetetlen volt a távközlési szolgáltatásnyújtás rohamos fejlődése miatt. Ezen szolgáltatások tekintetében, a korábbi szabállyal ellentétben, a teljesítés helye a szolgáltatást igénybe vevő helye szerinti országba tevődött át. A szabályozás módosításának célja annak biztosítása volt, hogy a Közösségben letelepedett személyek által igénybe vett távközlési szolgáltatások a Közösségben adózzanak. Innentől kezdve a Közösségben, illetve harmadik országban letelepedett adóalanyok részére teljesített távközlési szolgáltatásokat ott kell adóztatni, ahol a szolgáltatás igénybe vevője letelepedett. A teljesítési hely meghatározására vonatkozó új szabályok nem jelenthették azt, hogy a külföldi adóalanyokat adóügyi nyilvántartásba kell venni egy másik államban, ezt úgy érték el, hogy kötelezővé tették a szolgáltatás igénybe vevője számára az adó megfizetését, feltéve, hogy az adóalany.

Az olyan távközlési szolgáltatások esetében, amelyeket harmadik országban letelepedett adóalanyok teljesítenek a Közösségben letelepedett adóalanyok nem minősülő személyek részére, a teljesítési hely igazodik a tényleges használat, az igénybevétel helyszínéhez, amennyiben az a Közösségen belül van.



### **1999/85/EK irányelv és 2002/93/EK irányelv: munkaintenzív szolgáltatások kedvezményes áfakulcsa**

Az EU-s áfaszabályozás eredetileg úgy rendelkezik, hogy a tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéke csak meghatározott termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások kategóriáira alkalmazhatóak.

A magas munkanélküliséggel küzdő tagállamok számára azonban az irányelv módosítás – működési és hatásvizsgálatokkal alátámasztott esetekben – lehetővé tette a csökkentett áfa kulcs alkalmazását, ezzel is ösztönözve a vállalkozásokat a szürke munka zónából való kilépésre.

A Tanács a Bizottság javaslatára felhatalmazta a tagállamokat a csökkentett adókulcs érvényesítésére a 2000. január 1. és 2002. december 31. közötti legfeljebb hároméves időszakra, meghatározott szolgáltatási kategóriákra vonatkozóan. Ezt később (2002/93/EK irányelve) meghosszabbították 2003. december 31-ig.

### **2001/115/EK irányelv: számlázására megállapított feltételek egyszerűsítése, korszerűsítése és összehangolása**

Az akkor még a hatodik áfa irányelv alapján – speciális szabályok hiányába – a tagállamok szabadon dönthettek a legfontosabb számlázási szabályokról. Ugyanakkor a gyakorlatban elterjedő új számlázási technikák és módszerek kialakulása miatt ez már nem felelt meg a követelményeknek. Továbbá az elektronikus kereskedelem fejlődése szükségessé tette az elektronikus számlázást alátámasztó egységes jogi keretek létrehozását. A belső piac megfelelő működésének biztosítása érdekében ezért összehangolt listát állítottak össze a hozzáadottérték-adó miatt szükséges számla tartalmi és formai elemekről. Emellett, bevezették az elektronikus számlázás használatával, a számlák elektronikus tárolásával, valamint a saját számlakiállítás és a számlázási tevékenység kihelyezésének eseteivel kapcsolatos közös szabályokat.

### **2002/38/EK irányelv: rádióműsor- és televízióműsor-terjesztési szolgáltatások és egyes elektronikus úton nyújtott szolgáltatások**

Az új szabályozás célja az volt, hogy az ilyen jellegű szolgáltatások a Közösség területén legyenek adókötelesek, amennyiben azokat ellenszolgáltatás fejében nyújtják, és a Közösségben székhellyel rendelkező fogyasztók veszik igénybe, illetve azok ne legyenek adókötelesek, ha a szolgáltatást a Közösségen kívül veszik igénybe. Az addigi szabályok ugyanis nem voltak alkalmasak a Közösség terüle-

tén belül igénybe vett ilyen jellegű szolgáltatások megadóztatására, és e területen a verseny torzulásának megelőzésére. A módosítás következtében a harmadik országokból a Közösségben székhellyel rendelkező személyek számára nyújtott, vagy a Közösség területéről a harmadik országokban székhellyel rendelkező személyek számára nyújtott rádióműsor- és televízióműsor-terjesztési szolgáltatásokat, valamint az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat a szolgáltatás igénybe vevőjének helye szerint kell megadóztatni. Azon szereplők számára, akik nem telepedtek le a Közösségben, és nem is volt addig szükség adózás céljából azonosítóval történő ellátásukra, a pénzügyi kötelezettségeik teljesítésének megkönnyítése érdekében, egyetlen választott tagállamban elegendő azonosító számot igényelniük (ún. mini One-Stop-Shop).

### **2006/112/EK, az új „héta irányelv”**

A hatodik áfa irányelvet végül 2006-ban egy új irányelv váltotta fel, melyben a szabályokat új rendszerbe foglalták és átstrukturálták, amely egyszerűbb és áttekinthetőbb, és egyes belső ellentmondásokat is felold. Azóta ez az irányelv is számos módosításon ment keresztül az évek során.

### **2008/8/EK irányelv: szolgáltatások teljesítési helyének módosítása**

A főszabály szerint egy szolgáltatás teljesítési helyét a szolgáltatást nyújtó székhelye alapján kellett meghatározni, ezen általános szabály alól azonban számos kivétel létezett már korábban is. 2010-től azonban különbséget kell tenni aszerint, hogy a szolgáltatás igénybe vevője adóalanynak, vagy magánszemélynek minősül-e. Adóalanyok között az általános szabály szerint a teljesítési hely ott lesz, ahol a szolgáltatást igénybe vevő letelepedett. A módosítások értelmében a fordított adózás alkalmazása válik általánossá a nemzetközi ügyletek tekintetében.

A nem adóalanyok esetében az általános szabály nem változott, a teljesítés helyének a szolgáltatás nyújtó székhelye szerinti ország minősül.

Az új általános szabály alól maradtak azonban kivételek, mint például az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnyújtás, vagy személyszállítási szolgáltatások esetén.

Külön előírások kerültek meghatározásra az éttermi és egyéb vendéglátóipari szolgáltatások teljesítési helyének meghatározására, ezen szolgáltatások eddig nem kerültek nevesítésre. Ezek esetében a teljesítési helye ott van, ahol a szolgáltatást ténylegesen nyújtják, függetlenül az igénybe vevőtől.

Speciális szabályok vonatkoznak továbbá a telekommunikációs, a közvetítési, illetve az elektronikusan nyújtott szolgáltatásokra. 2015-ig továbbra is az akkori szabályt kell alkalmazni, mely alapján a telekommunikációs, közvetítési, illetve elektronikusan nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatások teljesítésének helye a szolgáltatást nyújtó székhelye szerint alakul, ameddig az az EU-ban van. Az újonnan bevezetett, 2015-től alkalmazandó szabályok alapján, az említett szolgáltatások teljesítési helye a vevő székhelye, lakóhelye szerint alakul, még akkor is, ha a vevő nem adóalany.

A közlekedési eszközök bérbeadására vonatkozóan hosszútávú bérbeadás esetén 2013-tól a teljesítési hely a szolgáltatást igénybe vevő nem adóalany székhelyének, telephelyének országába tevődik át. Adóalanyok között ezen szabályt már 2010-től alkalmazni kell. Rövidtávú bérbeadása esetén 2010-től az adófizetési kötelezettség ahhoz a helyhez kapcsolódik, ahol a közlekedési eszközt a bérlő rendelkezésére bocsátják.

Az új szabályozás értelmében 2010-től a szolgáltatásokra vonatkozóan is kötelezővé válik összesítő nyilatkozat benyújtása.

#### **2008/9/EK irányelv: áfa-visszatérítési szabályok**

Ezen irányelv hatályon kívül helyezte a 79/1072/EGK irányelvet mely az áfa-visszatérítési szabályok összehangolásáról szólt. Ugyanis mind a tagállamok közigazgatási hatóságainak, mind az üzleti vállalkozásoknak jelentős problémát okoztak a benne foglalt végrehajtási szabályok. Az új keretben közösségi szintre emelték a határon átnyúló visszaigénylések rendszerét, gyorsabbá és technikailag egyszerűbbé, korszerűbbé tették az eljárásokat.

A kérelmek benyújtási helye ezen túl átkerült a visszaigénylő országába, amely ország adóhatósága közvetlenül bonyolítja a visszaigénylési eljárást a kiutalást végző ország adóhatóságával.

#### **2008/117/EK irányelv: adócsalás elleni küzdelem**

Az áfacsalások elleni hatékonyabb küzdelem elérése érdekében újra gondolták a Közösségi áfaösszesítő nyilatkozatok rendszerét. Ezzel gyorsítva a tagállamok közötti, a Közösségen belüli termékforgalomra vonatkozó információk áramlását, cseréjét. A nyilatkozatok benyújtási gyakorisága havira váltott, és előtérbe kerültek az elektronikus bevallási megoldások.

### **2009/47/EK irányelv – kedvezményes mérték**

Az irányelv lehetővé tette a tagállamok számára, hogy kedvezményes adómértéket alkalmazhassanak a 2010 végéig alkalmazandó átmeneti rendelkezések hatálya alá tartozó munkaerő-igényes szolgáltatásokra, valamint az éttermi és vendéglátó-ipari szolgáltatásokra.

### **2009/69/EK irányelv importtal kapcsolatos adócsalás tekintetében történő módosítás**

A termékimport után nem kell áfát fizetni, ha az importot követően az importált termékeket egy másik tagállamban lévő adóalanynak értékesítik vagy továbbítják. A mentesség megadásának feltételeit a tagállamok állapíthatták meg. A tapasztalatok azonban azt mutatták, hogy a különbségeket a kereskedők arra használták fel, hogy elkerüljék az említett termékimportot terhelő áfa megfizetését. E visszaélés megakadályozása érdekében az egyes ügyletekre vonatkozóan közösségi szinten meg kellett határozni a mentesség alkalmazásának minimum-feltételeit.

### **2010/45/EU irányelv – új számlázási szabályok**

A módosító irányelv rendelkezései nyomán kialakított belföldi szabályozást a tagállamok 2013. január 1-jétől kötelesek alkalmazni, melyek a számlázásban alkalmazott haladó technológiák jogszabályokba való integrációját hivatott szolgálni.

2013-tól, a korábbiaknál rugalmasabban, az a bizonylat minősül elektronikus számlának, mely tartalmazza a számlára vonatkozó kötelezően előírt tartalmi elemeket, és amelyet elektronikus formában bocsátottak ki és fogadtak be. Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy a PKI és EDI alapú számlázás mellett megjelenhet minden olyan elektronikus számlázási rendszer, amely biztosítani képes a számlákkal összefüggésben támasztott egyéb követelményeket.

**282/2011/EU rendeletet**<sup>16</sup> az áfa irányelv végrehajtási rendelkezéseit állapítja meg, amelynek előírásai nagyrészt 2011. július 1-jén léptek hatályba. Célja, hogy biztosítsa az áfa irányelv egységes alkalmazását az Európai Unió Bíróságának az adott témakörökkel összefüggésben hozott ítéleteiben foglalt elvek érvényesítésével egyidejűleg. Elsődlegesen az alábbi témaköröket érintették a rendeletben foglaltak:

---

<sup>16</sup> [http://www.menedzserpraxis.hu/hir.php?hir\\_ID=724](http://www.menedzserpraxis.hu/hir.php?hir_ID=724) [http://www.menedzserpraxis.hu/hir.php?hir\\_ID=756](http://www.menedzserpraxis.hu/hir.php?hir_ID=756)

- az adóalanyi státuszra vonatkozó elhatároló ismérvek,
- a gazdasági letelepedettséggel kapcsolatos értelmező rendelkezések,
- az állandó telephely szerepe a szolgáltatások teljesítési helyének meghatározása szempontjából,
- a számlakibocsátó részére javasolt feladatok a megrendelő azonosításával kapcsolatban, amelyek megalapozhatják az adóalany jóhiszemű eljárását (adóalanyi minősítés és letelepedés helye kérdésében).

A végrehajtási rendelet 2013. októberi módosításában<sup>17</sup> tisztázták a távközlési szolgáltatások, rádió- vagy televízióműsorszámok és ingatlanok fogalmát (Jancsa-Pék, 2017). Az első kettő elengedhetetlen volt az áfa irányelv 2015-től alkalmazandó módosulása miatt, mely szerint 2015. január 1-jétől a nem adóalanyok részére nyújtott távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat abban a tagállamban kell adóztatni, ahol a szolgáltatás igénybe vevője letelepedett, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található. A legtöbb, nem adóalanyok részére nyújtott egyéb szolgáltatás továbbra is abban a tagállamban adóztatandó, ahol a szolgáltatásnyújtó letelepedett. Továbbá annak pontosítása is szükségessé vált, hogy hol tekintendő letelepedettnak a nem adóalany jogi személy.

A **2016/1065 módosító irányelv** az utalványok áfa szempontjából történő egységes kezelését célozza, ugyanis a korábbi szabályok nem voltak eléggé egyértelműek és átfogóak ahhoz, hogy biztosítsák az utalványokkal végzett ügyletek következetes adózási megítélését (Jancsa-Pék – Juhász, 2019). A 2019-től kötelezően alkalmazandó szabályok tisztázzák az utalványok fogalmát, és a pénzhelyettesítő fizetési eszközöktől történő elhatárolását, valamint az egycélú és többcélú utalványok megkülönböztetését. Az egycélú utalvány kibocsátásakor teljes bizonyossággal megállapítható az ezért az utalványért igénybe vehető termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás áfa szempontjából történő megítélése, azért az áfát az egycélú utalvány minden egyes átengedésekor fel kell számítani, beleértve annak kibocsátását is. Az egycélú utalvány ellenében járó termékek tényleges átadása, vagy a szolgáltatások tényleges nyújtása nem tekintendő önálló ügyletnek. A többcélú utalványok esetében az áfafizetési kötelezettség az utalvány ellené-

<sup>17</sup> 1042/2013/EU végrehajtási rendelet a 282/2011/EU végrehajtási rendeletnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról.  
[https://www.mozaiik.info.hu/Homepage/pdf/EB\\_HEA\\_magyarazo\\_megjegyzesek.pdf](https://www.mozaiik.info.hu/Homepage/pdf/EB_HEA_magyarazo_megjegyzesek.pdf)

ben járó termékek értékesítésekor, illetve szolgáltatások nyújtásakor keletkezik. Ennek megfelelően a többcélú utalványok ezt megelőző átengedése nem keletkezett áfafizetési kötelezettséget.

### 13.5. Magyarország

Magyarország 2003. április 16-án Athénban írta alá az Európai Unióhoz történő csatlakozási szerződést másik 9 újonnan belépő országgal együtt, a teljes jogú tagság időpontja 2004. május 1. Ezt megelőzően egy hosszú tárgyalássorozat folyt, mely során a csatlakozni kívánó országokkal az Unió megtárgyalta az uniós jogszabályok (melyek addig még nem kerültek átültetésre) nemzeti jogba történő átültetésének ütemezését, és az esetleges átmeneti felmentési lehetőségeket.

Az adózással, azon belül is az áfával kapcsolatban például a következőket kellett elfogadnia Magyarországnak a csatlakozással:

- Áfakulcsok: A hazai gyakorlattal ellentétben az Unió szabályai szerint nem lehet 0%-os kulcsot alkalmazni, ezért 2004-től minimum 5%-os kedvezményes áfakulcs alkalmazása megengedett, ez főként a gyógyszerek és tankönyvek áfáját érintette.
- Alanyi áfamentesség: határa az Európai Unióban alacsonyabb volt akkor, mint Magyarországon, ennek ellenére határidő meghatározása nélkül fenntartható volt az akkori 2 millió forintos határ.

Magyarországon 1993. január 1-jétől lépett hatályba a közösségi áfarendszerről mintázott, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: „régí áfatörvény”), és folyamatosan közelítették azt az uniós szabályokhoz. A csatlakozás következtében 2004. május 1-jétől azonban szükségessé vált a régí áfatörvény módosítása.<sup>18</sup> Az Európai Unióhoz történő csatlakozás során alapvető követelmény volt, hogy az áruk és szolgáltatások szabad áramlása adózási oldalról is biztosított legyen. Ehhez át kellett venni az Uniónak a hozzáadottérték-típusú forgalmiadó rendszerek harmonizálásáról szóló direktíváit a csatlakozási tárgyalásokon elfogadott eltérésekkel.

Mivel a régí magyar áfatörvény harmonizáltsági szintje már példa értékű volt, abban átfogó változtatás csak a belpiaci szabályok átvétele miatt volt indokolt.

---

<sup>18</sup> 2004. évi IX. törvény az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény módosításáról.

Az Európai Unióhoz történő csatlakozás napjával kötelező volt átvenni azokat az ún. belpiaci szabályokat, amelyek a tagállamok közti áruforgalom és szolgáltatásnyújtás általános forgalmi adóztatásának harmonizációját jelentik. A módosítás leglényegesebb eleme a tagállamok áruforgalmában az eddig megszokott termékimport-termékexport felváltása az önbevallással és fordított adózással rendezendő, célország szerinti adózás elvével.

A csatlakozás után a vámhatóság tehát nem lépteti ki a más tagállamba szállítandó árut, hanem fő szabályként a hazai adóalany eladó áfa nélkül értékesít, és a más tagállambeli adóalany vevő önbevallással fizeti meg az ott előírt áfaterhet. A természetes személy nem adóalanyok – ugyancsak fő szabályként – a vásárlás helye szerinti áfát fizetik. Ezzel az áruk tagországi adóalanyok közötti forgalma nem kerül hátrányosabb helyzetbe, mintha a vevő helyben vásárolt volna. Az Unión kívüli területről érkező importra, oda irányuló exportra az akkori szabályok lényegében változatlan formában maradtak fenn.

A szolgáltatások esetében is kettősség lett: az Unión kívüli ügyletekre a már megszokott szabályok maradtak, a tagállamok egymás közötti tranzakcióinál azonban különös szabályok lettek irányadók.

A régi áfatörvény 2007. december 31-ig volt hatályban, ugyanis 2008-tól hatályba lépett az újrakodifikált magyar áfatörvény, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, mely már megfelel a 2006-os új uniós áfa irányelvnek (2006/112/EK irányelv), és követi azt.

### **Jelenlegi EU irányelv vs. áfatörvény**

Sok esetben széles körben biztosít a tagállamoknak szabad kezét az áfa irányelv egyes adózási részletszabályok kialakításában, vannak azonban (különösen a besorolások tekintetében) kötelező rendelkezései is. A magyar áfatörvény számos ponton élt az irányelv adta lehetőségekkel, így például a következőkben részletezett egyedi sajátosságok alakultak ki a magyar áfarendszerben.

- Az áfa irányelv 97. cikke az általános adómértékkel kapcsolatban csak annyit határoz meg, hogy nem lehet kevesebb, mint 15%. Magyarországon az alkalmazott 27%-os adókulcs jelenleg a legmagasabb az Európai Unión belül.
- Az áfa irányelv 287. cikke az alanyi adómentesség tekintetében például felső határokat határoz meg az egyes országoknak, ez Magyarország esetében

35 000 euró volt, ami – a csatlakozás napján érvényes átváltási árfolyammal számolva – 8,8 millió forintnak felelt meg, így ezen érték volt a maximum. Jelenleg azonban Magyarországon az alanyi adómentesség választására jogosító felső értékhatár 2019-től 12 000 000 forintnak megfelelő pénzösszeg, ugyanis közel egy évig tartó engedélyezési procedúra eredményeként 2018. október 2-án az EU felhatalmazta Magyarországot, hogy a kisvállalkozások adómentességének (=alanyi adómentesség) értékhatárát évi 35 000 euróról 48 000 euróra emelje fel. A Bizottság döntése alapján erre 2019. január 1 – 2021. december 31. közötti időszakban van lehetőség.<sup>19</sup>

Az Európai Bíróságnak fontos jogértelmező és jogalakító szerepe van, ugyan a jogszabályok megalkotásában nem vesz részt, azonban a gyakorlatban felmerülő kérdésekben az övé a legfontosabb szerep. Az általános forgalmi adó magyarországi harmonizációjával kapcsolatban már számos jogértelmezési/jogharmonizációs kérdés merült fel az évek során.

### **13.6. Az áfa jövője – a történet folytatása**

2010. december 1-jén az Európai Bizottság elfogadta az ún. Green Paper-t<sup>20</sup>, az általános forgalmi adóztatás jövőjére vonatkozó iránymutatásokat, melyet rekord eredménnyel záruló hat hónapos konzultáció keretében osztottak meg a nyilvánossággal, kérdezve a közvéleményt az Európai Unió áfarendszer megerősítésének és a minden érintett számára előnyös továbbfejlesztésének lehetőségeiről. A konzultációval párhuzamosan a Bizottság hatástanulmányt készített a jelenlegi közösségi áfarendszer legfőbb elemeinek működéséről és azok gazdasági következményeiről.

Figyelembe véve a fenti eredményeket és az Európai Parlament, az Európai Gazdasági és Szociális Bizottság, valamint az Adópolitikai Csoport (amelynek tagjai a tagállamok pénzügyminiszterei és azok képviselői) támogatását, 2011 decemberében az Európai Bizottság tovább lépett a Green Paper által kirajzolt irányba, egy, a közös piacra szabott egyszerűbb, sokkal hatékonyabb és semlegebb, ugyanakkor erős, a csalásnak ellenálló Európai áfarendszer irányába.

---

<sup>19</sup> LeintnerLeintner: 12 millió forintra emelik az áfa alanyi adómentesség értékhatárát. Adózásról érthetően blog, 2018.10.25.

<sup>20</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:HU:PDF>



Azt, hogy a gyakorlatban mindez mit jelent, az időközben megtett és a továbbiakban tervezett lépések ismertetésén keresztül mutatom be.

### **Az áfarendszer jövője a célország szerinti adóztatás**

Az Európai Unió áfa harmonizáció célja az volt, hogy a közös piac számára egységes hozzáadottérték-adórendszer szabályokat alkosson, amely szektor semleges és a gazdasági versenyt a legkevesebb mértékben torzítja. A harmonizációval a közös piac, az Európai Unió tagországainak eltéréseit is megpróbálták kiküszöbölni, azonban a tény, hogy az adókulcsokat – bár a közösségi szinten megfogalmazott keretszabályok betartása mellett – a tagországok saját hatáskörben rögzítik, valamint, hogy a rendszer lehetőséget ad bizonyos a közös szabályoktól való kisebb-nagyobb eltérésekre (ún. „may provisions” pl. vevői készlet, áfacsoportok, tényleges használat elve stb.) továbbra is az Unió hozzáadottérték-adórendszer sokszínűségét eredményezi.

A közösségi szintjén az egyetlen országon belüli gazdasági kapcsolatokhoz hasonló rendszer létrehozása érdekében az Unió áfaszabályozást első körben a származás elve szerinti adóztatásra építették fel. A származás elvének teljes körű megvalósítása azonban lehetetlennek bizonyult, és nagyfokú kitértséget mutatott az adóelkerülésnek. Ezért a rendszer felbomlott, és elsőként a határon átnyúló árumozgásra (azaz a közösségen belüli termékértékesítésre és beszerzésre), majd a szolgáltatásokra kerültek bevezetésre a célország adózásának elvét tükröző elemek. Ez a rendszerben további inkonzisztenciát eredményezett, hiszen a belföldi és külföldi ügyletek adózásának különbözősége további problémákat vet fel. Ez által a belföldi irányba teljesített termékértékesítést, illetve a főszabály szerinti szolgáltatásnyújtást áfafinanszírozás terheli, míg ugyanazok határon átnyúló teljesítése az eredet országában adómentes, és a célországban is csupán az áfa finanszírozását mellőző technikai adóztatás alá esnek (ún. fordított adózás).

### **Az áfarendszer egyszerűsítése**

Az Európai Bizottságot régóta foglalkoztatja az Európai Unió belüli áfarendszer összetettségének feloldása. A jelenleg alkalmazásban lévő szabályozás a vállalkozásokra aránytalanul nagy terhet ró, különösen a határon átnyúló ügyletek esetén. Továbbá a belföldi és a nemzetközi ügyletek kezelésének eltérései sem csupán a jogalkalmazást és az adminisztrációt bonyolítják, hanem az adóelkerülő technikáknak is táptalajt adnak. Az egyszerűsítés, és az ebből fakadó teher-

csökkenés által a jövő áfarendszere az egységes piacra jutás megkönnyítésének alapvető eszköze lehet. Az egyszerűség lehetővé tenné minden gazdasági tevékenységet folytató vállalkozás számára, hogy az egész Unión belül, tagállamtól függetlenül, egy modern és dinamikus áfakódex keretein belül működjön. A gyakorlati életben ez azzal a „kézzelfogható” egyszerűsítéssel járna, hogy minden szereplő a határon átnyúló ügyleteitől függetlenül egyetlen szabályrendszer és egyetlen adóhivatal fennhatósága alá tartozna.

Az adminisztratív terhek csökkentése mentén elindított áfa-egyszerűsítés elsősorban azon vállalkozásokat érinti, melyek vállalkozási szerkezetükből adódóan különböző tagállamokban is folytatnak gazdasági tevékenységet. A határon átnyúló ügyletekkel kapcsolatos egyszerűsítéseknek különös jelentősége lenne a kis- és középvállalkozások számára, akiket gyakran a megfelelési költségek terhei riasztanak el az Unión belüli határon túli gazdasági tevékenységtől.

### **Az ún. One-stop shop (az egyablakos) rendszer fokozatos bevezetése**

Az egyszerre több tagállamban gazdasági tevékenységet folytató vállalkozások számára az általános forgalmi adózás a több tagállamban való egyidejű áfaisztrációt, az áfabevallások különböző nyelven és különböző szabályok szerinti benyújtását, eltérő számlázási szabályoknak való megfelelést, és akár jelentős áfa kezeléssel kapcsolatos különbségeket jelent. A célország szerinti adóztatás tervezett és folyamatosan megvalósuló gyakorlati kiterjesztése szükségessé teszi a rendszer egyszerűsítését.

Az Európai Unió hozzáadottérték-adórendszer egyszerűsítésének alappillére az úgynevezett One-stop shop (továbbiakban OSS) vagyis az egyablakos ügyintézési rendszer lehet. Az ideális OSS rendszer az áfabevallási és -befizetési kötelezettségek teljesítését a fogyasztó tartózkodási helyétől függetlenül az értékesítő államban tenné lehetővé. Ezáltal az értékesítőnek hazai pályán maradván a határon átnyúló ügyletei esetén is csupán egyetlen, a saját adóhatóságával kellene kommunikálnia, és adminisztrációja is jelentősen egyszerűsödne. A befizetett adót a hatóságok osztanák meg egymás között a teljesített ügyleteknek megfelelő arányban.

Egy korlátozott érvényű ún. super-mini-OSS rendszer már 2003 óta sikeresen működik a közösségen belül, méghozzá a 3. országbeliek által az EU területére nyújtott elektronikus szolgáltatások tekintetében van lehetőség arra, hogy a

teljes közösségi áfaadminisztrációt egyetlen adószám alatt, egyetlen országban teljesítsék az érintettek. A szolgáltatásokra vonatkozó teljesítési hely szabályokhoz igazodva a telekommunikációs és műsorszórási ágazatokban pedig 2015-ben került bevezetésre az ún. mini-OSS.

Az uniós hozzáadottérték-adórendszer egyszerűsítésére való törekvés – melynek háttérében végső soron a csalások visszaszorításának, a közös piac minél akadálymentesebb érvényesítésének, a rendszer hatékonyságának növelése áll – leginkább az OSS rendszer bevezetésével látszik megvalósulni.

### **Az uniós áfarendszer reformja**

Szakmai körökben közismert tény, hogy az Európai Unió hozzáadottérték-adó, vagy más néven az általános forgalmi adó rendszere idejét múlt, és kifejezetten vonzó terület az adócsalók számára. Így két oka is van annak, hogy szeretnék megreformálni a rendszert. A továbbiakban ezen áfareform – amely 2022-től lépne életbe – jövőbeli irányait mutatom be.

### **Helyzetkép**

2015-ben több mint 1 trillió eurót tett ki az uniós tagállamok összes áfabevétele, amely az EU GDP-jének 7%-a. Azonban az 1993-ban ideiglenesen bevezetett, a nemzetközi kereskedelmet érintő rendszer, az újabb és újabb reformok ellenére sem tud lépést tartani a mai globális, digitális és mobil gazdaság kihívásaival.

Az egyik legnagyobb probléma, hogy a belföldi és a határokon átnyúló ügyleteket eltérő módon kezelik. Míg a belföldi árukereskedelemben az értékesítésen főszabály szerint fel kell számítani az áfát, addig a határon átnyúló ügyletekben az értékesítés adómentes, és az áfát a másik tagországbeli vevő köteles felszámítani az úgy nevezett fordított adózás szerint. A szolgáltatások esetében is eltér az adózás helye a belföldi és a nemzetközi ügyletekben, míg első esetben főszabály szerint a hagyományos egyenes adózást alkalmazzuk, addig a második esetben a vállalkozások közötti ügyleteknél – megint csak a főszabály szerint – belép a fordított adózás a vevő székhelye, áfa telephelye alapján.

E megkülönböztetés, és a határokon átnyúlóan működő vállalkozások növekvő száma miatt, a mai áfarendszer túl bonyolult és nyitott a csalások számára. Mára évente több, mint 150 milliárd euró értékű hozzáadottérték-adó veszik el. Ebből, a becslések szerint, körülbelül évi 50 milliárd euró a határokon átnyúló áfacsalásból származik.

A csalás egyik esete, amikor egy vállalat megkapja az áfát vevőjétől, de ezt nem fizeti meg a hatóságoknak, helyette megszűnik, és a tulajdonos vagy ügyvezető eltűnik a pénzzel. Ekkor a csalás az áruk megvásárlásakor fizetett, és az értékesítés során beszédett áfakülönbségre korlátozódik, hiszen, ha a vállalat a saját tagállamában megvásárolta az árut, a vásárláskor fizetett áfát.

Több pénz forog azonban kockán, amikor a vállalat egy másik tagállamból vásárol árut, mert ez utóbbi esetben az áruk megvásárlása adómentes, így az áru értékesítése során beszédett adó csalárd kezelésével a teljes összeg áldozatul esik. Mivel a vállalat eltűnik, ezt a típusú csalást az úgynevezett eltűnt kereskedő, azaz „missing trader” csalásnak is nevezik.

A körhintacsulás, az úgy nevezett „carousel fraud” még tovább halad. Ebben az esetben ugyanazokat az árut többször vásárolják és értékesítik a csalónak a közvetítőkön keresztül. Ha az összegyűjtött hozzáadottérték-adó összege jelentősre duzzad, a társaságot felszámolják, még mielőtt az adóhatóság beszédhetné a felhalmozott adót.

### **A megoldási javaslat**

A Bizottság a fenti helyzet kezelésére kidolgozott egy akciósomagot, amely a „Single VAT Area” (Egységes Áfa Terület) nevet kapta. Az elnevezés arra utal, hogy a teljes uniós területen egységes, és ugyanolyan áfakezelés lenne érvényben. A javaslatot 2017. október 4-én hozták nyilvánosságra, mely szerint a belföldi és a tagállamok közötti határon átnyúló ügyletek adózását egységesítenék. A főszabály az lenne, hogy az áfát mindig a rendeltetési hely, azaz a végső fogyasztó országa határozná meg, és ott is kellene megfizetni. Az eladónak tehát fel kellene számíttania az áfát függetlenül attól, hogy az értékesítés belföldre vagy külföldre irányul; ráadásul az áfa összegét a vevő országának szabályai szerint kellene kiszámítani.

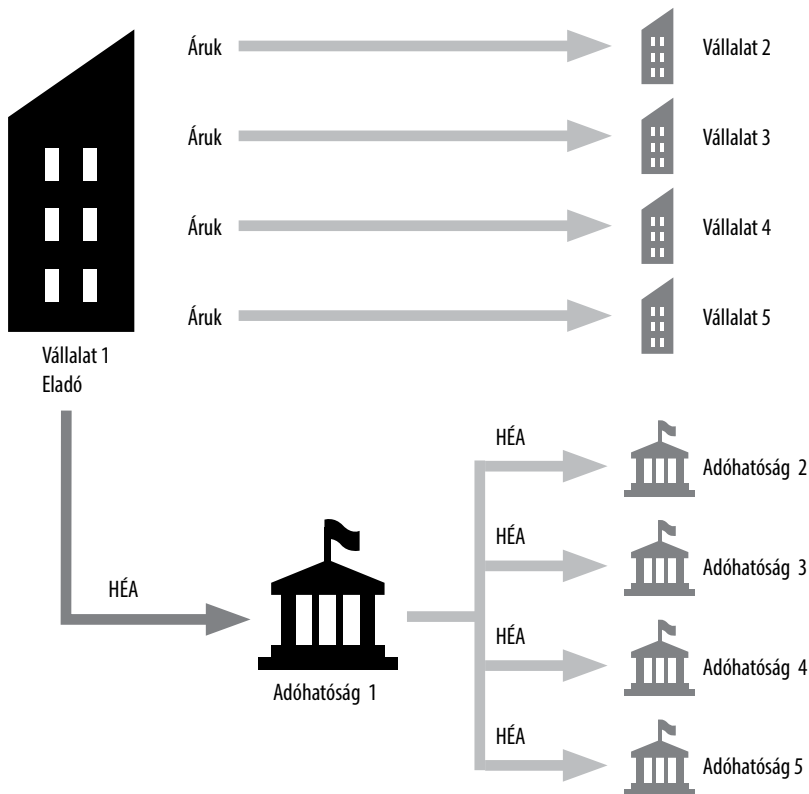
A rendeltetési hely szerinti adózás tehát teljes paradigmaváltást jelentene, bár az e-szolgáltatásoknál már most is így működik. A bizottság mindenesetre elkötelezettnek látszik, mert a várakozások szerint ez 80%-kal csökkentené a határokon átnyúló csalásokat, vagyis az elvesztett 50 milliárd euróból évi 40-et visszaszereznének.

Mi következik mindebből? Ha minden adóalanynak a végső fogyasztó országában kell adóznia, akkor mindenkinek az unió minden olyan tagállamában be

kellene az áfa alá jelentkeznie, vevőnként különböző adószámot kellene használnia, különböző mértékű áfát, különböző adóbeszedési számlákra kellene megfizetnie, vevőnként különböző formátumú számlát kiállítania, különböző struktúrájú bevallásokat benyújtania, 28 különböző tagország adóhatóságával zöld ágra vergődnie.

Nos, ez így egyáltalán nem tűnik egyszerűnek... Ahhoz tehát, hogy a rendeltetési hely szerinti adózás megvalósítható módon kerüljön bevezetésre, további intézkedések is szükségesek.

Egyrészt, annak kiküszöbölésére, hogy hirtelen minden egyes EU-s áfaalany az unió összes adóhatóságával nézzen szembe – amely valószínűleg ugyanolyan ijesztő a hatóságok számára is, hogy hirtelen az összes uniós adóalany kapcsolatba lépjen –, ki kell szélesíteni az úgy nevezett egyablakos adózási rendszert („One Stop Shop”, OSS). Erre az e-szolgáltatásokkal kapcsolatos pozitív uniós tapasztalatok alapján jó esély van.



**2. ábra: Az egyablakos rendszer sémája**

*Forrás: EU*

A kiszélesített OSS-ben minden egyes adóalany csak a saját letelepedési országa szerinti adóhatósággal szembesülne, az adóbefizetést és adminisztrációt a saját megszokott szabályai szerint, saját nyelven intézhetné egy elektronikus portálon keresztül. A beszedő tagállam adóhatósága pedig ezután közvetlenül a vevő szerinti tagállam adóhatóságának fizetné meg a rá eső általános forgalmi adót.

Mindehhez számos további egyszerűsítésre és az adminisztratív szabályok uniós szintű egységesítésére, egymáshoz való közelítésére is szükség van. A bizottság javaslata ezért például támogatja a számlázási szabályok egyszerűsítését, lehetővé téve az eladók számára, hogy saját országuk szabályai szerint készítsék el a számlákat még akkor is, ha határokon átnyúló kereskedelmet folytatnak.

Az októberi javaslat a rendeltetési hely szerinti adóztatás elve és a kiszélesített OSS mellett más alapelveket is bevezet. Az új rendszerben az eladó általános felelősséggel tartozna az EU-n belüli áruértékesítés esetén, ami azt jelenti, hogy az eladó felelős az általános forgalmi adó megfizetéséért és beszedéséért. Ez már önmagában is egyértelmű és jelentős szigorítást jelent a jelenlegi EU áfa irányelvben foglalt szabályokhoz és az Európai Unió Bíróságának esetjogán alapuló gyakorlatához képest. Ez a felelősség – az új szabályok szerint – csak abban az esetben lenne áthárítható, ha a vevő úgynevezett „hitelesített adóalany”-nak, „Certified Taxable Person”, „CTP”-nek minősül. Ekkor a vevő lenne a felelős a rendeltetési hely szerinti tagállam felé az általános forgalmi adó megfizetéséért.

A javaslat elfogadásához és uniós szintű bevezetéséhez a tagállamok egyhangú döntése szükséges, amely azért is nehéz, mert az új rendszer nagyban épít a különböző adóhatóságok együttműködésére, és egymásba vetett bizalmára. Hiszen a jövőben egy másik állam hatósága fogja beszedni és ellenőrizni az áfát számukra, ráadásul a hitelesített adóalany minősítést is a letelepedés országa adja majd ki, amelyet a többi tagállam köteles lesz elfogadni.

Ahogy pestiesen mondjuk, sok víz lefolyik még a Dunán, amire mindez megvalósul. Viszont, ha megvalósul, akkor gyökeres és hatalmas horderejű változásokat hoz majd az általános forgalmi adó kezelésében mindenki számára. Ezért érdemes tudni és figyelni a háttérben zajló eseményeket!

## **Adócsalás elleni gyorsintézkedések az EU-ban**

Jelenleg a hozzáadottérték-adórendszer valaha látott legszélesebb körű reformján dolgozik a Közösség. Persze, mint Uniós szinten minden, a megoldás kidolgozása meglehetősen hosszú időt vesz igénybe, ezért a tagországok nyomására úgy nevezett gyorsintézkedéseket („Quick Fixies”) vezetnek be.

A Bizottság által bemutatott négy gyors intézkedés eredetileg már 2019-ben hatályba lépett volna a jelenlegi általános forgalmi adózási rendszer napi működésének javítása érdekében, és mindaddig érvényben lenne, amíg a tagállamok meg nem állapodnak, és be nem vezetik a végleges rendszert. Érdemes ezért megismernedünk, és akár hozzá is szoknunk ezekhez a módosításokhoz.

Tekintettel arra, hogy a négy intézkedésből három csupán az úgy nevezett „hitelesített adóalany”-ok, azaz a „Certified Taxable Person”, „CTP”-k számára lenne elérhető, érdemes azzal kezdenünk, hogy megnézzük, kik is lehetnek majd ezek a kitüntetett adóalanyok.

A Bizottság javaslata szerint, a hitelesített adóalanyi státuszt a letelepedés országa szerinti adóhatóság adhatja majd meg azoknak a vállalkozásoknak, akik az előre meghatározott kritériumokat teljesítik. Ilyen feltételek lesznek majd a rendszeres adófizetés, az adózási folyamatok megfelelőségének igazolása, valamint a fizetőképesség. Feltételezhető, hogy a magyar gyakorlatban a már bevezetett megbízható adózói státuszra ráépíthető majd ez az új, áfa szerinti hitelesített adózói státusz. A tanúsítás megszerzését követően a vállalat megbízható adófizetőnek számít majd, amely státuszt az EU valamennyi tagállama kölcsönösen köteles lesz elismerni. Mind a CTP-k, mind a velük üzleti kapcsolatban álló vállalatok számos egyszerűsített eljárást fognak élvezni a határokon átnyúló ügyletek áfákezelésében.

Nézzük tehát ezeket az egyszerűsítéseket:

### **1. Vevői készlet könnyebb kezelése**

A jelenleg hatályos héa-irányelv (17a. Cikk) külön kezeli azt az esetet, ha egy adóalany egy másik tagállamba vevői készlet céljára szállít árukat úgy, hogy a szállítás időpontjában a szállító már ismeri a megszerző személyazonosságát a rendeltetési tagállamban, azonban a beszállításkor az árut a vevő raktárába tárolja be, és a vevő csak később hívja le és használja fel a készletet. Bár az irány-

elv jelenlegi szövege is biztosít lehetőséget az ilyen, úgy nevezett vevői készlet egyszerűbb kezelésére, azonban ezzel nem minden tagállam él, és vannak olyan országok is, ahol a könnyítést csak viszonyosság esetén adják meg. Az általános szabályok szerint ilyen esetben az eladónak már a beszállításkor egy vélelmezett közösségen belüli termékértékesítést kell jelentenie a rendeltetési ország irányába, melyet a lehíváskor egy belföldi értékesítés is követ. Ehhez a beszállítónak áfaszámot kell igényelnie a készletezés országában.

Ennek elkerülése érdekében a javaslat könnyítést biztosítana arra az esetre, ha az ügylet két hitelesített adóalany között zajlik, azaz a beszállító és a vevő is CTP. Az egyszerűsítés mellett az eladónak nem kellene a rendeltetési államban áfa szerinti nyilvántartásba vetetnie magát, és elkerülhető lenne a belföldi értékesítési helyzet azzal, hogy a közösségen belüli termékértékesítés csak a lehívás időpontjában történne meg. Ehhez mind az eladó, mind a vevő szigorú nyilvántartást kellene vezessen a másik tagállamba feladott / másik tagállamból fogadott árucikkekről, azok beérkezéséről és lehívásáról. Az ilyen vevői készlet egyszerűsítés mellett folytatott tranzakciókat külön meg kellene jelölni a beszállítói összesítő nyilatkozatban is.

Tekintettel arra, hogy Magyarország, a viszonyosság igénye nélkül, már ma is biztosítja a vevői készlet egyszerűsítést minden adóalany számára, persze a meghatározott feltételek mellett, ez a javaslat várhatóan nem okoz majd nehézséget a hazai gyakorlatban. Egyetlen kérdés merülhet fel, hogy hazánk megtartja-e a könnyítést a hitelesítéssel nem rendelkező adóalanyok számára is, azaz a nem CTP-k számára a változás inkább szigorítást hozhat a magyar gyakorlatban.

## **2. Könnyítés a láncértékesítések esetén**

Az általános forgalmi adó rendszerében akkor beszélünk láncértékesítésről, amikor a terméket többször értékesítik oly módon, hogy azt közvetlenül a sorban első értékesítőtől a sorban utolsó beszerző nevére szóló rendeltetéssel adják fel küldeményként, vagy fuvarozzák el (hÉa-irányelv 138. cikk, áfa törvény 27. § (1)). A fogalomból is kitűnik, hogy a láncértékesítésben legalább három szereplő van, azonban árumozgás csak egyszer történik. Amennyiben a szállítás megszakad, láncról már nem beszélhetünk, legalábbis nem az első eladó és utolsó beszerző viszonylatában (több szereplő esetében nem zárható ki, hogy több láncot is megállapítsunk, azonban ez már nem a klasszikus láncértékesítés abban az értelemben, hogy az áru nem közvetlenül az első eladótól érkezik a végső beszerzőhöz).



Az általános forgalmi adó teljesítési helyre vonatkozó szabályai alapján a láncügyletet alkotó értékesítések közül kizárólag egy termékértékesítés esetében igaz az, hogy ott kell teljesítettnek tekinteni, ahol a termék a fuvarozás megkezdésekor van (áfa törvény 26. §). Ez a fuvarozással érintett értékesítés lehet adómentes Közösségen belüli termékértékesítés jogcímen – egyéb feltételek fennállása esetén –, ha az értékesített terméket igazoltan külföldre, de a Közösség területére fuvarozzák. A sorban ezt megelőző termékértékesítés(ek) teljesítési helyének azt kell tekinteni, ahonnan a fuvarozás indul, míg az adómentes értékesítést követő eset(ek)ben a teljesítés helye az, ahol a fuvarozás befejeződik (áfa törvény 27. § (2)).

A Quick Fixes könnyítés a jövőben arra az esetre fog vonatkozni, amikor három szereplő van a láncolatban és közülük a középső intézi a fuvart. Ez az az eset ugyanis, ami a gyakorlatban a legtöbb bonyodalmat okozza. Hiszen egy háromszereplős láncügyletben, ha az első vagy az utolsó szereplő intézi a fuvart, akkor az áfakezelés egyértelmű, első esetben az első értékesítés, míg második esetben a második értékesítéshez kapcsolódik az adómentesség. Ezzel ellentétben, ha a közbenső szereplő intézi a fuvart, akkor különböző körülmények függvényében, akár az első, akár a második értékesítéshez kapcsolhatjuk azt. Ráadásul a tény, hogy a különböző tagállamok között a megítélés nem egységes, még további problémákat vet fel.

Ha a fuvart intéző közbenső szereplő hitelesített adóalany, akkor az első értékesítési láncszemet kell majd adómentesnek tekinteni, azzal a feltétellel, hogy ez a középső adóalany az eladónak megadja a rendeltetés tagállamát, és igazolja, hogy van adószáma az indulási országtól eltérő tagországban. Ebben az esetben az első eladó adómentességet alkalmazhat.

Persze az sem kizárt, hogy hasonló eredményre jussunk, ha a közbenső szereplő nem hitelesített adóalany, CTP; azonban ilyen esetre nem vonatkozna a Bizottság egyszerűsítése, azaz ilyen esetekben továbbra is a helyzet összes körülményének figyelembevételével kellene a helyes adókezelést megállapítani, ráadásul az egységes megítélés sem biztosított a tagországok között.

Magyar szemszögből éppen ez az egységesség jelent többletet a hazai szabályozáshoz, hiszen a most megfogalmazott javaslat a magyar rendszerben már alkalmazásban áll.

### 3. Két tagállam közötti áru fuvarozás igazolásának egyszerűsítése

A termékek közösségen belüli értékesítése mentes a hozzáadottérték-adó alól. Az adómentességet azonban az azzal élni kívánó adóalanynak kell bizonyítania. A bizonyítás módja azonban nem egyszerű, a különböző tagállamok különböző igazolásokat kérnek, a hitelt érdemlő igazolás módja pedig a helyzettől függően változhat.

Elég, ha csak a magyar szabályozásra gondolunk. Nálunk az ügyletkez kapcsolódó igazolás származhat a felektől és/vagy a felektől különböző harmadik személyektől. Egy igazolás bizonyító ereje annál nagyobb, minél inkább a felektől független, harmadik személytől származik. Bár a felektől (eladó-vevő) származó bizonyíték sem zárható ki automatikusan, amennyiben az eset összes körülményeinek vizsgálata során látható, hogy a termék igazoltan átkerült más tagállamba. A probléma azonban azzal van, hogy az eset összes körülménye nem belátható, nem ellenőrizhető, különösen akkor nem, amikor egy jóhiszemű adózó az áru kiszállítását egy később csalónak bizonyuló „vevőre” bízta.

A CMR fuvarokmány az adóhatóság értelmezése szerint pusztán azt a körülményt támasztja alá, hogy a fuvarozó az árut a feladótól átvette, azaz a felrakodás és az indulás megtörtént, de nem bizonyítja, hogy az áru a rendeltetési helyre meg is érkezett. A közösségi értékesítés adómentességéhez szükséges a címzettnek az átvételt igazoló nyilatkozata is, így igazolható hitelt érdemlő módon annak ténye, hogy a fuvarozás befejeződött, és a termék igazoltan átkerült másik tagállamba. Ez a nyilatkozat szerepelhet a CMR-re felvezetve, ezért fontos, hogy az ügylet után visszakapott fuvarleveleken három aláírás szerepeljen: a feladóé, a fuvarozóé és az árut átvevő címzetté.

Elvileg annak sincsen akadálya, hogy a vevő külön dokumentumban nyilatkozzon arról, hogy a termék a rendeltetési helyre megérkezett. Ha a CMR vagy más fuvarlevél hibásan, esetleg átvételi aláírások nélkül érkezik vissza, akkor különösen fontos az áru megérkezését más módon igazolni. A vevői nyilatkozatokkal is vigyáznunk kell azonban, mert ezt az adóhatóság önmagában csak „különös méltánylást érdemlő esetekben” fogadja el. Nagyobb bizonyító ereje van a nyilatkozatoknak, ha a vevő olyan belső ellenőrzési rendszerrel rendelkezik, amely „kelőképpen kizárja a valótlantartalmú igazolások kiállításának lehetőségét”.

Az adóhatóság azonban a kivitel igazolására további hivatalos okmányokat vagy közokiratokat (például közjegyzői igazolást a másik tagállamba való megérkezésről), illetve más kereskedelmi okmányokat vár el. Elfogadható kereskedelmi okmányok lehetnek például: a célországbeli raktári átvételi elismervény (jobb, ha külső raktárról és így a felektől eltérő harmadik fél nyilatkozatáról van szó), kereskedelmi vagy iparkamara által adott igazolás, bankgaranciához kapcsolódó dokumentáció, ügyvédi letét jegyzőkönyv, vagy más – megbízható harmadik féltől származó – igazolás.

Mi több, a kivitelt és a célországbeli átvételt igazoló dokumentumok összegyűjtése után sem dőlhetünk hátra. Formai hibák elegendőek ugyanis ahhoz, hogy az adóhatóság valótlannak bélyegezze fuvarokmányainkat és kapott nyilatkozatainkat, ily módon megdöntve azok hitelességét.

Az adóhatóság ilyen esetekben az eladót fogja hibáztatni azért, hogy a formailag helyesnek tűnő igazolásaink ellenére az „eset összes körülményei” mégsem támasztják alá a termék másik tagállamba való kiszállítását. Ekkor jön az ügylet adókötelessé való átminősítése, amely a fel nem számított áfát adóhiányként utólag megfizetni írja elő az 50%-os adóbírsággal, és a mindenkorin jegybanki alapkamat duplájával számított késedelmi pótlékkal növelve. És akkor még örüljünk, ha büntetőjogi eljárást nem indítanak ellenünk.

Az Európai Unió joggyakorlata alapján ugyanis nem ellentétes az irányelvvel a közösségen belüli értékesítés adómentességének megtagadása, ha objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy az eladó nem tett eleget bizonyítási kötelezettségének. Tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy adócsaláshoz járul hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető ésszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje ezt. Bár a magyar szabályozás alapján az ilyen intézkedések „ésszerűségi küszöbe” igen magasan van.

Ezen a helyzeten segít a harmadik Quick Fixes, amely ismét csupán a hitelesített adóalanyok számára elérhető könnyítést fogalmaz meg. Amennyiben a vevő, vagy az eladó hitelesített adóalanyként maga intézi a fuvart, úgy esetükben az adómentesség alátámasztására elegendő egy nyilatkozat, és két egymással egybehangzó írásos dokumentum arról, hogy a termék valóban elhagyta az országot.

#### 4. Adószám kötelező ellenőrzése

Az utolsó gyorsintézkedés mindenkire vonatkozik, és valójában könnyítés helyett szigorítást hoz az áfa rendszerébe. A jelenlegi héa irányelv és a vonatkozó Európai Bírósági ítélkezési gyakorlat alapján a vevő adószámának érvényessége, valamint az ügylet helyes bevallása a tagállamok közötti kereskedelemről szóló összesítő jelentésben csupán adminisztratív körülményei az ügyletnek. Ezen adminisztratív feltételek hiányában is érvényesíthető az adómentesség, ha az áru közösségen belüli értékesítése valóban megtörtént.

Nos, ez hamarosan másképp lesz. A vevő adószámának érvényessége, valamint az ügylet szerepeltetése az összesítő jelentésben, az adómentesség kötelező feltételévé, és ezáltal az áfa csalások elleni küzdelem eszközévé válik.

#### Áfa gyorsintézkedések rövid távra -

##### „Short-term VAT quick fixies” jogszabálycsomag

A gyorsintézkedésekkel kapcsolatos terveket végül az Unió kissé felülvizsgálta, és módosított tartalommal 2018. december 4-én fogadta el három jogszabálymódosítás keretében. Ezek célja a terep előkészítése a hosszabbtávú, átfogó intézkedések előtt. Az új héa rendszer bevezetése előtt most tehát négy konkrét kérdést rögzítettek:

- Lehívásos készlet (call-off stock): A módosítások egyszerűsített és egységes bánásmódot biztosítanak a lehívásos készletekre vonatkozóan, amelyben egy tagországi eladó egy másik tagállamban lévő ismert vevője rendelkezésére álló raktárba szállítja át a termékeket;
- A héa-azonosító szám kötelező alkalmazása: Az EU-n belüli termékértékesítés héa mentességének igénybevétele érdekében a vevő adóazonosító számának számlán történő feltüntetése kötelező feltétel lesz – nem csupán alakivárás;
- Láncügyletek: A láncügyletek héa kezelésének meghatározása során a jogbiztonság növelése érdekében a jogszabálymódosítások egységes kritériumokat vezetnek be;
- A Közösségen belüli termékértékesítések adómentességének bizonyítékai: Közös keret szabályokat hoztak létre az EU-n belüli értékesítésekre vonatkozó héa-mentesség igényléséhez szükséges okirati bizonyítékokra.
- Ezeket a kiigazításokat 2020. január 1-jétől kell alkalmazni.

Ezzel párhuzamosan folynak a tárgyalások egy végleges héa rendszerről, amely az 1993. óta alkalmazott jelenlegi „átmeneti” héa rendszert fogja felváltani.

## 13.7. Irodalomjegyzék

- BESSENYEI GÁBOR, DR. (2013): Az áfa az Európai Unióban, SALDO Kiadó, Budapest.
- CHARLET ALAIN, OWENS JEFFREY (2010): An international Perspective on VAT, In: tax notes international, 59/12. szám, pp 943-954.
- CSÁTALJAY ZSUZSANNA, DR. et al. (2017): NAGY ÁFA KÉZIKÖNYV I., Belföldi ügyletek ÁFA-ja és számlázása. Vezinfó Kiadó és Tanácsadó Kft., Budapest.
- DEÁK DÁNIEL, DR. (1994): Nemzetközi Adózás, SALDO Kiadó, Budapest.
- DEZSÉRI KÁLMÁN (2007): A csökkentett ÁFA-kulcsok és az ÁFA-szabályok felülvizsgálata az EU-ban, In: Európai Tükör, 2007/10. szám
- FÖLDES BALÁZS (2013): A forgalmi adók uniós harmonizációja, In: Az Európai Unió adójoga. Wolter Kluwer Kft., Budapest.
- HERICH GYÖRGY, DR. et al. (2006): Nemzetközi adózás, Penta Unió Zrt., Budapest.
- JANCSA-PÉK JUDIT (2017): Új szabályok az ingatlanokhoz kapcsolódó szolgáltatások áfa kezelésében. Áfa kalauz, XIII. évfolyam 2017. április.
- JANCSA-PÉK JUDIT, JUHÁSZ ALEXANDRA (2019): Az utalványok áfakezelésére vonatkozó megváltozott szabályok, ÁFA kalauz XV. évfolyam · 2019. január
- KENYERES SÁNDOR, VARGA JÓZSEF (2016): A nemzeti mozgástér a hozzáadottérték-adórendszer kialakításában. In: Gazdaság & Társadalom, pp. 5-18, 2016/1. szám. - <https://doi.org/10.21637%2FGT.2016.1.01>.
- LEJEUNE INE (2011): The EU VAT Experience: What are the lessons? In: Tax Analysts, pp. 257-282.
- ÓRY TAMÁS (2013): Az adóharmonizáció alapjai. In: Az Európai Unió adójoga, Wolter Kluwer Kft., Budapest.
- Európai Bizottság Kommunikációs Főigazgatósága (2015):** Adópolitika: Cél a belső piac kiteljesítése és a gazdasági növekedés előmozdítása. In: Közérthetően az Európai Unió szakpolitikájáról sorozat, Az Európai Unió Kiadóhivatala.  
Letöltve: <https://publications.europa.eu/hu/publication-detail/-/publication/b075f231-bd9b-4e10-b4a3-7f248360c5ae>

### Jogszabályok

- Az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződés, 1957. március 25.
- Az Európai Unióról szóló szerződés egységes szerkezetbe foglalt változata (2016/C 202/01)
- A Tanács 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelve
- A Tanács 1991. december 16-i 91/680/EGK irányelve
- A Tanács 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelve

A Tanács 2011. március 15-i 282/2011/EU végrehajtási rendelete  
A Bizottság 2012. június 26-i 2012/C 188/02 határozata  
1992. évi LXXIV. törvény általános forgalmi adóról  
2004. évi IX. törvény az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV.  
törvény módosításáról és a hozzá kapcsolódó indoklás

### **Internetes források**

[https://adozasrolerthetoen.blog.hu/2018/10/25/12\\_millio\\_forintra\\_emelik\\_az\\_afa\\_alanyi\\_adomentesség\\_ertekhatarat](https://adozasrolerthetoen.blog.hu/2018/10/25/12_millio_forintra_emelik_az_afa_alanyi_adomentesség_ertekhatarat)  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=LEGISSUM:l14547>  
[https://ec.europa.eu/info/topics/taxation\\_hu](https://ec.europa.eu/info/topics/taxation_hu)  
<http://www.europarl.europa.eu/factsheets/hu/sheet/24/az-europai-unio-tanacs>  
<https://www.consilium.europa.eu/hu/council-eu/>  
<https://www.consilium.europa.eu/hu/council-eu/decision-making/>  
<https://www.consilium.europa.eu/hu/council-eu/configurations/ecofin/>  
<https://www.consilium.europa.eu/hu/council-eu/preparatory-bodies/coreper-i/>  
[https://ec.europa.eu/info/consultations\\_hu](https://ec.europa.eu/info/consultations_hu)  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/vat-committee\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en)  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/vat-expert-group\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-expert-group_en)  
[https://mfor.hu/cikkek/mfor/Jelentos\\_valtozasok\\_lesznek\\_az\\_AFA\\_szabalyokban\\_januartol.html](https://mfor.hu/cikkek/mfor/Jelentos_valtozasok_lesznek_az_AFA_szabalyokban_januartol.html)