

DISSERTATIONES

AZ EGYENES, ILLETVE A FORDÍTOTT ADÓZÁS TÉVES ALKALMAZÁSÁBÓL EREDŐ JOGKÖVETKEZMÉNYEK MEGÍTÉLÉSE KAPCSÁN KIALAKULT JOGGYAKORLAT

BUTOR Gábor
PhD-hallgató (PPKE JÁK)

1. Alapvetések, az ingatlanügyletek adózási minősítése kapcsán felmerülő problémák

Mint az ismert, az Áfa tv.¹ alkalmazásában az ügyletek egyenes adózás szerinti kezelése minősül főszabálynak, azaz a belföldi termékértékesítések, szolgáltatásnyújtások esetében az eladó, illetve a szolgáltatásnyújtó köteles az áfa fizetésre és az általa megfizetett áfát a számlában hátrítja át a vevőre, illetve a megrendelőre. Ezt követően az áthárított áfát a vevő, illetve megrendelő levonásba helyezheti, amennyiben adóköteles tevékenységet végez, az adott terméket e tevékenységéhez kapcsolódóan szerzte és egyéb adminisztratív feltételeket is teljesít. Fordított adózás esetén ugyanakkor a vevő, illetve a megrendelő kötelezett az áfa megfizetésére az adóhatóság felé. Az eladónál, szolgáltatásnyújtónál fizetendő áfa – főszabály szerint – nem merül fel, azaz az áfafizetésre kötelezett és a levonási jogot gyakorló személy megegyezik.

Ahogy az szintén ismert, a hazai szabályozás az egyenes adózás mellett jelentős számú ügylet vonatkozásában a fordított adózás alkalmazását írja elő. A fordított adózás alá eső ügyletek meghatározó körét képezik az ingatlanhoz kapcsolódó termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások. Ugyanakkor a gyakorlatban számos esetben problémát jelent, hogy az ingatlanügyletek áfa szempontú minősítése nem egységes, míg az ügyletek egyik köre adóköteles és egyenes adózás alá tartozik (azaz a főszabály szerint adózik), addig számos ingatlant érintő ügylet a fordított adózás alá tartozik, továbbá bizonyos ügyletek adómentesnek minősülnek. A jelenleg hatályos hazai szabályozásban az ingatlant érintő termékértékesítések az alábbiak szerint oszthatóak:

¹ Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.).

| Az ingatlan besorolása | | Főszabály szerinti adókezelés | Alternatív adókezelés (adókötelezettség választása esetén az Áfa tv. 88. §-a alapján) |
|------------------------|------------------|-------------------------------|---|
| Új ingatlan | lakóingatlan | adóköteles – egyenes adózás | - |
| | nem lakóingatlan | | |
| Régi ingatlan | lakóingatlan | adómentes | adóköteles – fordított adózás (adókötelezettség választása nem lakóingatlanokra különállóan is választható) |
| | nem lakóingatlan | | |
| Építési telek | | adóköteles – egyenes adózás | - |
| Egyéb földterület | | adómentes | adóköteles – fordított adózás |

A szabályozás differenciáltságára tekintettel az ingatlanügyletek kapcsán kiemelkedő kockázatot jelent az ügylet nem megfelelő minősítése áfa szempontból. Amennyiben az érintett felek nem megfelelően minősítik (így egyenes helyett fordított adózást alkalmaznak, valamint nem megfelelően adminisztrálják) az ügyletet, az adóhatóság az értékesítő vagy a beszerző fél esetében adóhiányt állapíthat meg, valamint egyéb hátrányos jogkövetkezményeket alkalmazhat (például adóbírságot szabhat ki, illetve késedelmi pótlékot számíthat fel). Jelesül az értékesítő félnél adóhiányt állapíthat meg, mivel adófizetési kötelezettségének nem tett eleget vagy a terméket beszerző félnél megtagadhatja az adólevonási jog gyakorlásának lehetőségét. Ez utóbbi kockázatok abban az esetben is fennállhatnak, ha egyébként a felek széles körű vizsgálatot folytattak az ügylet minősítése kapcsán, és az ügylet vonatkozásában felmerülő adókötelezettségeiket maradéktalanul teljesítették, azaz a költségvetést tényleges bevételkiesés nem érte az ügylet kapcsán. Ebben esetben ugyanis az ügylet kapcsán kiállított számla (számviteli bizonylat) feltételezhetően nem lesz összhangban az Áfa tv. rendelkezésével, mert például nem tartalmazza majd az Áfa tv. 169. § n) pontjában előírt ‘fordított adózás’ kifejezést.

Az ingatlanügyletek esetében a kockázat – azontúl, hogy egyébként ezen ügyletek jellemzően jelentős összegű fizetendő, valamint levonható adót érintenek – azért is hangsúlyos, mert a szabályozás számos ponton nem egyértelmű: vagy azzal találkozunk, hogy az Áfa tv. nem tartalmaz konkrét fogalom meghatározást (mint például a beépítetlen ingatlan esetében), vagy a fogalom meghatározás sok esetben nehezen vonatkoztatható az egyes ügyletekre (mint például az építési telek esetében). A minősítési problémák közül kiemelendő, hogy nem egyértelmű, egyáltalán mi minősül ingatlannak vagy mikor tekinthető egy ingatlan beépítettnek, beépítetlennek, vagy egy beépítetlen ingatlan mikor minősíthető építési teleknek. Mindemelllett a minősítési nehézségek másik csoportját alkotják a komplex szolgáltatások, ahol annak az eldöntése a feladat, hogy az adott ügylet termékértékesítésnek minősül-e és egyenes adózás szerint adózik, vagy ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnak minősül és az Áfa tv. 142. § b) pontja alá tartozik, azaz fordított adózás alá esik.

2. Az Európai Bíróság (EUB) kapcsolódó joggyakorlata

Az elmúlt időszaban az EUB is számos alkalommal foglalkozott a fenti problémával, azaz, hogy miként ítélendő meg, valamint milyen jogkövetkezményekkel járhat az egyenes, illetve a fordított adózás téves alkalmazása áfa szempontból.

Az EUB következetes gyakorlata szerint az adólevonás joga az áfa rendszer szerves részét képezi, ezáltal főszabály szerint nem korlátozható.² Úgyszintén az EUB gyakorlata szerint a levonási jogot a beszerzési ügyletet terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében haladéktalanul gyakorolni kell.³

A EUB a Bockemühl ügyben (amely az EUB ezirányú joggyakorlatának egyik alapkövét jelenti) lényegében azt vizsgálta, hogy a Hatodik Irányelv⁴ 21. cikk (1) bekezdése alapján a fordított adózás esetében a számla feltétele-e a levonási jog gyakorlásának. Az EUB ítéletében megállapította, hogy a tagállamok előírhatják az adólevonás gyakorlásának alaki feltételeit (formalitásait), de ezen feltételeket a rendelkezés céljával összhangban szükséges, hogy gyakorolják.⁵ A tagállamok által megállapított feltételek továbbá nem tehetik lehetetlenné vagy rendkívül nehézé a levonási jog gyakorlását, és nem terjedhetnek túl azon, ami szükséges annak a megállapításához, hogy az adózó a fordított adózást megfelelően alkalmazza-e.

Az olasz vonatkozású Ecotrade ügy tényállása szerint az Ecotrade társaság olaszországi székhellyel nem rendelkező vállalkozásokat bízott meg szállítmányozással, amely szolgáltatásokat nem a fordított adózás szabályai szerint, hanem adómentes ügyletként kezelt. Az olasz jog értelmében ilyen esetben az Ecotrade-nek „önzámlát” kellett volna kibocsátania, valamint ezt külön-külön bejegyeznie a kibocsátott számlák és beszerzések nyilvántartásába. Az Ecotrade ügyben ugyanakkor az adóalany nem teljesítette sem a formalitásokból eredő kötelezettségeit, sem a nyilvántartási és bevallási kötelezettségeit. Az EUB vizsgálatának a tárgyát ezért az képezte, hogy megtagadható-e az adólevonási jog az olasz jog által előírt nyilvántartási és bevallási kötelezettségek meg nem tartása miatt. Az EUB következtetése szerint az előzetesen felszámított áfa levonható, ha – követve az adósemlegesség alapelvét – az ügylet tartalmi követelményei teljesülnek, még abban az esetben is, ha egyes alaki követelménynek nem tesz eleget az

² Pl. C-90/02. számú ügy Finanzamt Gummersbach – Gerhard Bockemühl [ECLI:EU:C:2004:206] 38. pont.

³ C-95/07 és C-96/07. számú egyesített ügyek Ecotrade SpA - Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3 [EU:C:2008:267] 40. pont.

⁴ A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás szülő 77/388/EGK számú (hatodik) irányelv (a továbbiakban: Hatodik Irányelv), amelyet hatályon kívül helyezett (felváltott) a jelenleg hatályos, az EU közös hozzáadottértékadó-rendszeréről szóló 2006/112/EK Irányelv (2006. november 28.), HL L 347., 2006.12.11., 1–118. o. (a továbbiakban: ÁFA Irányelv).

⁵ C-95/07 és C-96/07. számú egyesített ügyek Ecotrade SpA - Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3 [EU:C:2008:267] 57. pont.

adóalany.⁶ Ez utóbbi megállapítás kapcsán az EUB hivatkozott a Collée ügyben⁷ hozott ítéletére, amelyben az EUB (ugyan más irányú vizsgálata kapcsán), de szintén kimondta, hogy az ügylet tartalmi követelményeinek teljesülése esetén az adómentesség alkalmazható még akkor is, ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem tesz eleget. Az EUB álláspontja szerint ebből következően, ha az adóhatóság rendelkezik annak a megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany tartozik-e áfával, akkor nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége a nullára csökkenhet.

Az Ecotrade üggyel lényegében egyezően foglalt állást az EUB a szintén olasz vonatkozású Idexx Laboratories Italia ügyben⁸ is, ahol az EUB kimondta összességében, hogy a nyilvántartás vezetésére, a számlázásra és a bevallásra vonatkozó kötelezettségek az adólevonási joghoz kapcsolódó alaki követelmények, amelyek megsértése nem eredményezheti az adólevonási jog megsértését. Abban az esetben, ha az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi követelmények teljesültek-e az ügylet esetében, az adóalany a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik.⁹

A magyar vonatkozású Uszodaépítő ügy¹⁰ tényállása szerint az Uszodaépítő Kft. építési munkák kivitelezését vállalta, a munkák elvégzésére pedig alvállalkozókat szerződtetett. Az építkezés 2007 tavaszán kezdődött meg, majd még ebben az évben félbeszakadt, az addig elvégzett munkákról a számlák megfelelően kiállításra kerültek, a felmerült áfát az érintettek a jogszabályoknak megfelelően befizették. Az Áfa tv. 2008. évi hatálybalépésekor¹¹ a felek úgy nyilatkoztak, hogy a projekt kapcsán elvégzendő munkákra vonatkozóan már az Áfa tv. rendelkezéseit és ennek megfelelően a fordított adózás szabályait kívánják alkalmazni. A magyar adóhatóság ugyanakkor arra a következtetésre jutott, hogy ezen nyilatkozat alapján a beruházás már megvalósult részét érintő teljesítéseket is felül kellett volna vizsgálni és azokra is a fordított adózás szabályait alkalmazni. Ennek megfelelően az alvállalkozóknak módosítaniuk kellett volna a kiállított számlákat, a számlákat befogadó Uszodaépítő Kft.-nek pedig önellenőrzést kellett volna benyújtania az adóhatósághoz. Az EUB ítéletében úgy foglalt állást, hogy mivel az adólevonási jog anyagi jogi feltételei teljesültek,¹² az adólevonási jog gyakorlására jogosult az Uszodaépítő Kft. Az adóhatóság által előírt formai követelmények

⁶ C-95/07 és C-96/07. számú egyesített ügyek Ecotrade SpA - Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3 [EU:C:2008:267] 63. pont.

⁷ C-146/05. számú ügy Albert Collée – Finanzamt Limburg an der Lahn [EU:C:2007:12] 31. pont.

⁸ C-590/13. számú ügy Idexx Laboratories Italia Srl – Agenzia delle Entrate [EU:C:2014:2429].

⁹ C-590/13. számú ügy Idexx Laboratories Italia Srl – Agenzia delle Entrate [EU:C:2014:2429] 40. pont.

¹⁰ C-392/09. számú ügy Uszodaépítő Kft. – APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály [EU:C:2010:569].

¹¹ Az Áfa tv. a 2007. december 31-ig hatályos általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvényt váltotta fel.

¹² C-392/09. számú ügy Uszodaépítő Kft. – APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály [EU:C:2010:569] 42. pont.

ugyanis azzal az együttes hatással járnak, hogy a társaság adólevonási jog gyakorlásának lehetősége elenyészik.¹³

Az EUB kiterjedően foglalkozott a fordított adózás alkalmazása során gyakorolható adólevonási jog gyakorlásának kérdésével a román vonatkozású Fatorie ügyben is.¹⁴ Az ügy tényállása szerint a Fatorie szolgáltatást vett igénybe a Megasal nevű társaságtól. A Megasal által egyenes adózás szerint kiállított számla ellenértékét, illetve áfatartalmat a Fatorie megfizette, valamint adólevonási jogával kívánt élni. Az ügyben annak a vizsgálata merült fel kérdésként, hogy a fordított adózási eljárás alá eső ügylet keretében ellentétes-e az ÁFA Irányelvvel és az adósemlegesség elvével, ha a szolgáltatás igénybe vevőjét megfosztják a levonási jogától azon áfa tekintetében, amelyet egy hibásan kiállított számla alapján jogalap nélkül fizetett meg a szolgáltatásnyújtó Megasal részére, ideértve azt az esetet is, ha e hiba kijavítása lehetetlen, mivel a Megasal időközben felszámolás alá került.¹⁵ Az EUB döntésében kiemelte, hogy az adólevonási jog gyakorlása kizárólag a fizetendő adóra korlátozódik, illetve arra az adóra, amelyet fizetendő adóként már leróttak. Így mivel a Fatorie nem volt köteles az áfa Megasal részére történő megfizetésére, és ezáltal ezen adó megfizetésével nem tartották tiszteletben a fordított adózási eljárás egyik érdemi követelményét, a Fatorie nem élhet levonási jogával ezen áfa tekintetében.¹⁶ Vagyis az EUB ítélete szerint nem volt ellentétes az ÁFA Irányelvvel és az adósemlegesség elvével a román adóhatóság eljárása.

Jelentős érdeklődésre tartott számot a fordított adózás helytelen alkalmazása kapcsán nemrégiben született – azóta is gyakran hivatkozott – két magyar vonatkozású ügyben hozott EUB döntés.

A Farkas ügy¹⁷ tényállása szerint a magyar adóhatóság által szervezett elektronikus árverésen Farkas Tibor magyar magánszemély egy mobilhangárt vásárolt egy fizetéseképtelen cégtől. A cég az ügyletről az egyenes adózás szabályai szerint áfás számlát állított ki a vevő, azaz Farkas Tibor felé. Az eladó a vevő által kiegyenlített áfát bevallotta, illetve befizette a költségvetés felé, az adóalanynak minősülő vevő pedig gyakorolta az adólevonási jogát. Az adóhatóság az ellenőrzése során arra a megállapításra jutott, hogy az ügylet ingatlanügyletnek minősült, amelyre a fordított adózás szabályait kellett volna alkalmazni, azaz az ügyletről áfát nem tartalmazó számla kiállítása lett volna szükséges és az áfát a vevőnek kellett volna megfizetnie a költségvetés felé. Ugyan tényleges adóbevétel kiesés nem merült fel az ügylet kapcsán, az adóhatóság mégis megtagadta az adólevonás jogát és az adóhiány 50%-ának megfelelő adóbírságot állapított meg. Az EUB ítéletében elsősorban azt vizsgálta, hogy a magyar adóhatóság az uniós joggal összhangban minősítette-e az ügyletet fordított adózás alá

¹³ C-392/09. számú ügy Uszodaépítő Kft. – APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály [EU:C:2010:569] 44. pont.

¹⁴ C-424/12. számú ügy SC Fatorie SRL – Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor [EU:C:2014:50].

¹⁵ C-424/12. számú ügy SC Fatorie SRL – Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor [EU:C:2014:50] 28. pont.

¹⁶ C-424/12. számú ügy SC Fatorie SRL – Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor [EU:C:2014:50] 39–40. pontok.

¹⁷ C-564/15. számú ügy Farkas Tibor – Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága [EU:C:2016:864].

esőnek. Az ÁFA Irányelv 199. cikk (1) bekezdés g) pontja szerint kényszereladási eljárásban (így felszámolás esetén is) a tagállamok kizárólag ingatlanértékesítés tekintetében írhatják elő a fordított adózást. Ugyanakkor az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés g) pontja alapján a fordított adózás alkalmazandó mind az ingó, mind az ingatlan vagyontárgyak értékesítésére. Az EUB álláspontja szerint – az Áfa Irányelv 395. cikkével összhangban – Magyarország a felszámolási eljárásokban csak külön tanácsai engedély birtokában vonhatta volna fordított adóztatás alá az ingóértékesítéseket, vagyis az Áfa tv. a fordított adózási alkalmazási köre tekintetében túlterjeszkedik az Áfa Irányelven.¹⁸ Ugyanakkor, mivel az előterjesztő bíróság arra vonatkozó kérdést nem tett fel, hogy az értékesítés tárgya ingónak vagy ingatlanak minősült, az EUB azt feltételezte az ügy elbírálása szempontjából, hogy az ügylet a fordított adózás alá esik. Az EUB ítéletében ismételtelen megállapította, hogy az adólevonási jog gyakorlása kizárólag a fizetendő adóra korlátozódik, azaz az áfaköteles ügylethez kapcsolódó adóra, illetve arra az adóra, amelyet fizetendő adóként már leróttak.¹⁹ Ennek tükrében az adósemlégesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével nem ellentétes a magyar adóhatóság azon gyakorlata, hogy a fordított adózás hatálya alá tartozó ügylet beszerzője annak ellenére nem élhet az értékesítőnek tévesen megfizetett adó levonására vonatkozó jogával, hogy az értékesítő befizette az említett adót az államkincstárba. Az EUB kimondta továbbá, hogy – amennyiben a jogalap nélkül felszámított áfának az értékesítő által a beszerzőnek való visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik többek között az értékesítő fizetéseképtelensége miatt – a beszerző részére lehetővé kell tenni, hogy közvetlenül az adóhatóságtól kérhesse az adóvisszatérítést.²⁰ Az 50%-os mértékű adóbírság alkalmazása kapcsán ugyanakkor az EUB megállapította, hogy annak mértéke aránytalanak tűnik. Vagyis az arányosság elvével ellentétes, ha az adóhatóság a fizetendő áfa 50%-ának megfelelő adóbírságot szab ki, feltéve, hogy nem esik el adóbevételről és nem merül fel adócsalásra utaló körülmény (amit jelen ügyben a nemzeti bíróságnak szükséges vizsgálni). Az ügyben felmerülő jogsértés jellegével és súlyosságával kapcsolatban meg kell állapítani, hogy e jogsértés az áfa alkalmazására vonatkozó hibát képez, amely adminisztratív jellegű jogsértés.²¹

Az M6-os autópálya építéséhez kapcsolódó PORR Építési²² ügy tényállása szerint a PORR több szolgáltatásnyújtó társaságtól fogadott be az egyenes adózás szerint kiállított számlákat. A PORR megfizette a felé kiállított számlákat, levonásba helyezte majd visszaigényelte a számlákon szereplő áfaösszegeket. A magyar adóhatóság azonban megállapította, hogy a PORR felé kiállított számlákon szereplő gazdasági ügyletek (amelyek a PORR építőipari főtevékenységhez kapcsolódtak) a magyar jogszabályok-

¹⁸ E következtetés vonatkozik le a C-564/15. számú ügyben hozott ítélet 27–29. pontjaiból.

¹⁹ C-564/15. számú ügy Farkas Tibor – Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága [EU:C:2016:864] ítélet 47. pont.

²⁰ Uo. 57. pont.

²¹ Uo. 65. pont.

²² C-691/17. számú ügy PORR Építési Kft. – Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [EU:C:2019:327], amely ügy nem egyezik meg a gyakran szintén PORR Építési néven hivatkozott, C-292/19. számú ügyben [EU:C:2020:89] a behajthatatlan követelésekre jutó áfa megítélése kapcsán azonos felek között hozott EUB végzéssel.

nak megfelelően a számlákat a fordított adózási eljárás szerint kellett volna kiállítani. A számlakibocsátó társaságoknak tehát áfatartalom nélkül kellett volna kiállítania a számlákat, illetve szerepeltetni a számlákon, hogy az ügyletek a fordított adózási eljárás hatálya alá tartoznak.²³ Az előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményező Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság azt kérdezte az EUB-tól, hogy olyan esetekben, amikor nem merül fel adócsalás gyanúja, az adóhatóság a beszerző adólevonási jogát megtagadó határozatának meghozatalakor köteles-e megvizsgálni azt, hogy az értékesítő képes-e a beszerző javára a tévesen megfizetett áfa összeg visszatérítésére, illetve annak a vizsgálatára, hogy az értékesítőnek a magyar jog szerint van-e az általa tévesen befizetett adót visszatérítését kérni az adóhatóságtól.²⁴ Az EUB a döntésében megállapította, hogy nem ellentétes az uniós joggal, ha az adóhatóság fordított adózás kapcsán megállapítást tesz az adózó terhére, akkor sem, ha a költségvetést az ügylet kapcsán kár nem érte. A kérdéses számlákat befogadó adózó ugyanis nem rendelkezik áfalevonási joggal, tekintettel arra, hogy a szolgáltatásnyújtó részére megfizetett összeg valójában nem minősíthető a szolgáltatásnyújtó által fizetendő adónak.²⁵ Mindazonáltal az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvei megkövetelik, hogy az adólevonást tévesen gyakorló adózó részére szükséges lehetővé tenni, a jogalap nélkül felszámított adó visszatérítését, amennyiben a számlakorrekció, illetve az áfa szolgáltatásnyújtótól való visszakövetelése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik (különösen a szállító fizetéseképtelensége vagy megszűnése esetén).²⁶ Ennek megfelelően, ha az értékesítő megszűnése, fizetéseképtelensége vagy más ok miatt lehetőség van a számlakorrekcióra és ezért a társaságnak költsége merült fel, lehetőség van az érintett áfaösszeg költségvetésből való visszatérítésére, amely módjának meghatározása a belső jogrend feladata.

A PORR Építési ítélet építőköve abban az EUB által képviselt jogértelmezési piramisban, amely adózói érdek és a költségvetés bevételi érdeke között kíván harmóniát teremteni. Az ítéletből kiolvasható, hogy az adózó visszatérítési igényének biztosítása érdekében az adóhatóságot nem terheli többleteljárási kötelezettség.²⁷

3. A különös adóvisszatérítési kérelem benyújtásának lehetősége

A fenti magyar vonatkozású EUB ítéletekre reflektálva a magyar jogalkotó új rendelkezéssel egészítette ki az Áfa tv.-t, figyelemmel arra, hogy a magyar jogrendszer nem biztosította az EUB által megfogalmazott, adóhatóságtól történő adó visszaigénylés lehetőségét.²⁸ A 2020. január 1-jén hatályba lépett szabály²⁹ értelmében az adóalanyok ún.

²³ C-691/17. számú ügy PORR Építési Kft. – Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [EU:C:2019:327] ítélet 18. pont.

²⁴ Uo. 26. pont.

²⁵ Uo. 36. pont.

²⁶ Uo. 35. pont.

²⁷ DARÁK Péter: A hozzáadottérték-adó (áfa) gyakorlata az európai adójog (az EUB esetjoga), valamint a nemzeti adójog (a magyar közigazgatási bírósági gyakorlat) kölcsönhatásában. *Európai Tükör*, 2019/3. 53.

²⁸ HORVÁTH Dávid: Magyar vonatkozású ügyek a közösségi esetjogban. *Áfa kalauz*, 2020/11.

²⁹ Az Áfa tv. 257/J. §-a.

különös adóvisszatérítés iránti kérelem benyújtásával kérhetik az adóhatóságtól az őket terhelő előzetesen felszámított adó visszatérítését, feltéve, hogy az adóalanyuk fel nem róható okból, az adósemlenség elvébe ütközően, más módon nem térült meg vagy térül meg a részére. További feltétel, hogy az adó visszatérítésére csak abban az esetben kerülhet sor, ha az adó a költségvetés részére előzetesen megfizetésre került. A különös adóvisszatérítési kérelem benyújtására legkésőbb 6 hónappal az adómegállapításhoz való jog elévülését megelőzően van lehetőség, amely határidő jogvesztő, elmulasztása esetén igazolási kérelem előterjesztésének helye nincs. A törvényi rendelkezés a bizonyítási terhet az adózóra telepíti, vagyis a kérelemben az adóalanyuk szükséges igazolnia a feltételek fennállását. Ami a kérelem elbírálásának időbeliségét illeti, az adóhatóság a kérelem beérkezésétől számított 6 hónapon belül dönt, vagyis az ügyintézési határidő jelentősen meghaladja az általános ügyintézési határidőt.

Az új jogintézmény kapcsán kialakult joggyakorlatról még nem beszélhetünk, már most látszik azonban, hogy a jogalkalmazás során problémát jelenthet, hogy pontosan mi minősül az adóalanyuk fel nem róható oknak. E körben különösen nem egyértelmű, hogy elegendő-e a vevői oldalon reálaktusok (mint például egy sikertelen megkeresés) elvégzése, vagy feltétlenül szükséges a jogi úton történő igényérvényesítés kezdeményezése, kimerítése, illetve ezen igényérvényesítések sikertelensége.³⁰ Szintén jogviták alapját képezheti a jogszabályi rendelkezés azon fordulata, amely szerint szükséges, hogy az adó „az adósemlenség elvébe ütközően” ne térüljön meg, különös tekintettel arra, hogy az adósemlenség elvének explicit definíciója nincs (annak ismérveit az EUB elmúlt években hozott ítéletei is számos ponton bővítették), annak feltételei minden esetben egyedi mérlegelés tárgyát képezik. További nehézséget jelent, hogy az adóvisszatérítés egyik előfeltétele szerint a kapcsolódó adó akkor kérhető az adóhatóságtól, ha az a költségvetés részére előzetesen megfizetésre került. Ugyanakkor a vevőnek semmilyen ráhatása nincs az eladó adófizetési kötelezettségének teljesítésére, ha az eladó bármilyen okból kifolyólag nem fizette meg az adót a költségvetés felé, akkor a vevő sikeres kérelmet nem fog tudni benyújtani, még akkor sem, ha egyébként minden további feltétel teljesülne az esetében.

Az eddigi tapasztalatok alapján az mutatkozik, hogy az adóhatóság az ezen jogszabályi rendelkezés alapján benyújtott kérelmek elbírálása során a feltételek meglétét szigorúan értelmezi, így a következő években e vonatkozásban is feltehetően számos adóhatóság, illetve adózó közötti jogvita fog a bíróság elé kerülni, különös figyelemmel az egyes fordulatok értelmezése kapcsán már most felmerülő bizonytalanságokra.

4. Az általános fordított adózási mechanizmus lehetősége

Az egyenes, illetve a fordított adózás téves alkalmazásához kapcsolódóan kiemelendő, hogy Európai Unió Tanácsa 2018. december 20-án elfogadta az ÁFA Irányelv módosítását,³¹ amelynek értelmében a tagállamok 2022. június 30-ig előírhatják a fordított

³⁰ RÁKOSA Melinda: Különös adó-visszatérítés az áfában. *Áfa kalauz*, 2020/3.

³¹ A Tanács (EU) 2018/2057 Irányelve (2018. december 20.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek az általános fordított adózási mechanizmus egy bizonyos értékhatárt megha-

adózás alkalmazását belföldi (határokon nem átnyúló) ügyletek esetében, feltéve, hogy az adott termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ügyletenként meghaladja a 17.500 euró összeget (ld. ÁFA Irányelv 199c. cikk). Megjegyzendő, hogy az irányelv-módosítás háttérében nem a jelen dolgozatban tárgyalt probléma (azaz az egyenes, illetve a fordított adózás helyes alkalmazása és annak esetleges jogkövetkezményei) áll, hanem az adócsalásokkal, elsősorban az ún. körhintacsalásokkal szembeni küzdelem,³² mégis e kérdésben is aktuális. Az irányelv számos követelményt támaszt a tagállamok felé az ún. általános fordított adózási mechanizmus (ÁFAM) bevezetéséhez, amelyhez kérelmet szükséges benyújtaniuk az Európai Bizottsághoz. A kérelmet előterjesztő tagállamnak számos körülményt szükséges igazolnia (például: a körhintacsalás elleni küzdelemhez más ellenőrző intézkedések nem elegendők, az ÁFAM bevezetésének eredményeként várható becslült előnyök legalább 25%-kal meghaladják a vállalkozásokra és az adóhatóságokra háruló várható teljes többlet terhet).

Abban az esetben, ha a kérelmet az Európai Bizottság elfogadja és az ÁFAM bevezetésre kerül, a tagállamok széles körben kötelesek – elektronikus úton – információt szolgáltatni a többi tagállam felé. Az adatszolgáltatási kötelezettség keretében a bevezetés mellett döntő tagállamok rendszeres jelentéseket kötelesek küldeni az ÁFAM alkalmazásának eredményéről (így különösen az áfabevétel kiesésének alakulásáról, az adóalanyokra háruló adminisztratív terhekről és az adóhatóságok igazgatási költségeiről).

Az ÁFAM 2021-től történő bevezetésére – a fordított adózást egyébként is széles körben alkalmazó – Csehország tett kísérletet, ugyanakkor az ezirányú kísérlet egyelőre elhalasztásra került.³³ Látható tehát, hogy az ÁFAM bevezetése jelentős adminisztrációs terhet ró a tagállamokra, amelyre is tekintettel az új lehetőség alkalmazása egyelőre nem vált elterjedté. Mindazonáltal az ÁFAM széles körben történő bevezetése megoldást jelenthetne azon ügyletekre, ahol jelentős adókockázatot jelent az egyenes, illetve a fordított adózás helyes (helytelen) alkalmazása. Megjegyzendő ugyanakkor, hogy a fordított adózás csak B2B viszonylatban merülhetne fel, az értékesítési lánc utolsó (B2C) pontján, azaz amikor a fogyasztó felé kerül sor az értékesítésre az ügylet értelemszerűen az egyenes adózás alá esne, amely magával hozza annak a kockázatát, hogy az adókiállítás a számlázási láncolat legutolsó pontjára kerül.³⁴

ladó termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosításáról, HL L 329., 2018.12.27., 3–7. o.

³² Az irányelv preambuluma szerint: „[...] néhány tagállam kérte, hogy a széles körben elterjedt körhintacsalás kezelése érdekében lehetősége legyen bizonyos ügyletenkénti értékhatárhoz kötött ideiglenes általános fordított adózási mechanizmus (a továbbiakban: ÁFAM) alkalmazására, amely – az összefázisú fizetési rendszer tekintetében – eltérést jelentene a jelenlegi héarendszer általános elveinek egyikétől.”

³³ Ld. <https://www.globalvatcompliance.com/czech-republic-delays-introduction-of-generalized-reverse-charge-mechanism-grcm/?cn-reloaded=1>

³⁴ Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system, Final Report, 2014. november (ISBN: 978-92-79-44429-6). Elérhető: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/kp_07_14_060_en.pdf

5. Összegzés

Ahogy azt láthattuk, az EUB az adólevonási jog gyakorlásának vizsgálata során a tartalmi (anyagi jogi) követelmények teljesítésére helyezi a hangsúlyt, míg a formai (alaki) követelmények megsértése esetén a levonási jog csak igen szűk körben korlátozható. Ugyanakkor amennyiben az ügylet az egyenes adózás helyett a fordított adózás hatálya alá tartozik (vagyis adózási minősítés szempontjából tévesen járnak el a felek), nem minősül az uniós joggal ellentétesnek, ha az adóhatóság megtagadja a vevő adólevonási jogát, a vevő által tévesen fizetett többletadót a vevőnek szükséges visszaigényelnie az adóhatóságtól.

A hazai jogalkotó az elmúlt években hozott, elsősorban magyar vonatkozású EUB ítéletekre figyelemmel 2020 januárjától bevezette az ún. különös adóvisszatérítés iránti kérelem benyújtásának a lehetőségét. Az új jogintézmény bevezetésének a célja az volt, hogy az adóalanyok az uniós joggal összhangban közvetlenül az adóhatóságtól kérhessék vissza azon előzetesen felszámított adó összegeket, amelyek visszaigénylése a részükre lehetetlenné vagy rendkívül nehézé vált.³⁵ Ugyanakkor látható, hogy a jogszabályszöveg számos olyan előfeltételt tartalmaz, amelyek pontos tartalmának kialakítása a joggyakorlatra vár.

Ami az uniós jog részét képező arányosság elvét illeti, azzal ellentétes az EUB gyakorlata alapján, ha az áfa hiány összegének 50%-át kitevő adóbírság kerül alkalmazásra, feltéve, hogy egyébként a költségvetés nem esik el adóbevételről és adócsalásra utaló körülmény se merül fel. Az EUB ezen értelmezéssel összhangban foglalt állást a 2020 októberében kihirdetett EN.SA. Srl³⁶ ítéletében is, ahol kimondta, hogy az arányosság és az adósemlegesség elvével ellentétes azon nemzeti szabály, amely az áfa levonását az elvégzett levonás összegével egyező bírsággal szankcionálja. Ugyanakkor, annak kapcsán egyértelmű joggyakorlat nem figyelhető meg, hogy milyen mértékű bírság vagy egyéb hátrányos jogkövetkezmény minősül arányosnak, így az erre adott választ szintén a joggyakorlatnak szükséges kialakítania.

A jelentős összegű és ezáltal számottevő adókockázattal bíró ügyletek esetében megoldási lehetőségként merülhet fel a fordított adózás általános bevezetése, amelyre vonatkozó lehetőséget 2018 végén megteremtette az Európai Unió Tanácsa az ÁFA Irányelv módosításával (igaz, a módosítás célja az adókijátszás visszaszorítása volt). Az ÁFA Irányelv biztosította lehetőséggel ugyanakkor az egyes tagállamok egyelőre nem éltek, amely feltehetően arra vezethető vissza, hogy annak bevezetéséhez számos adminisztratív feltételt támaszt a jogszabály a tagállamok felé, így a fordított adózás általános jelleggel történő bevezetéséhez a szabályozás felülvizsgálata, átalakítása mutatkozik szükségesnek.

³⁵ A törvénymódosításhoz kapcsolódó indokolás is erre hivatkozik: „Az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az adóalany teljes egészében mentesüljön az adólevonásra jogosító termékértékesítésével, szolgáltatásnyújtásával összefüggésben felmerülő előzetesen felszámított adó terhe alól. Az alapelv érvényesülését alapvetően az adólevonási jogra vonatkozó szabályok biztosítják. Előfordulhatnak azonban olyan esetek, amikor az adóalany bár minden tőle elvárhatót megtett az öt indokolatlanul terhelő áfa összegének visszaszerzése érdekében, de annak megtérülésére nem került, nem kerül sor.”

³⁶ C-712/17. számú ügy EN.SA. Srl – Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso [EU:C:2019:374].