

DR. BARTA PÉTER

DOKTORANDUSZ

EÖTVÖS LÓRÁND TUDOMÁNYEGYETEM
ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI DOKTORI
ISKOLA PÉNZÜGYI JOGI TANSZÉK**GAZSÓ GÁBOR**

JOGHALLGATÓ

EÖTVÖS LÓRÁND TUDOMÁNYEGYETEM
ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI KAR**HAJDÚ VIKTOR**

DEMONSTRÁTOR

EÖTVÖS LÓRÁND TUDOMÁNYEGYETEM
ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI KAR
PÉNZÜGYI JOGI TANSZÉK**JUHÁSZ IMRE**

JOGHALLGATÓ

EÖTVÖS LÓRÁND TUDOMÁNYEGYETEM
ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI KAR**JUHÁSZ KITTI KATALIN**

JOGHALLGATÓ

EÖTVÖS LÓRÁND TUDOMÁNYEGYETEM
ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI KAR**DR. KOVÁCS KINGA**

DOKTORANDUSZ

EÖTVÖS LÓRÁND TUDOMÁNYEGYETEM
ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI DOKTORI
ISKOLA PÉNZÜGYI JOGI TANSZÉK**SZKIBA TAMÁS**

JOGHALLGATÓ

EÖTVÖS LÓRÁND TUDOMÁNYEGYETEM
ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI KAR

Nemzetközi adójogi csereszeminárium a határon átnyúló adományozás és a közösségi általános forgalmi adó ügyletek témájában¹

1. A szeminárium résztvevői és témái

2015-ben ismét az ELTE Állam- és Jogtudományi Kara adott otthont a nemzetközi adójogi csereszemináriumnak. A résztvevők köre a korábbi évek gyakorlata szerint alakult. Idén is a heidelbergi Ruprecht Karls Egyetem, a Ferrarai Egyetem, a Bolognai Egyetem és az Eötvös Lóránd Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar adójog iránt érdeklődő hallgatóiból állt össze a szeminárium tagjainak köre. Egy-egy kazah és kínai kolléga is érkezett az olasz csapattal, akiket ezúttal is elkísért *Prof. Marco Gregg* (Ferrara) és *Carla de Pietro* (Bologna). *Prof. Ekkehart Reimer* (Heidelberg) nem tudott részt venni a csereszemináriumon. A 2015-ös rendezvényen a hagyományoknak megfelelően részt vett *Prof. Stephen Cohen* (Georgetown, Washington D.C.), valamint ebben az évben *Prof. Frans Vanistendael*, *Professor Emeritus KU Leu-*

ven, az IBFD korábbi elnöke is megtisztelte jelenlétével és előadásával a csereszemináriumot. A fogadó intézményt *Simon István*, a Pénzügyi Jogi Tanszék vezetője és a tanszék két oktatója, *Darák Péter*, a Kúria elnöke, valamint *Kecső Gábor* képviselte.

Ahogy a korábbiak, úgy a 2015-ös rendezvény is két napon keresztül zajlott. Az első nap témája a határon átnyúló adományozás adójogi megítélése volt a személyi jövedelemadó, a társasági adó és az általános forgalmi adó tükrében. A vizsgálódás középpontjában az állt, hogy figyelemmel az uniós jogra lehet-e kedvezőtlenebb adójogi szabályozást alkalmazni a határon átnyúló adományozásra a tisztán belföldi tényálláshoz képest. A nyitóelőadást *Vanistendael* professzor úr tartotta a nonprofit tevékenység adójogi kezeléséről, majd *Cohen* professzor úr ismertette a vonatkozó amerikai szabályozást és bírósági gyakorlatot. Ezt követően a hallgatók vázolták fel a tagállami szabályokat. A második napon az általános forgalmi adóval kapcsolatos problémák kerültek szóba.

¹ A beszámolót szerkesztette: Kecső Gábor; lektorálta: Simon István.

Egyrészt az adólevonási jog korlátozása az Európai Bíróság és a tagállami bíróságok gyakorlatának tükrében, másrészt a közösségen belüli termékértékesítéshez kapcsolódó egyes problémák, ahogyan azokat alább bemutatjuk. A következőkben az elhangzott előadások lényegét foglaljuk össze a teljesség igénye nélkül.

2. Az első nap témája

2.1. A nyitó előadások

Prof. Frans Vanistendael előadásában² egyebek mellett felvázolta a nonprofit tevékenység adójogi kezelésének történeti gyökereit. A nyugati demokráciákban jellemző speciális adójogi szabályozás ugyanis ezek tükrében vizsgálható. A középkori Európában számos önkormányzattal rendelkező szervezet látott el feladatokat a köz érdekében anélkül, hogy nyereségszerzésre törekedett volna. Közös jellemzőjük volt, hogy nem álltak a szuverén adóztatási hatásköre alatt. Például az egyetemek és a kórházak is ezek közé tartoztak. A francia és az amerikai forradalmat követően az állam és a társadalom viszonya megváltozott, a XIX-XX. század fordulóját követően az állami szerepvállalás egyre nőtt, kiterjedt az oktatás és az egészségügyi ellátás biztosítására is. Ez a folyamat ahhoz vezetett, hogy teret veszítettek az államtól független, előbb említett szervezetek. Ezzel egyidejűleg azonban egy másik folyamat is megfigyelhető volt. A liberális társadalom tagjai a legkülönbébb célok elérése érdekében kisebb-nagyobb csoportokban megszervezték a maguk közösségét. Az így létrehozott közösségek, egyesületek jogi személyiséget nyertek. Az adótörvények hatálya a XX. század elején azonban jellemzően nem terjedt ki ezen szervezetekre. Tevékenységüket az adórendszeren kívül végezték. Az I. világháború után az adóalanyok köre kiszélesedett. A nonprofit szervezetek is adóalannyá váltak. Ennek ellenére tényleges adókötelezettség nem terhelt őköt, mert adómentességben részesültek. A mai adójogban a nonprofit szervezetek adózásának problémái néhány központi kérdéskör köré rendezhetők. Ezek között megtalálható többek között a nonprofit és a kiegészítő vállalkozási tevékenység elkülönítése, a befektetési tevékenység hozamának adóztatása, a szervezet megszűnésének és a szervezet javára felajánlott ingyenes juttatások adójogi kezelése.

Prof. Stephen Cohen előadásának³ központi kérdése az volt, hogy az ingyenes juttatások kedvező adójogi szabályozása körében mennyiben engedhető meg a tagállamok közti diszkrimináció. Utóbbi alatt azt kell érteni, hogy az adóelőny nem érvényesíthető, ha a kedvezményezett nem abban az államban rendelkezik illetőséggel, amelyikben a juttatás nyújtója. Az előadás röviden áttekintette az Európai Bíróság gyakorlatát is,⁴ jóllehet a középpontban az amerikai joggyakorlat

elemzése állt. Utóbbival kapcsolatban az előadás arra a következtetésre jutott, hogy az amerikai bíróságok gyakorlata nem következetes. Az megfigyelhető, hogy a diszkrimináció megengedhetősége szempontjából különbséget tesznek a kedvező adójogi szabályok és az állami támogatások megítélése között. Utóbbiak esetében mintha megengedőbbek lennének a bíróságok az Államokban. Az elmélet ezzel szemben azt hangsúlyozza, hogy ugyanannyit ér az, ha nem kell megfizetnünk 100 USD adót, mintha 100 USD támogatást kapunk.

2.2. A német az olasz és a magyar szabályozás

A német csapatból Johanna Groß és Robin Collenburg kezdte az adomány bemutatását. A német jogban a közhasznú jogállás (*gemeinnütziger Status*) számos előnnyel jár többfajta adómentesítés tekintetében is. Többek között a közhasznú szervezetek mentesek az ajándékozási illeték, az ingatlanadó alól, kedvezményes áfa kulcs érvényesíthető az esetükben (7% a 19% helyett). A német közhasznú jogállású szervezetek definíció szerint olyan vállalkozások, amelyek közhasznú, jótékony vagy egyházi célokat követnek, és mindezt önzetlen, kizárólagos és közvetlen módon teszik. A közhasznú jogállást a szervezet alapszabálya tartalmazza, ehhez természetesen a vezetésnek is tartania kell magát. Kétféle kedvezményt biztosít a német szabályozás a személyi jövedelemadóban. A közhasznú jogállású szervezeteknek nyújtott adományok levonhatóak az adóalapból (annak 20%-áig), illetve a politikai pártoknak nyújtott adományokra adókedvezmény érvényesíthető a személyi jövedelemadó tekintetében. Arra a kérdésre, mi lehet adomány, a német jog szerint a válasz az, hogy pénzben vagy természetben nyújtott juttatás. Ugyanakkor a személyes közreműködés nem tartozik az adomány kategóriájába. Ennek ellenére a közhasznú szervezetnek történő munkavégzés adómentességet élvez évente 720 euróig.⁵

Ezt követően két olasz prezentációt hallhattunk. Ezek egyrészt a non-profit szervezetekkel, másrészt az adományozással és az adólevonással foglalkoztak. Az olasz non-profit szervezet ismérvei között van a szociális célok követése, a profitra törekvés hiánya és – hangsúlyozottan – a gazdasági tevékenység teljes hiánya. A non-profit szervezetek egyfajta közvetítőként működnek az állam és az állampolgárok között a feladatok megoldásának hatékonysága érdekében a szubszidiaritás elvének megfelelően. Ezt az elvet az olasz alkotmány 118. cikke tükrözi. Az olasz alkotmány alapjogként említi a közhasznú szervezetek létrehozását.⁶ A személyi jövedelemadó tekintetében az adólevonáshoz meghatározott törvényi feltételeket kell teljesíteni, mind az adományozó, mind a közhasznú szervezet részéről. Így az adományozó saját maga dönt arról, hogy adományoz-e, és ha igen, ezt teszi pénzben vagy természetben. Az adományozottnak ki kell merítenie a közhasznú jogállás feltételeit és mindenképpen

² PROF. EM. FRANS VANISTENDAEL: Charities and Taxation, ELTE ÁJK, 2015. április 27.

³ PROF. STEPHEN COHEN: *Tax Discrimination by a State against Non-Residents: the U.S. Experience*

⁴ Az előadás és az egész szeminárium jelentős mértékben hasznosította LILIAN V. FAULHABER: *Charitable Giving, Tax Expenditures, and Direct Spending in the United States and the European Union*, The Yale Journal

of International Law, Vol. 39: 87-129. című írását. A cikkben feldolgozott döntések az Európai Bíróság gyakorlatából: Walter Stauffer (C-386/04); Persche (C-318/07); Commission v. Austria (C-10/10).

⁵ Einkommensteuergesetz (EStG) 26a §

⁶ Senato della Repubblica, Art. 18

közhasznú célokat kell követnie. Az adó levonásának lehetősége természetesen az adományozás ösztönzésére hivatott, mint a többi nemzeti jogrendszerben is.

Nagyon érdekes előadást hallhattunk a kazahsztáni adórendszer adományozást és közhasznú jogállást érintő kérdéseiről *Meruyert Assilovától*. A kazahsztáni adójogban is lehetséges az adományozásra tekintettel adót levonni. A személyi jövedelemadóban azonban csak az egyéni vállalkozó vonhatja le a közhasznú adományt az adóalapból, más személyi jövedelemadó alany nem élhet ezzel a lehetőséggel. Az ún. „nem profitorientált szervezetek” definíciója a polgári törvénykönyvben található. Ezek olyan szervezetek, amelyek nem törekednek haszonszerzésre, a köz érdekében végeznek bizonyos tevékenységeket, de tagjainak nem juttatnak sem nyereséget, sem tulajdont. Kazahsztán csak a belföldi szervezetek számára biztosítja az adólevonást. Megállapítható tehát, hogy a kazah jog megkülönbözteti a belföldieket és a külföldieket az adományozás adóelőnyeiinek biztosításakor. A Persche-ügy⁷ alapján valószínű, hogy ez a különbségtétel ellentétes az uniós joggal, de mint tudjuk, Kazahsztán nem tagja az Uniónak.

A magyar csapatban a személyi jövedelemadó adományozást érintő rendelkezésiből egy különleges részletet emeltünk ki: a személyi jövedelemadó 1%-áról való rendelkezést. Ez a *Lilian Faulhaber* professzor cikke szerint is különleges konstrukció Magyarországon került először bevezetésre.⁸ *Juhász Kitti Katalin* előadásában ismertette, hogy a magyar személyi jövedelemadó törvény lehetőséget nyújt az adóalanyoknak arra, hogy az összevont adóalap után fizetendő adó kétszer 1%-át törvényben meghatározott szervezeteknek juttassák. Az 1996. évi CXXVI. törvény írja elő a rendelkezésre vonatkozó szabályokat. A törvény értelmében az adóról való rendelkezés fakultatív, amennyiben nem rendelkezik róla a magánszemély, az összeg a központi költségvetésben marad.

Az összevont adóalap képezi az adóról való rendelkezés alapját, mert a többlépcsős folyamat végén megállapított és befizetett adó egy részéről rendelkezhet az adóalany. A befizetett adóval – a meghatározott mértékig – először saját nyugdíj célú megtakarításait növelheti, majd a fennmaradó adóösszeg kétszer 1%-áról rendelkezhet külön törvényben meghatározott kedvezményezett javára.

A kétszer 1%-ról való rendelkezés sarokpontja a kedvezményezett szervezet meghatározása. Ezek a szervezetek csak belföldi (magyar) szervezetek lehetnek. E szervezetek két csoportot képeznek. Az elsőbe a törvényben meghatározott kritériumoknak megfelelő egyesületek, alapítványok vagy államháztartási szervezetek tartoznak. A második csoportba a magyar egyházak, és az Országgyűlés által az éves költségvetési törvényben meghatározott kiemelt előirányzatok tartoznak. A befizetett adó 1-1%-át lehet az első, illetve a második csoportba tartozó jogosultak részére rendelkezés útján juttatni.

Megjegyzendő, hogy a magyar személyi jövedelemadó 2011. január 1-jétől nem ad lehetőséget az adóalap csökkentésére adományozás esetén.

A társasági adó vonatkozásában elsőként a német társasági adóról hallhattunk. A német adójogban az adományozás mentes a jövedelemadótól. A német előadók (*Valentina Ariemme, Christian Jung, Stella Langner*) először a jótékonyasági szervezetek fogalmát adták meg: ez egy olyan társaság, amely karitatív, jótékonyasági vagy egyházi célokat követ, önzetlen, kizárólagos és közvetlen módon. A jótékonyaság fogalma alatt a német jog olyan tevékenységet ért, amely a közjót Németország területén szolgálja vagy javítja Németország jó hírét.⁹ A kizárólagosság azt jelenti, hogy adómentességgel csak az a szervezet élhet, amely üzleti tevékenységet nem végez. A német társasági adójog az adományt két módon kezeli:

- ha az adományt politikai pártnak nem minősülő személynek, szervezetnek nyújtják, akkor annak értéke levonható az adóalapból az adóköteles bevételek 20%-áig vagy a teljes forgalom és a kifizetett bérek 4%-áig;
- ha az adományt politikai pártnak adják, akkor az adományt nyújtó jogi személyek és vállalkozások nem érvényesíthetnek adókedvezményt.

Megjegyzendő, hogy utóbbi megoldással szemben a német személyi jövedelemadó biztosít kedvezményt a magánszemélyeknek akkor is, ha az adományt pártnak nyújtják.

Olaszról *Francesca Amaddeo* a magyar társasági adójoggal való párhuzamra mutatott rá. Elsősorban a közhasznú, vagy más néven Onlus szervezetek (organizzazione non lucrativa di utilità sociale) Olaszországban történő bejegyzésére, mint követelményre és a szubszidiaritás elvére hívta fel a figyelmet. Utóbbi elvet az olasz alkotmány is deklarálja, amint azt fentebb írtuk. Törvényi felsorolás tartalmazza azokat a tevékenységi területeket, amelyeken ezek az olasz közhasznú szervezetek működéhetnek. Ilyen például az amatőr sport vagy a kutatás.¹⁰ A feltételeknek megfelelő szervezet főtevékenységéhez és kiegészítő tevékenységéhez kapcsolódó bevétele adómentes.

A magyar társasági adót vizsgálva *Gazsó Gábor* először meghatározta az adományozó adóalanyok (pl. gazdasági társaságok, szövetkezetek, ügyvédi irodák, alapítványok) körét. Az adomány a magyar társasági adójog szempontjából a lényegét tekintve olyan anyagi juttatás, amelyet közhasznú szervezetnek, egyházi jogi személynek vagy közérdekű kötelezettségvállalás céljára juttatnak és ez nem jár az adományozónak vagy a hozzá köthető személyeknek előnnyel.

Az adományozás eredményét tekintve három lehetőséget kell megkülönböztetnünk a törvényi szabályozás alapján.

- A Számviteli törvény szerint költségként elszámolt adomány összegével nem kell megnövelni az adózás előtti eredményt, ha megfelel a Tao. 3. sz. melléklet B) 17. pontjában foglaltaknak.¹¹
- Csökkenti az adóalapot, ha az adományt közhasznú szervezetnek (az adomány értékének 20%-ával, tartós adományozási szerződés esetén 40%-ával), a Magyar

⁷ Lásd: C-318/07 számú ügy

⁸ LILIAN FAULHABER: *Charitable Giving, Tax Expenditures, and Direct Spending in the United States and the European Union*, 2014, The Yale Journal of International Law, Vol. 39: 87, 95. old.

⁹ Abgabenordnung (AO) 52-54 §§

¹⁰ Decreto Legislativo 4 dicembre 1997, n. 460; Art. 10

¹¹ Tao. 8. § (1) bek. d) pont és 3. melléklet B) 17. pont

Kármentő Alapnak, a Nemzeti Kulturális Alapnak vagy felsőoktatási intézménynek (az adomány értékének 50%-ával) adják. Fontos megjegyezni, hogy közhasznú szervezetté csak azt a szervezetet lehet minősíteni, amely Magyarországon van bejegyezve. E feltétel tekintetében tehát párhuzam vonható az olasz jog Onlus-fogalmával. Érdeemes rámutatni arra, hogy a felsőoktatási intézmény alapítására jogosult négy jogalany közül három (a Magyar Állam és a nemzetiségi önkormányzat, magyar székhelyű gazdasági társaság és Magyarországon bejegyzett alapítvány, közalapítvány) területileg és szervezetiileg Magyarországhoz kötődik, az egyházi jogi személy esetében azonban ilyen kötődés nem feltétlenül szükséges.¹²

c) Adókedvezményben részesül az adomány összegéig, de legfeljebb a fizetendő adó 70%-áig a filmalkotás és az előadó-művészeti szervezet valamint a látvány-csapatsport támogatója.¹³

A német hozzáadottérték-adó szabályozásról összefoglalóan elmondható, hogy adományozás esetén a német hozzáadottértékadó (Héa) mértéke az általános 19% helyett csupán 7%-os.¹⁴

A magyar általános forgalmi adó (Áfa) rendszerét tekintve a közcélú adomány fogalma¹⁵ az alábbi négy feltételben ragadható meg:

- 1) a terméket vagy szolgáltatást közhasznú szervezet közérdekű tevékenységének támogatására vagy egyházi jogi személy törvényben meghatározott tevékenysége támogatására nyújtják (személyes feltétel);
- 2) az adomány valóban a közhasznú, közérdekű vagy az egyházak esetében a törvényben felsorolt tevékenységet szolgálja (tevékenységi feltétel);
- 3) nem jelent vagyoni előnyt az adomány sem az adományozónak, sem pedig a hozzá köthető személyeknek (jóhiszeműségi feltétel, amelyet tágan kell értelmezni);
- 4) az adományozó rendelkezik a megadományozott által kiállított igazolással (adminisztratív feltétel).

Barta Péter ismertette, hogy a magyar áfa szabályozás miként rendezi a közcélú adományozáshoz kapcsolódó adólevonást. Az elhangzottakból kiemelendő, hogy az adóalany nem vonhatja le az előzetesen felszámított adót, amennyiben a termék beszerzésekor, szolgáltatás létrehozásakor tisztában van azzal, hogy azt közcélra kívánja adományozni.¹⁶

3. A második nap témája

A csereszeminárium második napja két olyan kérdéssel foglalkozott, amelyek napjaink magyar joggyakorlatában rendkívül komoly problémát okoznak. Az egyik kérdés a belföldi ügyletek esetén gyakorolható adólevonási jogra, a másik az

Európai Unió belüli termékértékesítés esetén gyakorolható adólevonási jogra vonatkozott. Mindkét kérdéskörben az áfalevonási jog feltételeinek összehasonlító vizsgálata volt a szeminárium tárgya.

3.1. Az adólevonási jog korlátozása: tagállami gyakorlatok – uniós kööttségek

A csereszeminárium második napjának délelőttije az általános forgalmi adóval kapcsolatban arra a kérdésre kereste a választ, hogy miként lehet jogszerűen korlátozni az adólevonási jogot, különös tekintettel a Héa irányelvre és az Európai Bíróság gyakorlatára. A szeminárium résztvevői kiemelt figyelmet fordítottak annak bemutatására, hogy a tagállami bíróságok miként kezelik a Mahagében-ügyben¹⁷ is hangsúlyozott elvet, amely szerint a levonási jog az általános feltételek teljesülése esetén csak abban az esetben korlátozható, ha az adózó tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy tevékenységével adócsalásban, adókijátszásban vesz részt. A szemináriumon bemutatott nemzeti példák alapján megállapítható, hogy egy kifejezetten aktuális problémáról van szó, amelyre a német, az olasz és a magyar törvényalkotó, illetve adóhatóság több-kevesebb sikerrel próbál megoldásokat kidolgozni. E során a nemzeti jogrendszerekben össze kell hangolni egyfelől a költségvetés bevételi érdekét, másfelől az adósemlegesség követelményét és a jogbiztonságot.

A heidelbergi csapat tagjai, *Valentin Weigel* és *Johannes Klamet* tömören, ám igen szemléletesen mutatták be a német szabályozás elméleti alapjait, illetve annak gyakorlati megvalósulását. A német áfatörvény¹⁸ az adólevonás feltételei között említi – többek között – azon kritériumot, hogy az ügyletnek a felek között kell teljesülnie. Annak ellenére, hogy a törvény szövege nem tartalmazza, a gyakorlatban egyfajta szubjektív feltételként alkalmazott további követelmény a jóhiszeműség („good faith”). Az objektív és szubjektív feltételek különböző konstellációkban valósulhatnak meg, de a lényeg röviden összefoglalható: az objektív feltételek meglétét alááshatja a szubjektív elem hiánya, azaz az adóalany által tanúsított rosszhiszeműség. A jóhiszemű magatartást tanúsító adóalany azonban elesik az előzetesen felszámított adó levonásának lehetőségétől az objektív feltételek teljesülésének akár csak részleges hiánya esetén is. Utóbbi alól egy speciális kivétel ismert, az ún. méltányossági eljárás („equity-based process”), amelynek keretében az adólevonási jog gyakorolható, amennyiben jóhiszeműségét az adóalany bizonyítja.

A gyakorlati alkalmazásra kiváló példával szolgáltak a bemutatott jogesetek,¹⁹ valamint a német adóhatóság által alkalmazott lista ismertetése, amelyben a hatóság a jóhiszeműség megítéléséhez nyújt támpontokat. Ezen a listán szerepelnek olyan meglepő kitételek is, mint például az, hogy a terméket beszerző, szolgáltatást igénybe vevő adóalanyának kétfelől kell szerződő partnerében, amennyiben annak nincs internetes honlapja, vagy képviselői nem beszélnek a né-

¹² Tao. 7. § (1) bek. z) pont

¹³ Tao. 22. és 22/C. §-ok

¹⁴ UStG 12. § (2) bekezdés 8. pontja

¹⁵ Áfa tv. 259. §, 9/A. §

¹⁶ Lásd pl.: CSÁTALJAY ZSUZSANNA: *Belföldi ügyletek ÁFA-ja és számlázása* 2015, Vezinfó Kiadó és Tanácsadó Kft., 2015, 325. oldal; FARKAS ALEXANDRA: *Áfalevonás és áfa-visszaigénylés*, Wolters Kluwer Kft., 2014, 73. oldal

¹⁷ C-80/11. és C-142/11. sz. Mahagében és Dávid egyesített ügyek

¹⁸ Lásd: UStG 15. §

¹⁹ Például a BFH V R 43/10 sz. eset

met nyelvet. Az előadás után kibontakozó vita eredményeként a csereszeminárium résztvevői megállapították, hogy egy ehhez hasonló lista ugyan növeli a jobbiztonságot az adóalanyok körében, de ennek egyes – például az előbb említett – pontjai vitathatók az áfa irányelv és az ahhoz kapcsolódó uniós bírósági gyakorlat tükrében.

A magyar előadók a Kúria és az adóhatóság gyakorlatát két előadásra bontották: a Mahagében-ügy előtti, illetve az azt követő időszakra. A német előadáshoz hasonlóan, itt is bemutatásra került az elmélet és a gyakorlat, különös tekintettel a fiktív számlák definíciójára, valamint az alakilag és tartalmilag hiteles számlák megkülönböztetésére. Bár ezek az elméleti „tesztek” még a korábbi áfa-törvény hagyatékának tekinthetők, hatásuk a gyakorlatban mind a mai napig érezhető, amint azt *Szkiba Tamás* bemutatta.

A magyar csapat által délelőtt ismertetett bírósági határozatokból az adóalanytól elvárható kellő körültekintésre vonatkozóan általános sztenderdet ugyan nem lehet meghatározni, a pontokba szedett pozitív és negatív listák azonban sejtetni engedik ennek körvonalait. Negatív listabeli pontot képez többek között az építési napló hiánya, amely körülményre önmagában még nem alapozható a levonási jog megtagadása.²⁰ A prezentációkban ugyanakkor az is kiemelésre került, hogy a Kúria gyakorlata időszakonként eltérő mértékben integrálja az Európai Bíróság által lefektetett elveket. A legutóbbi gyakorlat alapján²¹ pedig mintha visszakanyarodna a korábbi döntéseihez, amely megengedően közelített a levonási jog korlátozásához.

Kovács Kinga előadásának köszönhetően a szlovák Legfelsőbb Bíróság néhány határozatán²² keresztül a szlovák gyakorlatba is bepillantást nyerhettünk. Szomszéd államunk gyakorlatában is dominál a költségvetési érdek védelme, jóllehet olyan döntések is ismertek, amelyekben az Európai Bíróság megközelítése teret nyer az előbbi rovására. Itt kell megjegyezni azonban, hogy Szlovákiában a felszámított adóért való egyetemleges felelősség kiterjesztése már érezhetően leveszi a terhet a bíróságok válláról. A vonatkozó szabályok bevezetésénél a törvényhozás kifejezetten az Európai Bíróság C-384/04-es határozatát vette alapul, amely az adólevonás kérdéskörében is tanulságos lehet, hiszen például a piaci ártól való eltérés egy fontos érv az adóhatóság kezében, amikor a kellő körültekintés hiányának bizonyításáról van szó. Az előadó utalt arra, hogy a magyar gyakorlatban rögzült fiktív ügyelekek jelentős része szintén beletartozhatna az egyetemleges felelősség ilyen módon kiterjesztett kategóriájába. Ennek a megoldásnak az lenne az előnye, hogy egyszerre szolgálná az adósemlegesség elvét és a költségvetés érdekeit.

A második nap délelőttjén elhangzottakból levonható következtetéseket röviden összefoglalva megállapíthatjuk, hogy az Európai Bíróság által felállított követelmény kihívást jelent a résztvevő országok mindegyikében, ahogyan arra fentebb már utaltunk. A jóhiszeműség, a kellő körültekintés mércéje, valamint az erre vonatkozó bizonyítási teher kérdé-

se nem minden esetben áll összhangban az Európai Bíróság döntéseivel. Az előadások alapján kirajzolódott az érintett tagállamok gyakorlatának egy közös vonása: nemzeti szinten az adósemlegesség elvére – az Európai Bíróság ítéleteivel összehasonlítva – jóval kisebb hangsúly helyeződik. Ez leginkább azon szituációkban érhető tetten, amikor arra kell választ adni, hogy az adólevonási jog abban az esetben is megilleti-e az adóalanyt, ha a valóságban megtörtént gazdasági ügylet – mint utóbb kiderült – nem a számlán feltüntetett felek között ment végbe, és az érintett adóalany nem tudott vagy nem is tudhatott volna arról, hogy esetleg adókijátszásban vesz részt. Mind a magyar, mind a német gyakorlat ebben az esetben tér el leginkább az Európai Bíróság gyakorlatától. A német jogszabály előírja, hogy a levonási jog csak abban az esetben gyakorolható, ha a gazdasági ügylet a felek között ment végbe. Az equity based process bár garantálhatná a közösségi jognak való megfelelést, de azáltal, hogy megfordítja a bizonyítási terhet, ellentétbe kerül az Európai Bíróság jogértelmezésével. A magyar gyakorlat – a legutóbbi jogeseteket tanulmányozva – ezzel szemben mintha azt az utat választaná, hogy amennyiben a gazdasági esemény nem a felek között ment végbe, nem is beszélhetünk gazdasági eseményről, ezzel teremtve meg a (látszólagos) összhangot az Európai Bíróság gyakorlatával, amely szintén megerősítette, hogy meg nem történt gazdasági esemény nem tartozik a HÉA-irányelv²³ hatálya alá, így a levonáshoz való jog vételemben sem részesülhet.

Az előadások utáni beszélgetésen a résztvevők egyetértettek abban, hogy a közösségi jognak való megfelelés és az adócsalások elleni küzdelem egyaránt fontos és legitim cél. Az elhangzott megoldási javaslatok között szerepelt a Németországban alkalmazott útmutatóhoz hasonló lista elkészítése az adóhatóság által, amely egyfajta iránymutatásként szolgálhatna a jogkövető magatartást tanúsító adóalanyok számára. Az azonban, hogy ez egy minden körülmények között alkalmazott előírás, már-már a levonási jog gyakorlásának normatív feltétele legyen, nem lenne szerencsés. Elegendő azt megjegyezni, hogy az Európai Bíróság több alkalommal is kifejtette, hogy az adólevonási jog gyakorlásának Irányelvben lefektetett feltételein túl a tagállamok nagyon korlátozott mértékben terjeszkedhetnek.

Javaslatként került fel továbbá, hogy egy olyan útmutató is készülhetne az adóhatóság számára, amely jóval árnyaltabb ellenőrzést követelne meg. Példaként került említésre a különböző üzletágak közötti, a beszerzési politikát illető eltérések, valamint a kis-közép- és nagyvállalatok közötti különbségek figyelembevétele. Az adóhatóság a kellő körültekintés – ahogyan az Európai Bíróság megfogalmazta a C271/06. számú ügyben a „*due commercial care*” – ellenőrzésekor figyelmet fordíthatna az adózó többi, nem vitatott gazdasági partnerével való kapcsolattartás módjára, az érintett beszerzésnek az adózó gazdasági profiljához való illeszkedésére. Semmilyen kategorizálás sem vezethet azonban arra az eredményre, hogy az adóalanynál tapasztalható egyedi körülmények az útmutatóban rögzítetteket ne írhatnák felül.

²⁰ Kfv.I.35.739/2011/4.szám

²¹ Lásd például: Kfv.VI.35.028/2013/7.szám

²² Többek között: 3 Szf 53/2010. (7 September 2010), 2 Szf 44/2013. (2 July 2004)

²³ A Tanács 2006/112/EK irányelve (2006. november 28.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel

A vita zárásaként megállapíthatjuk, hogy a visszaélések elleni küzdelemnek nem a legszerencsésebb módja a levonási jog korlátozását megengedő jogértelmezés. Sokkal előremutatóbb lehet más eszközök igénybevétele, mint például a fizetendő adóért való egyetemleges felelősség kiterjesztése, a több tagállamban, így Magyarországon is bevezetésre került bevallás mellé csatolandó számlaanalítika előírása, illetve az adóhatóság által folyamatosan frissített adatbázisok ellenőrzésének megkövetelése a jóhiszemű, levonási jogot érvényesíteni kívánó adóalanytól.

3.2. A Közösségen belüli termékértékesítés problémái: határon innen és túl

A második nap délutánján az adómentes Közösségen belüli termékértékesítéssel kapcsolatos problémákat tárgyaltuk. A ferrarai-bolognai csapat nemcsak olasz jogeseteket mutatott be, hanem az ott tanuló külföldi kollégák (*Junping Zeng* és *Assilova Meruyert*) bepillantást engedtek a kínai, illetve a kazah megoldásokba is, amelyeket a szemlében nem vázolunk fel.

A Bolognai Egyetem képviselőjében *Andrea Amidei* mutatta be az olasz szabályozás egy szeletét a Közösségen belüli ügyletek tekintetében. A vizsgálat tárgyai az adólevonáshoz való jog gyakorlásának lényegi és formális követelményei voltak a Közösségen belüli ügyletek során. Az olasz rendelkezések az Európai Bíróság két jogesetének – az *Ecotrade*²⁴ és az *Idexx Laboratories Italia*²⁵ ügyek – tükrében kerültek bemutatásra. Az olasz szabályok szerint ugyanis a levonáshoz való jog érvényesítésének feltétele, hogy az ügyletről meghatározott tartalommal kerüljenek számlák kiállításra, valamint ezeket a számlákat a nyilvántartásokba meghatározott időn belül felvezessék. Az *Ecotrade* ügyben született ítélet szerint nem jogszerű, ha egy tagállam azért tagadja meg a levonást, mert az adóalany nem teljesítette a jog gyakorlásához szükséges formális követelményeket, noha a lényegeseket igen. Az olasz bírósági gyakorlatban a közösségi ügyletekkel kapcsolatban nem alakult ki egységes álláspont arra tekintettel, hogy az említett számlázási szabály formális, vagy pedig lényegi követelménynek tekinthető-e. Az *Idexx* ügy alapján, egy 2015-ben született legfelsőbb bírósági ítélet²⁶ akként rendelkezik, hogy a formális követelmények megsértése csak abban az esetben szolgálhat a levonáshoz való jog megtagadásának alapjául, ha ezen formális feltételek hiánya miatt a lényegi követelmények megléte sem állapítható meg. Ha a számlákat nem vezetik fel szabályszerűen a könyvekbe, azonban bizonyítást nyer, hogy a beszerző adóalany, valamint a termékeket az adóköteles tevékenysége céljára szerezte be, a mulasztás nem károsítja meg az államháztartást, így a levonáshoz való jog gyakorolható.

Hajdú Viktor mutatta be a hazai joggyakorlat alakulását a *Mecsek-Gabona*²⁷ ítélet meghozataláig, azaz 2012-ig.

A nagyrészt még a régi áfatörvény szerint elbírált ügyekben a bíróság az adómentes termékértékesítés objektív kritériumainak vizsgálatára helyezte a hangsúlyt. Kiemelten azt vizsgálta, hogy az áruk igazoltan a másik tagállamba kerültek-e. Fiktív tranzakció esetén nem volt szükség további vizsgálatra, az adólevonási jog e tény alapján már megtagadható volt. Az Európai Unió belső határok nélküli piaca viszont jelentősen megnehezíti a határátlépések és így az áruk kiszállítása igazolásának lehetőségét. Az adólevonási jog korlátozásának kérdésében a jogalkalmazás engedékenysége további adókiadáshoz vezethet a már így is problematikus területen, az indokolatlan szigor viszont a tisztességes gazdasági szereplőket lehetetlenítheti el. A határátlépés igazolására az adóhatóság iránymutatásaiban igyekezett zsinórmértéket felállítani, ám megállapítható, hogy a kérdést mindig az eset összes (többnyire objektív) körülményeinek figyelembe vételével válaszolták meg a hazai jogalkalmazók. Az adóalany tudatát (szubjektív kritérium) ekkor még nem vették figyelembe a bíróságok.

Az előadások sorát *Juhász Imre* zárta a Kúria ítélkezési gyakorlatának bemutatásával a Közösségen belüli mentes értékesítések tárgykörében a *Mecsek-Gabona* ügyet követő időszakban. Az előadás lényegében annak a vizsgálatára helyezte a hangsúlyt, hogy a 2012 szeptemberétől 2014 decemberéig tartó időszakban a Kúria mennyiben vette át a gyakorlatába az Európai Bíróság által a *Mecsek-Gabona* és *Teleos*²⁸ ügyekben lefektetett követelményeket az adóalany mentességhez való jogának gyakorlását illetően. Az elemzett ügyek alapján az rajzolódik ki, hogy 2013 végéig nem történt érdemi változás a *Mecsek-Gabona* ügy előtti időkhöz képest, lényegében minden esetben az eladót terhelte annak hitelt érdemlő bizonyítása, hogy a termékek ténylegesen elhagyták a feladásuk helye szerinti tagállamot. Ez azért érdekes, mert az Európai Bíróság mind a *Teleos*, mind pedig a *Mecsek-Gabona* ügyekben megállapította, hogy kézzelfogható bizonyíték nem várható el az eladótól, elegendő, ha valószínűsíti, hogy az áru ténylegesen elhagyta az országot. Ugyanebben az időszakban a Kúria jellemzően azt vizsgálta még az esetek döntő többségében, hogy az adóalany megtett-e minden, tőle ésszerűen várható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet, amelyben félként részt vesz, ne vezessen adókiadáshoz. 2013 novemberétől a Kúria is átvette az Európai Bíróság előbbiekben említett ítélkezési gyakorlatát, ha nem is kizárólagos jelleggel, ugyanis a hitelt érdemlő bizonyítás követelménye az elemzett időszak végéig eseti jelleggel vissza-visszatér. További változás 2014-től, hogy az eladó tudattartalma hangsúlyosabban jelenik meg az ítéletekben; nevezetesen az, hogy tudott, vagy tudnia kellett-e arról, hogy az ügylet adókiadáshoz fog vezetni. Az elemzett ügyek alapján megállapítható, hogy a bíróság az eladó jóhiszeműsége esetén a javára dönt, amennyiben nem tudott és nem is kellett tudnia az adókiadásáról.

²⁴ C-95/07. és C-96/07. sz. egyesített ügyek

²⁵ C-590/13. sz. ügy

²⁶ Supreme Court of Cassation, 24.02.2015, n. 5072

²⁷ 273/11. sz. ügy

²⁸ C-409/04. sz. ügy