

A fordított általános forgalmi adó aktuális kérdései

I. Bevezetés

Jelen tanulmány célja bemutatni a fordított adózás magyarországi helyzetét, különös tekintettel az európai uniós szabályozásra.

A *közvetett, indirekt adók* olyan adónemet jelentenek, melyekben az adó fizetője és az adóteher tényleges viselője egymásról eltér, jellemzően a forgalomra épülnek. Az általános forgalmi adó fizetése nem a pénz elköltéséhez kapcsolódik,² ahogy már az áfa 1920-as évekbeli indokolása is megjegyezte.

A *többfázisú adó* esetén a termeléstől a fogyasztásig minden értékesítési fázisban meg kell fizetni az adót. Típusai többfélék lehetnek.³ Az általános jellegű, valamennyi termékre és szolgáltatásra kiterjedő, lényegében a mai áfarendszerhez hasonló, összefázisú nettó forgalmi adó bevezetésére 1921-ben került sor. A forgalmi adó csak az értékesítési forgalmat terheli, összefázisú adó. Az általános forgalmi adó általános, összefázisú, hozzáadottérték- és fogyasztói adó.

Magyarországon a legnagyobb tételt a közvetett, indirekt adók teszik ki, ezeknek két fajtája van, a fogyasztási és a forgalmi adó. Ide sorolható a vám is.⁴

Az áfa *általános adó*, mert kiterjed a belföldi eredetű áruk és szolgáltatások teljes körére, de exportra és importra egyaránt. Az általános forgalmi adó emellett *összfázisú adó* is, azaz az adót a termelés (a szolgáltatásnyújtás) minden fázisában annak, aki az értékesítésről számlát bocsát ki, a számlában fel kell számítani az adó összegét, ezáltal az áfa összegét a vevőre áthárítja. Az áfa egyben *hozzáadottérték-adó* is, hiszen az érték, amelyet az egyes fázisokban a termelők, szolgáltatási és értékesítési tevékenységet végzők a megelőző fázisból vett termékekhez hozzáadnak, lesz maga a hozzáadott, új érték, amely egyes más járulékos költségeket tartalmaz. Az általános forgalmi adó egyben *fogyasztói adó* is, hiszen a végső fogyasztó a vételi árban megfizetett adóval jövedelmük összege csökken. Az áfa *nettó típusú adó*, mert a végső felhasználót megelőző felhasználót kizárólag a hozzáadott értékre jutó áfa terheli, a bevallásban a fizetendő és az előzetesen felszámított, levonható áfa különbségét kell feltüntetni, ezzel az összeggel kell a költségvetési befizetési kötelezettségnek eleget tenni. Az áfa végül pedig egy fogyasztási adó, mert a fogyasztó, a végső felhasználó fizeti meg végső soron az addig felhalmozott összes hozzáadott érték után számított áfát.

Az értékpapír-forgalmi adóról szóló 1900. évi XI. törvénycikk bevezetése nagy előrelépés volt az adózás történetében. A törvénycikk indokolása is modern elveket tükröz.⁵ A közvetett adók megléte végül megszüntette a totális adómentes jövedelem fogalmát.⁶

¹ Bírósági titkár, Pesti Központi Kerületi Bíróság.

² Pitti Zoltán: A közteherviselési rendszerek működésének elméleti és gyakorlati kérdései www.adko.hu/01_files/adotanulmanyok/.../adotanismeret_tananyag_210_pitti.pdf

³ Így lehet fogyasztási és termelési a realizálás helye szerint, általános vagy egy-két termékre kiterjedő a hatókör szerint, összefázisú, többfázisú vagy egyfázisú a kapcsolódás szerint, bruttó vagy nettó (minden fázisban csak az új értékre rakódó adó) jellegű a beszédés technikája szerint. Vö.: Herich György: Adótan. Penta Unió Oktatási Centrum 2015, 319. o.

⁴ Erdős Tibor: Az adózás, a hatékonyság és a gazdasági növekedés kapcsolatának néhány elméleti problémája

⁵ Az adórendszer kiegészítése szempontjából a forgalmi adóknak fontos feladat jut; különösen ma, midőn a gazdasági fejlődés a forgalomnak, mindinkább nagyobb jelentőséget kölcsönzött és az egész gazdasági élet úgyszólván az egyes forgalmi aktusok sorozatából áll.

⁶ Vö. Ilonka Mária: Az adózás története az őskortól napjainkig. Nemzeti Tankönyvkiadó 2005, 123. o.

Az 1919-es infláció hatására vagy annak eredményeképpen a mai értelemben vett forgalmi adóztatás az 1920. évi XVI. törvénnyel kezdődött, amely egyes termékeket a fenyőzési adó alá sorolta. A törvény indokolásában jól látható, hogy a mai áfa-problémák, előnyök és hátrányok nem új-keletűek, a kor gazdaságpolitikája már akkor is problémákkal küzdött, méghozzá a jelenkori problémákkal: *„Amíg a fogyasztási adók ... olyan fogyasztási cikkeket terhelnek, amelyeket az alsóbb néprétegek is nagy mennyiségben fogyasztanak, így a megterhelés aránytalanságát ... még jobban fokozzák is...Az általános forgalmi adó ellenben az egyéni költségekhez és az egyéni szolgáltatási képességhez jobban símul, mert azt, aki többet fogyaszthat és jobb minőségű cikkeket természetesen drágábban vásárolhat, érzékenyebben sújtja, mint a szerényebb viszonyok között élő.”*

Felfedezve tehát a forgalmi adózás lényegét, ezen a területen egyre több adó jelenik meg, mint például az örösi és forgalmi adóról szóló 1921. évi XXXIX. törvénycikk, mely már az általános forgalmi adózást is bevezeti, a 29. § szerint az általános forgalmi adó alanya mindenki, aki belföldön az őstermeléstől különböző bármilyen önálló, bevétel elérésére irányuló kereseti tevékenységet fejt ki. A 31. § értelmében az általános forgalmi adó alapja a szállított áruk, valamint a végzett munkateljesítmények ellenértéke fejében teljesített fizetések összege, míg a 35. § szerint az általános forgalmi adó kulcsa az adóalapnak 1,5%-a. Az „áfa” alól a 37. §-ban felsorolt esetekben mentesség járt, míg a 64. § már az adócsalás fogalmát is bevezeti be,⁷ a fogalom pedig már hasonlít a mai fogalomhoz.

1938-ban a forgalmi adók a bevételek 16,3%-át teszik ki, míg a fogyasztási adók 12,3%-át; a forgalmi adók közül az általános forgalmi adó összege jelentette a legnagyobb részét a forgalmi adók százalékában.⁸ A szocialista rendszer azonban minden fejlődést leállított.

A hetvenes évektől folyamatosan tartó áremelések azonban már kikezdték a rendszert. Az adóreform kidolgozását, bevezetését Kupa Mihály egykori pénzügyminiszter koordinálta, hiszen a magyar gazdaság a sokszori áremelések miatt, és az azzal járó eladósodottság, világbanki hitelek miatt 1986 végére odáig jutott, hogy az adórendszerünket át kellett alakítani. Ezekkel az előjelekkel végül 1987. szeptember 19-én az Országgyűlés elfogadta az új adótörvényeket. Fél évvel később így már két új adófajta terhelte a lakosokat, amely nem más, mint az általános forgalmi adó (áfa) és a személyi jövedelemadó (szja). Az 1988-ban bevezetett adóreform tehát a húszas években már bevezetett és fent bemutatott összefázisú nettó forgalmi adót hozta vissza.

Az általános forgalmi adóról szóló 1987. évi V. tv. 1988. január 1-én lépett hatályba és 1989. december 31-ig hatályban is volt. Indokolása szerint azért volt szükséges bevezetni, *„mert az általános forgalmi adó bevezetésével nő a termelői és fogyasztói árak közötti szintkülönbség, ami lehetővé teszi a vállalatok, vállalkozók jövedelmét terhelő számos adó megszüntetését, illetőleg mértékbeni csökkentését, biztosítva ezzel egy, a mainál normatívabb, a világpiaci alkalmazkodást és a műszaki-technikai fejlődést hatékonyabban szolgáló vállalati, vállalkozói adórendszer megteremtésének feltételeit.”* A törvényt később kiegészítették a 81/1988. (XII. 12.) MT rendelettel a pontosabb jogkövetés és jogértelmezés céljából.

1989. december 1-én lépett hatályba az általános forgalmi adóról szóló 1989. évi XL. tv. és hatályban volt egészen 1992. december 31-ig. Indokolásában megjegyezték, hogy *„az Országgyűlésnek az adórendszer továbbfejlesztésére vonatkozó, 1989. június 28-ai ülésén elfogadott programja szerint az áfa-rendszer, mint adózási szabályrendszer kialakultnak*

⁷ „Adócsalást követ el az, aki abból a célból, hogy valaki a jelen fejezet alapján járó általános forgalmi adó alól egészen vagy részben mentesüljön, a jelen fejezet egyes rendelkezései által tiltott oly cselekményt követ el szándékosan, amely az általános forgalmi adó megrövidítésére alkalmas.”

⁸ Vö. Ilonka: i. m. 120. o.

tekinthető, ... egyszerűsítő módosításokat, pontosításokat tartalmaz, valamint a végrehajtási minisztertanácsi rendelet szabályait építi be a törvénybe.”

A törvény ellentmondásai, a fogyasztási szerkezet megváltozása, a forgalmiadó-bevételek csökkenése miatt azonban szükséges volt bevezetni a mintegy 16 évig hatályban lévő az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvényt.⁹ Modern irányvonalnak volt tekinthető a törvényben az, hogy az Európai Közösségek tagállamaiban alkalmazott gyakorlatot (kompenzációs felár) figyelembe vették a törvény megalkotása során, jóllehet a csatlakozás még váratott magára. A törvény már jóval bővebb volt elődeinél, precízebben és hosszabban rendezte az adónem jellemzőit.

II. A fordított adózás kialakulása napjainkig

II.1. A fordított adózásról általában

Az áfa törvényben az egyenes adózás a főszabály, azaz belföldi termékértékesítésnél és szolgáltatásnyújtásnál az eladó, szolgáltatásnyújtó kötelezett az áfa-fizetésre, és az általa megfizetett áfát a számlában fogja áthárítani a vevőre vagy a megrendelőre. Az áthárított adót a vevő, megrendelő levonásba helyezheti, amennyiben adóköteles gazdasági tevékenységet végez. Az áfa-fizetést teljesítő és a levonási jogot érvényesítő személye itt elválnak egymástól, ezért ad terepet az egyenes adózás az adócsalásoknak, hiszen ha az értékesítő, szolgáltatást nyújtó nem teljesíti az adófizetési kötelezettségét, az nem jelenik meg a költségvetésben, miközben a vevő, megrendelő az áfa összegét levonásba helyezi és visszaigényli, megkárosítva az államot.

Fordított adózás esetén azonban a vevő vagy a megrendelő kötelezett az áfa megfizetésére közvetlenül, mely összeg az eladó, szolgáltatásnyújtó által kiállított számlában feltüntetett összeg után kiszámítandó áfát jelenti. Az áfafizetésre kötelezett és a levonási jogot érvényesítő személy tehát egy és ugyanaz. Az eladónál, szolgáltatásnyújtónál fizetendő áfa nem merül fel, azt bevallásában elszámolni nem kell. Az adót a vevő, megrendelő állapítja meg és saját bevallásában fizetendő áfaként szerepelteti és áfaalanyként jogosult az adó levonására is, vagyis tényleges befizetési kötelezettsége nem keletkezik.

A fordított adózás elvileg kevesebb lehetőséget ad az áfa-visszaélésekre, megszünteti azt a helyzetet, hogy az adót a teljesítéskor azonnal be kell fizetni, de közben a számlabefogadó azt csak később tudja visszaigényelni, ezáltal előfinanszírozási problémák felmerülhettek.

A fordított adózás bevezetése a gazdasági szereplők pénzügyi helyzetét befolyásolja, azonban a piaci szereplőket a piacon eltöltött szereptől függően eltérően, hiszen a vevőnek az áfával megegyező összeget nem kell ténylegesen az eladó fele kifizetnie, így finanszírozási terhet nem jelent számára. Azon adóalanyok azonban, amelyek a fordított adózás bevezetése után is rendelkeznek egyéb egyenes adózású beszerzésekkel, áfa-visszaigénylő pozícióba kerülnek, ők általában az értékesítési lánc első elemei. Ezáltal esetleg átmeneti finanszírozási problémákkal kerülhetnek szembe.

II.2. Az európai szabályok változása

A 2006. december 31-éig hatályban lévő 6-os direktívával (77/388 EGK irányelv) összefüggésben 2005. december 15-én kelt Európai Gazdasági és Szociális Bizottság

⁹ Az Országgyűlés 1992. november 23-án fogadta el. Hatályos 1993. január 1 - 2007. december 31 között.

véleménye szerint a fordított adózási rend elsődleges célja az, hogy kiterjessze az opcionális adózásra vonatkozó mechanizmus alkalmazását az adóalanyok számára teljesített, meghatározott értékesítésre a gazdaság azon ágazataiban, amelyekben rendkívül nehéznek bizonyult az ellenőrzés.¹⁰

A Tanács 2013. július 22-i 2013/43/EU irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szülő (Héa) 2006/112/EK irányelvnek a fordított adózás bizonyos, csalásra alkalmas termékek és szolgáltatások értékesítésére vonatkozó fakultatív és ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosítását tartalmazza. A határokon átnyúló ügyletek és egyes nagy kockázatot jelentő belföldi ágazatok esetében szükségessé válik, hogy a héa-fizetési kötelezettséget arra a személyre telepítsék, akinek a részére az adóköteles értékesítést teljesítették (fordított adózás). Ennek az az oka, hogy a héa-csalások száma megnőtt. Ezáltal a tagállamok ideiglenes jelleggel olyan mechanizmust alkalmazhatnak, amelynek keretében bizonyos termék- és szolgáltatáskategóriák esetében az adófizetési kötelezettség azon esetekben is telepíthető arra a személyre, akinek a részére a termékek vagy szolgáltatások adóköteles értékesítését teljesítették, amikor ezek a kategóriák nem szerepelnek a 2006/112/EK irányelv 199. cikkének felsorolásában, vagy azokra nem vonatkoznak a tagállamok számára engedélyezett egyedi eltérések. A csalásokra különösen a gáz- és a villamosenergia-értékesítés, a távközlési szolgáltatások nyújtása, a videojáték-konzolok, a tábla PC-k és laptopok, a gabonafélék, az ipari növények - ezen belül az olajos magvak és a cukorrépa -, nyers- vagy félig feldolgozott fémek, köztük nemesfémek értékesítése kapcsán került sor.

Ennek megfelelően módosították a 2006/112/EK irányelvet, bevetették azt, hogy a tagállamok 2018. december 31-ig, legalább két éves időszakra előírhatják, hogy egyes termékek és szolgáltatások esetében a héa megfizetéséért felelős személy az adóalany, akinek a részére azokat értékesítették.

A 2006/112/EK rendelet 193-205. cikke foglalkozik részletesen a fordított adózással, a mechanizmussal és az érintett termékek felsorolásával is.

Az Európai Unió Tanácsa 2013 július végével az áfacsalások elleni hatékonyabb küzdelem érdekében jóváhagyta a gyorsreagálási mechanizmust (QRM), valamint a fordított adózás fakultatív és ideiglenes kiterjesztését.¹¹ A fordított adózás lehetőségével azonban csak akkor lehet élni, ha az áfacsalások elleni küzdelemben tett intézkedések nem hatásosak. Az unió célja nem a fordított áfa bevezetése és fenntartása, hanem átmeneti megoldás, amíg ellenállóbbá nem válik az áfa rendszer. A fordított áfa bevezetésének jogalapját a Héa irányelv 395. cikke adta. A derogáció iránti kérelem nem pusztán formalitás. Konkrét feltételei vannak: részletesen be kell mutatni az adott területet, pontosan be kell mutatni a terméket, indokolni kell a bevezetés okait, adóbevallási kötelezettséget kell előírni az adóalanyok részére, intézkedési csomagot kell létrehozni az adócsalások kiküszöbölésére. A Bizottság a kérelem megvizsgálása után két hónapon belül felveszi a kapcsolatot a tagállammal, egy hónapon belül visszajelzést küld és tájékoztatja a többi tagállamot, három hónapon belül a Tanácshoz benyújtja javaslatait. A Tanács soros elnöke egy hónap várakozási idő után napirendre veszi a javaslatot, aminek az elfogadásához egyhangú jóváhagyás szükséges. Az eljárásnak a kérelem Bizottsághoz történő beérkezésétől számított nyolc hónapon belül be kell fejeződnie.¹²

¹⁰ Rónai Gábor – Vedres Attila: Fordított adózás az általános forgalmi adó rendszerében Adóvilág: www.nav.gov.hu/data/cms28657/intcikk0706.pdf

¹¹ Azok a tagállamok, amelyek súlyos visszaéléseket tapasztalnak valamely ágazatban, gyorsított eljárás keretében bevezethetik a fordított adózást. Természetesen ehhez több feltételt is teljesíteni kell.

¹² A Héa irányelv 199. b. cikkében foglalt eljárás.

II.3. Magyar jogi szabályozás a belföldi fordított adózás tekintetében

A fordított adózás a magyar áfa-törvényben korábban is létezett, jóllehet, nem a belföldi ügyletekre kellett alkalmazni, hanem harmadik országot és Közösséget érintő ügyletekre (régí Áfa tv. 40. § (2), (7) (8) és (9), valamint termékimportra 41. §, amikor is a beszerzőnek, importálónak kellett az áfát megfizetnie).

2004. május 1-jétől módosult a szakasz, mivel az Európai Unióhoz történő csatlakozás napjával kötelező volt átvennünk azokat az ún. belpiaci szabályokat, amelyek a tagállamok közti áruforgalom és szolgáltatásnyújtás általános forgalmi adóztatásának harmonizációját jelentik. A törvény a direktívával összhangban bővíti azon esetek körét, amikor a teljesítésre kötelezett helyett a terméket beszerző, szolgáltatást igénybevevő adóalany lesz az adófizetésre kötelezett személy (Áfa tv. 40. § (2), (7), (8) és (9) bekezdései).

2006. január 1-jén nagy áttörés következett, hiszen megjelent az első belföldi ügyletekre alkalmazandó fordított adózás, az adókról, járulékokról és egyéb költségvetési befizetésekről szóló törvények módosításáról szóló 2005. évi CXIX. törvény 40. §-ával módosították az áfa-törvény 40.§-át, mely szerint az áfa-törvény 40. §-a a következő (12) bekezdéssel egészül ki: „(12) A 10. számú mellékletben felsorolt hulladékok értékesítése esetén az adót a hulladékot saját nevében beszerző belföldön nyilvántartásba vett adóalany fizeti.”

A törvény indokolása szerint a hulladékkereskedelemben tapasztalható visszaélések megakadályozása érdekében az Európai Unióban is alkalmazott fordított adózási szabályokat át kell venni és alkalmazni kell. A fordított adózás lényege, hogy a hulladékot értékesítő adóalany számlájában áfát nem tüntethet fel, az áfát az adóalany vevő önadózás keretében állítja be bevallásába fizetendő adóként, és ugyanebben a bevallásában az általános szabályok szerint adólevonási jogot is gyakorolhat.

2008. január 1-én hatályba lépett a most is hatályban lévő az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. Az ún. régi áfa- törvény másfél évtizedet élt meg, mely az akkori időben egy kiemelkedő jogszabálynak számított, logikusan építették fel és bár egy olyan időben alkották meg, amikor hazánk még nem volt az Európai Unió tagállama, mégis az egyes módosításaival igyekezett a közösségi elveket figyelembe venni, alkalmazni.

Azonban az új törvény megalkotását nem csak az időmúlás, hanem az is indokolta, hogy a közösségi szintű áfa szabályozás is megújult. 2007. január 1-jével ugyanis hatályba lépett a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: Irányelv), amely a korábbi 77/388/EGK azaz a hatodik- áfa irányelvet és annak összes módosítását tartalmazza átláthatóbb és közérthetőbb szerkezetben.

Jelenleg vélhetően az építőiparban a legnagyobb mértékű a fekete foglalkoztatás aránya, amely önmagában nem indokolta a szabályok változtatását, de a fiktív számlák kiállításához innen vezető út már igen. A fiktív számlák adják az elszámolható költségek alapját, melyek után az áfát nem fizetik be, de az áfa-tartalmat visszaigénylik.¹³ A törvényesen adózó gazdálkodók versenyhátrányba kerültek az adóelkerülő magatartást tanúsítókkal szemben, továbbá az adóeltitkolások és szándékos csalások olyan mértékben megnövekedtek, amellyel szemben ellenőrzési eszközökkel már nem lehet sikeresen fellépni, ezért volt szükséges a fordított adózás kiterjesztése az új törvényben a 142. § -ban.

Az Áfa tv. 142. §-ban szabályozott esetben (belföldi fordított adózás) az ügylet teljesítésében érintett felek mindegyikének belföldön nyilvántartott adóalanynak kell lennie, egyiknek se lehet olyan, az áfa törvényben szabályozott jogállása, amely alapján tőle az adófizetés nem lenne követelhető (például nem lehet alanyi adómentes, nem lehet speciális jogállása mezőgazdasági tevékenységet folytatóként). Tehát két belföldi adószámmal

¹³ Vira Sándor: Fordított adózás. Saldo Kiadó, 2008, 7. o.

rendelkező áfa-alany között lehetséges az ügylet, azaz nem feltétel a belföldi letelepedés, kizárólag a nyilvántartás. Az ilyen ügyletek során termékbeszerezőként, szolgáltatás-igénybevevőként az eva-alanyt is áfa-fizetési kötelezettség terheli és az eva-alanyról is ugyanúgy áthelyeződik az áfa-fizetési kötelezettség, azonban a státuszukat tekintve ez a szabály nem ad felmentést, levonási jogukat nem érvényesíthetik.

Másrészt a határon átnyúló ügyleteknél is fordított adózást kell használni, mint nemzetközi fordított adózás (egyes esetekben tehát a külföldön letelepedett adóalanytól igénybe vett szolgáltatások, termékbeszerezések után a belföldi adóalany megrendelő fizeti az áfát az Áfa tv. 139-141. §-ában megjelölt esetekben, amennyiben a teljesítési hely belföldre esik és a szolgáltatás nyújtója nem telepedett le belföldön, amelyen keresztül nyújtja a szolgáltatást).¹⁴ Nem adóalany azonban a fogyasztó, végfelhasználó, mivel esetükben nincs adóbevallási, befizetési kötelezettség.

A fordított adózás annyira különleges adózási mód, hogy az Áfa tv. 60. §-a speciális teljesítési időpontot határoz meg¹⁵. Az adólevonási jog teljes egészében gyakorolható az adófizetési-kötelezettség keletkezési időpontjával egyidejűleg, melynek tárgyi feltétele az adóalany nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla, amely számlán szerepelnie kell a „fordított adózás” kifejezésnek, illetőleg egyéb dokumentumok, melyek a fizetendő adó megállapításához szükségesek, mint pl. a teljesítésigazolás, szállítólevél, fuvarlevél vagy éppen egy szerződés. Ez a speciális szabály azért került bevezetésre a fordított adózásnál, mert egyrészt nem fordulhatna elő olyan eset, hogy az adózó úgy igényel vissza áfa-összeget, hogy azt nem fizeti meg, hiszen a két státusz jelen esetben összeolvad, másrészt a vevőnek, megrendelőnek nincs ráhatása arra, mikor kap számlát az eladótól, szolgáltatás-nyújtójától, így számla nélkül, más okirat birtokában, amennyiben abból a fizetendő adót meg lehet állapítani, jogosult lesz áfa-levonásra és kötelezett áfa-fizetésre.

2008. május 1-től¹⁶ módosították az építési-szerelési szolgáltatásra vonatkozó fordított áfa-alkalmazási körét, ezáltal pontosabbá tették a szolgáltatást.

2011. január 1-től, majd 2012. július 1-től kiterjesztették a fordított áfa alkalmazási körét. Az utóbbi szabályozás lényegét az adta, hogy a mezőgazdaságban előforduló csalások az évek során olyan nagyságrendet értek el, mely már zavarta az ágazat normális működését, rontotta a gazdálkodók versenyképességét és ezáltal rombolta az adómorált.

A fenti módosítás lényege azon kívül, hogy a mezőgazdasági termékekre is fordított adózást lehet alkalmazni az, hogy a felek áfabeli státusza szerint is különbséget kell tenni a tekintetben, alkalmazható-e a fordított áfa vagy sem. Ugyanis egy östermelő, aki kizárólag kompenzációs feláras tevékenységet végez (pl. 2308 vtsz. számú búzát árul felvásárlóknak), akkor az ahhoz szükséges vetőmag nem tartozik fordított adózás alá, így a vetőmagot értékesítő egyenes adótartamú számlát fog kiállítani. Az östermelőt pedig kompenzációs felár illeti meg a búzaértékesítés után. Nincs fordított áfára lehetőség.¹⁷ A mezőgazdasági

¹⁴ Valamennyi szolgáltatásnyújtásnál, a fel- vagy összeszerelés tárgyául szolgáló termékértékesítéseknél, a villamos energia, hő- és hűtési energia, valamint csővezetékes gázértékesítésnél, a háromszögügyleteknél, építési munkával létrehozott ingatlan átadásakor. Közösségen belüli termékbeszerezés a rendeltetési helyen jár adófizetési kötelezettséggel, azaz fordított adózás irányadó rá, míg a párja, a Közösségen belüli termékértékesítés adómentes az értékesítés helye szerinti tagállamban. Termékimport címén akkor keletkezik belföldön adófizetési kötelezettség, ha belföldön kéri a termék Közösségbe kerülését.

¹⁵ A teljesítési időpont a számla vagy okirat kézhezvétele, az ellenérték megtérítése, a teljesítést követő hónap 15. napja közül, amely hamarabb teljesül. Áfa tv. 58. § szerinti időszakos elszámolású ügyleteknél mindkét szabályt egyszerre kell alkalmazni.

¹⁶ A törvény szűkíti azon ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatások körét, amelyekre a hatályos törvény fordított adózást rendel alkalmazni. A fordított adózás a törvény szerint kizárólag csak az ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására irányuló építési-szerelési és egyéb szerelési szolgáltatásokra terjedne ki. A fordított adózás alkalmazásának ugyanakkor további feltétele, hogy az említett szolgáltatások építési hatósági engedély-köteles tevékenységhez kapcsolódjanak.

¹⁷ Farkas Alexandra: Különös adózási módok az áfa rendszerben. Wolters Kluwer, Budapest, 2015, 136. o.

termékekre kiterjesztett fordított adózás eredetileg két évre került volna bevezetésre, de az uniós irányelv változása miatt 2018. december 31-éig lehetőség van fenntartani ezt az adózási nemet.

Az Országgyűlés 2012 végén benyújtotta kérelmét a fordított adózás sertéságazatra történő kiterjesztése érdekében is, azonban azt a Bizottság már 2013. március 19-én elutasította. Ennek hatásaként került sor ezen ágazat tekintetében az áfa összegének csökkentésére.¹⁸

2013. január 1-től ismételt új szabályt alkottak, ezáltal kiterjesztve a fordított adózás körét immáron egy f) ponttal. Végezetül 2015. január 1-től egyes acélipari termékek vonatkozásában, illetőleg munkaerő-kölcsönzés tekintetében is a fordított áfázást is lehetővé tették, mindezt 2018. december 31-ig. A h) pont szerint továbbá az üvegházhatású gáz kibocsátására jogosító forgalomképes vagyoni értékű jog átruházása is fordított adózás hatálya alá tartozik, azonban 2019. január 1-től kikerül a fordított adózás hatálya alól.¹⁹

A fentiek alapján elmondható, hogy jellemzően olyan területeken került sor a fordított áfa bevezetésének lehetőségére, amelyekben a legnagyobbak a visszaélések, sőt egyes területeken már oly mértékben voltak visszaélések, hogy a legális piaci szereplők szinte kiszorultak a piacról, a nagy árkülönbség miatt nem volt érdemes „életben maradniuk”.

III. A bírósági gyakorlat

III.1. Az Európai Unió gyakorlata

¹⁸ Feketegazdaság elleni fellépés lehetséges adójogi eszközei gazdasági, illetve állami bevételt növelő alkalmazásának eredményességére irányuló hatásvizsgálat. (Hatásvizsgálat és stratégiák elkészítése a Nemzeti Fejlesztési Minisztériumban, ÁROP-1.1.19-2012-2012-0009)

¹⁹ Összegezve, a ma hatályos jogszabály alapján az alábbi esetekben kerülhet sor a belföldi jogügyletek fordított adózására az új Áfa tv. 142. §-a alapján:

Az adót a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője fizeti:

- a) építési-szerelési munkával létrehozott, az ingatlan-nyilvántartásban bejegyzendő ingatlan átadása a jogosultnak, még abban az esetben is, ha a teljesítéshez szükséges anyagokat és egyéb termékeket a jogosult bocsátotta rendelkezésre;
- b) építési-szerelési, illetve egyéb szerelési szolgáltatás, amennyiben ez a szolgáltatás ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására - ideértve az ingatlan bontással történő megszüntetését is - irányul, feltéve, hogy az ingatlan létrehozatala, bővítése, átalakítása, egyéb megváltoztatása építési hatósági engedély-köteles vagy építési hatósági tudomásulvételi eljáráshoz kötött, amelyről a szolgáltatás igénybevevője előzetesen és írásban köteles nyilatkozni a szolgáltatás nyújtójának;
- c) az előző két pont szerinti termékértékesítéshez és szolgáltatásnyújtáshoz - ideértve azt is, ha az nem kötött építési hatósági engedélyhez vagy építési hatósági tudomásulvételi eljáráshoz - munkaerő kölcsönzése, kirendelése, személyzet rendelkezésre bocsátása, illetve iskolaszövetkezet szolgáltatásának igénybevétele esetében;
- d) a 6. számú mellékletben felsorolt termékek értékesítése esetében (pl. fémhulladék, műanyag-hulladék, üvegcserep);
- e) az értékesítő választása esetén adóköteles ingatlanértékesítés;
- f) az adós és a hitelező, valamint az adós és a hitelező által kijelölt harmadik személy viszonylatában olyan termék értékesítése esetében, amely dologi biztosítékként lejárt követelés kielégítésének érvényesítésére irányul;
- g) a vállalkozásban tárgyi eszközként használt termék értékesítése, valamint egyéb, a teljesítéskor a szokásos piaci árat tekintve 100 000 forintnak megfelelő pénzüsszeget meghaladó termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás esetében, ha a teljesítésre kötelezett adóalany felszámolási vagy bármely más, fizetéseképtelenségét jogerősen megállapító eljárás hatálya alatt áll;
- h) üvegházhatású gáz kibocsátására jogosító forgalomképes vagyoni értékű jog (kibocsátási egység) átruházása esetében;
- i) a 6/A. számú mellékletben felsorolt termékek értékesítése esetében (mezőgazdasági termékek);
- j) a 6/B. számú mellékletben felsorolt termék értékesítése esetén (fém, acél);

Az Európai Bíróság döntéseiben kifejezetten magyar fordított adózással kapcsolatos döntéseket nem találunk. Néhány döntést azonban röviden érdemes bemutatni, tekintve, hogy azok a magyar joggyakorlatra jelentős hatással bírnak, azt a Kúria több döntésében is figyelembe vette, nevesítve meg is jegyezte határozataiban, és amelyek főleg adóelveket érintenek.

A *Bockemühl-ügyben* (C-90/02) a német cég az építőiparban tevékenykedett. Az angol alvállalkozójának holland címe volt, de a számlákat angol címről állította ki a német cég részére. Adómértéket nem tartalmazott egyik számla sem és mivel nem voltak a számlák megfelelően kitöltve, ellenőrizhetetlenek voltak a tekintetében, hogy valóban ellátták-e a számlában foglaltakat és azt jogszerűen tették-e. A számlák alapján építési munkákat számláztak, miközben ténylegesen személyzet rendelkezésre bocsátása történt.

Az EU Bíróság szerint az az adóalany, aki a szolgáltatások igénybevevőjeként adófizetésre kötelezett, jogosult az előzetesen felszámított adót is levonni. Formális követelmények azonban csak addig támaszthatók, amíg nem veszélyeztetik, vagy nem lehetetlenítik el az adólevonást. Az adóalanyoknak nem kell, hogy rendelkezésére álljon számla az adólevonási joga teljesítéséhez.

A *Levob-ügyben* (C-41/04) a holland cég biztosítási tevékenységgel foglalkozik, szerződést kötött az egyesült államokbeli székhelyű Financial Data Planning Corporation társasággal (a továbbiakban: FDP). A szerződés értelmében az FDP vállalta, hogy a Levob részére leszállítja azt a számítógépes programot, amelyet biztosítótársaságok részére értékesít az Egyesült Államokban (a továbbiakban: alapprogram). A Levob jogdíj ellenében határozatlan időre megkapta a program át nem ruházható használati jogát. A jogdíjat a szerződés alapján fizetendő egyéb összegektől elkülönítve kellett kiszámlázni. A szerződés ezen kívül tartalmazta, hogy a használat az Egyesült Államokban veszi kezdetét, és a Levob a termék hollandiai importőreként jár el. A szerződés ugyanakkor előírta az FDP számára az alapprogram annak érdekében történő átalakítását, hogy a Levob használni tudja az általa kötött biztosítási szerződések feldolgozásához. Az átalakítás főleg a program holland nyelvre történő átírását és az amiatt szükséges módosítások átvezetését jelentette, hogy Hollandiában a biztosítási szerződések megkötésében ügynökök is közreműködnek. Az FDP ezenfelül díj ellenében vállalta az alapprogramnak a Levob informatikai rendszerére történő telepítését és megfelelő átalakítását, illetve a Levob munkatársainak 5 napig tartó képzését. A szerződés végül azt is előírta, hogy a felek az átvétel előtt teljeskörűen tesztelik az átalakított programot. A Levob az alapprogramért fizetett összegeket nem tüntette fel a héa-bevallásában.

Az EU Bíróság döntése értelmében amennyiben az adóalanyoknak az átlagos fogyasztó részére teljesített két vagy több művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok gazdasági szempontból objektíve olyan egészt alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne, e műveletek és cselekmények összessége a héa alkalmazásának szempontjából egységet képező ügyletnek minősül. Ez a helyzet az olyan ügylet esetén, amely során az adóalany valamely előzőleg kifejlesztett és forgalomba hozott, a kereskedelemben hozzáférhető, adathordozón rögzített programot értékesít a fogyasztó részére, amelyet ezt követően átalakít a vevő egyéni igényei szerint; továbbá akkor is ez a helyzet, ha ezekre külön árat határoztak meg. „Szolgáltatásnyújtásnak” kell minősíteni az ilyen egységet képező ügyletet abban az esetben, ha úgy tűnik, hogy a szóban forgó átalakítás nem csekély vagy járulékos jellegű, hanem éppen ellenkezőleg: döntő jelentőségű; általában ez a helyzet akkor, ha az olyan körülményeket tekintve, mint az átalakítás mértéke, költsége vagy időtartama, a program átalakítása meghatározó szerepet játszik abban, hogy a vevő a saját igényeinek megfelelően tudja használni a programot. Ezt a szabályt alkalmazni kell az olyan egységet képező szolgáltatásnyújtásra, amelyet a Közösségben letelepedett adóalany részére a szolgáltatást nyújtó országán kívül nyújtanak.

Az *Ecotrade-ügyben* (C-95/07 és 96/07 egyesített ügyek) az olasz illetőségű Ecotrade SpA közösségi államokba értékesített cementgyártáshoz szükséges alapanyagokat. Az áru fuvarozását Olaszországban nem letelepedett vállalkozásoktól rendelte meg, egyes számlákon volt, más számlákon pedig nem volt áfa mérték, egyes esetekben feltüntették a Héamentességet is.

Az olyan jogvesztő határidő, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, és így elveszti levonási jogát, nem összeegyeztethetetlen a hatodik irányelvvel.

Az adósemlegesség elve megköveteli azonban, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonása lehetséges legyen, ha a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget az adóalany. Az EUB szerint tehát nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a levonási jog tekintetében jogvesztő határidőt ír elő, feltéve, hogy tiszteletben tartja az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elveit.

Az *Uszodaépítő-ügyben* (C-392/09.) az Uszodaépítő Kft. uszodaépítést kezdett meg 2008. január 1. előtt. Az alvállalkozói számlák az áfa mértéket tartalmazták. Az Uszodaépítő Kft. és alvállalkozói eleget tettek a régi áfa-törvény alapján fennálló áfabevallási és -fizetési kötelezettségeiknek. Az új áfa törvény hatálybalépésekor bejelentették az adóhatóságnak, hogy a fordított adózást kívánják alkalmazni, azonban a korábbi évekre nem módosították a számláikat.

Azon adóalany, aki valamely szolgáltatás igénybevevőjének az e szolgáltatáshoz kapcsolódó HÉA megfizetésére kötelezett, nem kell az irányelv formai követelményeinek megfelelően kiállított számlával rendelkeznie ahhoz, hogy az adólevonási jogát gyakorolhassa és kizárólag az érintett tagállam által meghatározott formai követelményeknek kell eleget tennie. Az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonása lehetséges legyen, amennyiben a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget az adóalany.

A *Pannon Gép-ügyben* (C-368/09) a Pannon Gép több alvállalkozót is vett igénybe a munkáinak teljesítése érdekében. Az adóhatósági ellenőrzés során megállapították, hogy az egyik alvállalkozó által kiadott teljesítései igazolásokon, valamint a Pannon Gép által más alvállalkozások részére kiállított számlákon feltüntetett teljesítési időpontok korábbiak voltak az alvállalkozó által kiállított számlán szereplő és az említett felperes által a HÉA-levonás céljából feltüntetett időpontoknál. Ezután a számlákat sztoronírozták, új számlákat állítottak ki a helyes teljesítési időponttal. Az adóhatóság álláspontja szerint a javított számlák esetén a folyamatos sorszámozás elve sérült, így nem lehet adólevonás alá vonni a számlák áfa-tartalmát.

Mindezek alapján ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek alapján a nemzeti hatóságok azzal az indokkal tagadják meg az adóalanytól a részére nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett adónak az általa fizetendő hozzáadottérték-adó összegéből való levonását, hogy a levonás időpontjában rendelkezésére álló eredeti számla a szolgáltatásnyújtás teljesítésének téves időpontját tartalmazta, valamint a később javított számla és az eredeti számlát érvénytelenítő sztoronó számla sorszámozása nem folyamatos, feltéve hogy a levonás anyagi jogi feltételei teljesülnek, és az érintett hatóság határozatának meghozatala előtt az adóalany olyan javított számlát nyújtott be az előbbi részére, amely feltünteti a szolgáltatásnyújtás teljesítésének pontos időpontját, még ha nem is folyamatos e számla és az eredeti számlát érvénytelenítő sztoronó számla sorszámozása.

A *Kraft Foods Polska SA-ügyben* (C-588/10) a cég az élelmiszeripari tevékenységének jellegéből fakadóan sok számlát és helyesbítő számlát állít ki, az utóbbit árendedmények, vagy visszáruk és hibák miatt is. Előfordul, hogy a cég a megrendelőitől csak később kapja meg a helyesbített számlák átvételét igazoló elismervényt, ennek ellenére mégis úgy gondolta, jogosan teszi az áfa összegeket levonhatóvá bevallásában, holott a nemzeti törvény előírja,

hogy a számla kiállítója helyesbítő számla kiállítása esetén adóalapját kizárólag akkor csökkentheti, ha a vevő erről szóló visszaigazolását kézhez kapta. Ha az adóalany, a termékek vagy szolgáltatások értékesítője számára lehetetlenné vagy rendkívül nehézvé válik az, hogy az átvételi elismervényt ésszerű határidőn belül megszerezze, nem lehet megtagadni tőle, hogy a nemzeti adóhatóságok előtt más módon bizonyítsa egyrészt, hogy az adott eset körülményei között megfelelő gondosságot tanúsított annak érdekében, hogy megbizonyosodjon afelől, hogy a termékek beszerzője vagy a szolgáltatások igénybevevője a helyesbített számla birtokába került, és azt tudomásul vette, másrészt pedig, hogy a szóban forgó ügyletet ténylegesen az említett helyesbített számlán szereplő feltételek szerint bonyolították le.

Az *SC Fatorie-ügyben* (C-424/12) az SC Fatorie SRL nevű cég keretszerződést kötött az SC Megasal Construcții SRL-lel, amelynek tárgya sertéstartásra szolgáló épületek építése és összeszerelése, valamint sertéstenyésztő üzem felújítása volt. A Megasal fordított adózási eljárás keretében több számlát állított ki az előlegek megfizetéséről, azonban a vég számlákon már szerepelt az adó.

Mivel a Fatorie nem volt köteles a hozzáadottérték-adó Megasal részére történő megfizetésére, és mivel ezen adó megfizetésével nem tartották tiszteletben a fordított adózási eljárás egyik érdemi követelményét, a Fatorie nem élhet levonási jogával a héa tekintetében. Azonban a szolgáltatás igénybevevője, aki jogalap nélkül fizette meg a héát a fent hivatkozott szolgáltatások nyújtója részére, a nemzeti jognak megfelelően kérheti tőle vissza az összeg visszafizetését.

Az EUB szerint a fordított adózási eljárás alá eső ügylet keretében, az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között nem ellentétes a Héa-irányelvvel és az adósemlegesség elvével, ha a szolgáltatás igénybevevőjét megfosztják levonási jogától azon héa tekintetében, amelyet hibásan kiállított számla alapján jogalap nélkül fizetett meg a szolgáltatásnyújtó részére, ideértve azt az esetet, ha e hiba kijavítása lehetetlen, mivel a kérdéses szolgáltatásnyújtó felszámolás alá került.

III.2. A magyar bíróság gyakorlata

III.2.1. Komplex jogügyletek

A Kúria több ügyben az összetett ügyletek kapcsán tett megállapítást. Eszerint összetett jogügylet esetén vizsgálni kell, hogy melyik gazdasági cselekmény a domináns elem, az határozza meg az adózás módját. E körben nemcsak a szerződést kell megvizsgálni, hanem a felek akaratát is, azaz azt, hogy mire irányul valójában a felek akarata.

A Kfv.I.35.410/2015/4. számú ügyben a felperes fő tevékenysége szerint épületasztalos ipari termékek gyártásával foglalkozik. A jogügyletekhez kapcsolódó számláit a fordított adózás szabályai szerint állította ki, azokon áthárított adót nem szerepeltetett. A számlákon egyebek mellett termék és szolgáltatás megnevezésként nyílászáró részszámla, nyílászáró beépítése, ajtó-ablak szállítása, beépítése, nyílászárók gyártása, asztalosipari munkák végzése szerepelt.

A partnerrel kötött szerződések alapján nyílászárók gyártása és azok beépítése volt a feladat megrendelő által meghatározott helyszínen. A szerződések tartalmazták, hogy az építési, felújítási munka építésiengedély-köteles, illetve az áfa megfizetése a fordított adózás szabálya szerint történik. A szerződésekhez rendszerint nyilatkozatok is kapcsolódtak, amelyben a megrendelő rögzítette, hogy áfa adóalany, a vásárolt termékekre és szolgáltatásra az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés alapján a fordított adózás alkalmazható. A felek szándéka a szerződések valós tartalma szerint nem termékértékesítésre, nem ablak „önálló adásvételére”

irányult, hanem komplex szolgáltatás igénybevételére, egy folyamatban lévő építési engedélyköteles építési munkához nyílászárók leszállítására és beszerelésére. A jogügylet domináns célja nem egy tárgy vásárlása volt, hanem az épülő ház elengedhetetlen részének, a nyílászárónak a beépítése, az épület „ablakkal ellátása”, annak szakszerű beszerelése, azaz tehát a legyártás, leszállítás, valamint beszerelés ugyanazon vállalkozótól való megrendelése. Erre tekintettel az Áfa tv. kivételes szabályát, a 142. § (1) bekezdés b) pontját, a fordított adózás szabályait kellett alkalmazni. Utal a Kúria arra, hogy az Európai Unió Bírósága C-41/04. számú ún. Levob ügyben meghatározott elveket figyelembe kell venni.

III.2.2. Ingatlanmeghatározások

III.2.2.1. Fogalmi bevezetés

A fordított adózásnak az ingatlanos szektorra történő alkalmazásával kevesebb lehetőség van az áfacsalásra, megszűnik az a probléma, hogy a számlakiállító által befizetendő áfa eltűnik, mivel a számlakiállító nem fizeti meg az áfát, miközben a számlabefogadó visszaigényli az áfát.

Az Áfa törvény négy esetkörben szabályozza az ingatlanokhoz kapcsolódó ügýtípust: építési munkával létrehozott ingatlan átadása esetében, szolgáltatásnyújtásnak minősülő építési-szerelési és egyéb szerelési munka esetében, amely ingatlan létrehozására, bővítésére stb. irányul feltéve, hogy az építési hatósági engedély-köteles, amelyről előzetesen nyilatkoznia kell a szolgáltatást igénybevevőjének, továbbá termékértékesítéshez és szolgáltatásnyújtásához kapcsolódó munkaerő-kölcsönzés stb. esetében, végezetül pedig nem új ingatlan esetében, azaz a rendeltetésszerű használatbevétele már megtörtént, a hatósági engedély jogerőre emelkedése és az értékesítés között pedig már két év eltelt, valamint építési teleknek nem minősülő beépítetlen ingatlanok értékesítés esetében, amennyiben az értékesítő élt a választási lehetőséggel.

Az építőiparban fordítottan adózik tehát egyrészt az, amikor építési munkával létrehozott ingatlant mint egységet ad át a fővállalkozó, a generálkivitelező a megrendelőnek, másrészt valamennyi szolgáltatásnyújtás, amely alapvetően építési-szerelési jellegű és szükségszerűen ingatlan létrehozására vagy bontásra, felújításra irányul és építési hatósági engedélyköteles beruházással kapcsolatban merül fel, harmadrészt pedig a munkaerő-kölcsönzés.

A Kúria szerint szükséges az ingatlan fogalmának meghatározása, amely azonban nem szerepel az Áfa törvényben, így más jogszabályokat is alkalmazni kell, melyre a Kúria is utal döntéseiben. Emellett a NAV is tájékoztatást adott ki az ingatlan mint fogalom meghatározásához. Ingatlan alatt a korábban hatályban volt a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (Ptk.) szerinti ingatlant kell érteni, tehát a földterületet, a felépítményt, valamint ezek alkotórészét, vagyis az ezekkel tartósan oly módon egyesített dolgokat, hogy az elválasztással a dolog vagy elválasztott része elpusztulna, illetőleg az elválasztással értéke vagy használhatósága számottevően csökkenne. A Ptk. kommentár értelmében a földrészletnek az épület, a növényzet és egyéb építmény (kerítés, akna) lehet alkotórésze.²⁰ Az új Ptk. sem tartalmaz pontos definíciót az ingatlan tekintetében, így a kialakult gyakorlat alapján kell az ingatlan fogalmát alkalmazni.

²⁰ http://nav.gov.hu/nav/ado/afa080101_hatalyos/forditott_adozas.html?query=ingatlan

Termékértékesítés esetén, azaz az a) pont alkalmazásakor, ha az építési munka nem engedélyköteles, de a munkával létrehozott és átadott ingatlant be kell jegyezni az ingatlan-nyilvántartásba, fordított adózást kell alkalmazni. Ilyenkor a fővállalkozó vállalja el, hogy ingatlant épít. Ez esetben nincs jelentősége, hány alvállalkozót vesz igénybe, vagy ki hozza az anyagot hozzá, ez esetben a számlában, amelyet fordított adózással állítanak ki végeredményben a munkadíj szerepel, amennyiben minden más feltétel adott. A szakaszból következően azonban használatbavételi engedélyt követően elvégzett munkák már egyenesen adóznak, hiszen a ház elkészült, azt birtokba lehet adni, azaz ez esetben egy kész ingatlant fog átadni a generálkivitelező.²¹

Szolgáltatásnyújtás esetén, azaz a b) pont alkalmazásakor, ha a szolgáltatás építési-szerelési vagy egyéb szerelési munkának minősül és az ingatlan átadására, bővítésére stb. irányul, és az hatósági engedélyköteles, akkor is fordított adózást kell alkalmazni, ha az ingatlant nem kell bejegyezni ingatlan-nyilvántartásba. Rész munkák számlázása kapcsolódhat ehhez a szakaszhoz, mint szolgáltatásnyújtás és a megrendelőnél magánál fog megjelenni egy egységes ingatlan. Ha egy konkrét munka nem engedélyköteles, de a beruházás maga az, és a munka összefügg a beruházással és annak megvalósulását szolgálja, akkor is fordított adózást kell alkalmazni. Használatbavételi engedélyt követően felmerült munkák már nem esnek a fordított adózás hatálya alá, hiszen azok már nincsenek összefüggésben az engedélyköteles beruházással.²²

Ha egy tevékenység vegyes jellegű, azaz komplex, el kell döntenie a vállalkozásnak, melyik a domináns elem, pl. ha egy vállalkozó split klíma értékesítés végez és vállalja a beszerelést is, de munkaköltség nem éri el az anyagköltséget, akkor a vállalkozás terméket értékesít.²³

Végezetül a munkaerő-közvetítés, és –kölcsonzés is fordítottan adózik a c) pontban megfogalmazottak szerint, e tekintetben nem az a döntő tényező, hogy a kölcsönzött, kirendelt, rendelkezésre bocsátott munkaerő magában a termékértékesítésben, szolgáltatásnyújtásban részt vesz-e, hanem az, hogy a munkaerőt az igénybevevő adóalany az Áfa tv. értelmében termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás érdekében hasznosítja. A munkaerő-kölcsonzés, kirendelés illetőleg személyzet rendelkezésre bocsátás fogalmát az Áfa tv. nem határozza meg, azok tekintetében a köznapi értelmezés az irányadó. Azt, hogy egy adott szerződést (ügyletet) e fogalmak alá tartozónak kell-e tekinteni, nem a szerződés (ügylet) elnevezése, hanem valódi gazdasági tartalma alapján kell megítélni.

III.2.2.2. A NAV joggyakorlata

Az adóhatóság állásfoglalásaival is segíti a jogértelmezést. A 2008/87 adózási kérdésben abban foglaltak állást, hogy az építési hatóság alatt nemcsak az ágazati jogszabályok által kifejezetten építésügyi hatóságként aposztrofált hatóságot, hanem minden olyan hatóságot érteni kell, amelyik építési, bontási tartalmú engedély kiadására jogosult.²⁴ Valamint az AVÉ 2011/7. állásfoglalás szerint, ha a szolgáltatás nyújtója nem azzal a szereplővel áll szerződéses jogviszonyban, aki az építési engedély jogosultja, de olyan ingatlan (építmény) létrehozatalára, bővítésére, átalakítására, vagy egyéb megváltoztatására irányuló építési - szerelési és egyéb szerelési munkát végez, amely építési hatósági

²¹ Vö.: Csátaljay Zsuzsanna (szerk.): Nagy Áfa kézikönyv II. Belföldi ügyletek áfa-ja és számlázása 2015. [a továbbiakban: „Kézikönyv”], 878., 1318. és 1342. o.

²² Vö.: Kézikönyv, 880-882. és 1332-1343. o.

²³ Vö.: Kézikönyv, 1316. o.

²⁴ http://www.nav.gov.hu/nav/ado/afa080101_hatalyos/epitesi_hatosag_ertelmezese.html?query=%22ford%C3%ADtott+ad%C3%B3z%C3%A1s%22

engedélyköteles beruházás, illetve munkálatok során teljesül, akkor a szolgáltatás új Áfa tv. 142. § (1) bekezdés *b*) pontja szerint minősül, tehát fordítottan adózik.

Az egyes alvállalkozók és a fővállalkozó esetén is külön-külön szükséges vizsgálni a feltételek fennállását. Előfordulhat ugyanis, hogy amíg a fővállalkozó az egész ingatlan létrehozására vállal kötelezettséget, munkájára az a) pont vonatkozik, míg egyes alvállalkozók a részfeladatokat látják el a b) pont tekintetében. Az is előfordulhat, hogy egyes alvállalkozók munkája egyenes adózik, mivel nincs összefüggésben a munkája a beruházással, míg más alvállalkozó fordított adózásról állít ki számlát.²⁵

Amennyiben azonban a felek nem megfelelően minősítik az ügyletet, az adóhatóság adóhiányt állapít meg. Előfordulhat az az eset is, amikor a felek nem adócsalás miatt vétenek egy ügylet megítélésében, hanem azt gondatlanságból teszik, ezt az adóhivatal azonban nem vizsgálja. Célszerű ezért a feleknek vagy az adóhatóságtól állásfoglalást kérni, amely ugyan semmilyen kötőerővel nem bír, mégis egy adóellenőrzés során az esetek nagy többségében figyelembe veszik, vagy az NGM-től feltételes adó-megállapítást, ami viszont kötőerővel bír.

Fontos utalnunk az EUB döntésekre is, hiszen alapelvi szinten mondják ki, hogy az adósemlegesség elve megköveteli, hogy nem lehet megtagadni az adólevonást, ha a bizonylat alaki követelményeknek nem tesz eleget, de a tartalmi követelmények teljesülnek.

III.2.2.3. A Kúria gyakorlata általában

A legtöbb esetben a Kúriának az ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatások fordított adózásáról kellett döntenie. A döntéseiben többször hangsúlyozta, hogy a fordított adózás teljesüléséhez szükséges az, hogy a szolgáltatásnak ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására kell irányulnia, a szolgáltatásnak építési-szerelési és egyéb szerelési tartalmú munkáknak kell lennie, az ingatlan létrehozatala, bővítése, átalakítása, vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedély-köteles kell, hogy legyen.

A Kúria rámutatott több esetben arra is, hogy nem elég az Áfa törvényben használt kifejezéseket használni, szükséges más jogszabályokat is igénybe venni, amennyiben egy adott fogalom definícióját kell megkeresni.

A Kúria értelmezése szerint, mivel az egyéb szerelési munkálatok definícióját szintén nem határozták meg az Áfa tv-ben, egyéb szerelési munkába beletartoznak azok a szolgáltatások is, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a fel-, át- vagy beépíteni kívánt ingatlan (építmény) a rendeltetésszerű használatra alkalmas legyen. (pl. villanszerelés, víz-, gáz-fűtésszerelés stb.) Az építési tartalmú szolgáltatások körébe továbbá klasszikusan beletartozik a kőműves munka, a burkolás és minden olyan, ami kifejezetten az ingatlan vagy annak egy része, helyisége rendeltetésszerű működtetésére, az ingatlan (építmény) készre építésére irányul (pl. festés).

A Kúria álláspontja továbbá az is, hogy mivel az új Áfa.tv. 142.§ (1) bekezdés *b*) pontja kizárólag a szolgáltatás jellegére tekintettel rendeli el a fordított adózás alkalmazását, függetlenül attól, hogy az adott szolgáltatás mely szereplők, azaz az építési engedéllyel rendelkező adóalany és a vele közvetlenül jogviszonyban állók vagy egyéb további résztvevők között teljesül. Ha a szolgáltatás nyújtója nem azzal a szereplővel áll szerződéses jogviszonyban, aki az építési engedély jogosultja, de olyan ingatlan (építmény) létrehozatalára, bővítésére, átalakítására, vagy egyéb megváltoztatására irányuló építési, szerelési és egyéb szerelési munkát végez, amely építési hatósági engedélyköteles beruházás illetve munkálatok során teljesül, akkor a szolgáltatás fordítottan adózik.

²⁵ Vö.: Kézikönyv, 1334. o.

Nem annak van jelentősége tehát, hogy a számla szerinti építési szerelési munka önmagában építési engedélyezési kötelezettség alá esik-e vagy sem, hanem annak, hogy mely építőipari munkákat foglalja magában az építési engedélykötelezettséggel érintett beruházás, és nincs döntő jelentősége annak, hogy a konkrét építőipari szolgáltatást nem az építési engedély jogosultja rendelte meg.

A funkcionális egység tekintetében is iránymutatással szolgált, hiszen a Kúria értelmezése szerint amennyiben állagsérelem nélkül egy tartós fennmaradásra szánt építményt a földtől elválasztani nem lehet, a szétszereléssel az adott funkciójú műszaki létesítmény alkalmatlanná válna eredeti rendeltetésének megfelelő használatra, a létesítmény, azaz a szerződések tárgyát képező eszköz komplex formájában funkcionális egységként kimeríti az építmény jogi kategóriáját.

A Kúria az ingatlan-nyilvántartásba bejegyzendő tények esetén is egyértelműen amellet az álláspont mellett van, hogy amennyiben az ingatlan-nyilvántartási térképre kell csak rávezetni egy adatot, mivel már az épület az ingatlan-nyilvántartás része, az nem minősül bejegyzésnek. Megjegyzendő, hogy ezzel ellentétes állásponton van az adóhatóság.²⁶

II.2.2.4. Jogesetek a Kúria gyakorlatából

A Kúria Kfv. VI. 35.294/2013. (EBH2014. K.43.) számú ügyben a felperes egy kft.-vel (a továbbiakban: Kft.1.) az ingatlanra telekfeltöltési munkákra kötött szerződést azzal, hogy a munkálatokra a fordított áfa szabályai az irányadók. A munkát a felperes alvállalkozásba adta egy másik Kft. (a továbbiakban: Kft.2.) felé, mely társaságtól a számlákat egyenes adózási szemléletben fogadta be, azonban a Kft.1. részére a fordított adózás szabályai szerint számlázott.

Az ingatlanértékesítésről szóló számla teljesítésének időpontjában a perbeli ingatlan építési teleknek minősült, ezért a felperest az értékesítés után áfafizetési kötelezettség terheli. A Kft.2. által kiállított számlák helytelen adózási mód alapján kerültek kiállításra, egy meghatározott ügyletet a tovább számlázása során nem lehet másképp megítélni. A befogadott számlák után a felperesnek áfafizetési kötelezettsége áll fenn, ugyanakkor a felperes levonási joga a fizetendő adó megállapításának időpontjában megnyílik.

Nem vitás, hogy a telekfeltöltés indoka az ingatlan átalakítása volt, a szolgáltatás építési-szerelési munkának minősül, melynek célja egy építési engedélyköteles áruház felépítésére alkalmas állapot elérése, azonban nem a konkrét építési-szerelési vagy egyéb szerelési szolgáltatásnak kell engedélykötelesnek lennie, hanem az egész beruházást szükséges vizsgálni. (Ugyanezt mondta ki a Kfv.VI.35.294/2013/8. számú ítélet is.)

A Kfv. V. 35.411/2010. (EBH2011. 2378.) számú ügyben egy építető cég építési engedélyt kapott Kulturális és Kereskedelmi Központ megépítésére. Az építető cég és a felperes között megkötött bérleti szerződés szerint a bérelt terület bérlőnek történő átadásakor fennálló állapota további jelentős építészeti munkálatokat igényel ahhoz, hogy ott szórakoztató elektronikai szaküzletet lehessen működtetni, ezért a felperes, mint bérlő köteles a területet üzemszerű állapotba hozni, és valamennyi szükséges építészeti és egyéb munkálatot - beleértve a szükségessé váló különleges műszaki berendezéseket is - saját költségén megvalósítani. A felperes a Központban lévő bérleményének szerződés szerinti belső kialakítási munkálataira megrendelést adott egy cég részére. Az volt a felperes álláspontja, hogy e megrendelések nem építési engedélyköteles munkák, ezért a vele szerződő vállalkozóknak nem adott át fordított adózási nyilatkozatot. A felperes a vállalkozók által kibocsátott 6 db számlát általános forgalmi adóval növelt összegben befogadta, és ezek

²⁶ Vö.: Kézikönyv: 1327. o.

alapján bevallásában levonásba helyezte.

E körben a Kúria alkalmazta azt az általa fontosnak tartott elvet, hogy amennyiben egy fogalmat az Áfa tv. nem definiál, szükséges más jogszabályokban meghatározott fogalmakat használni, emellett az egyéb szerelési munkába beletartozó szolgáltatások fogalmát is megjelölte.

Fordított adózás esetén is lehetőség van az adólevonásra, és a nemzeti bíróság köteles biztosítani a közösségi jog hatályosulását, a nemzeti jogszabályokat a közösségi irányelvek szövegének és hatályának megfelelően.

A Kúria hivatkozik a korábban ismertetett EUB ítéletekben megfogalmazott alapelvekre. Tehát bár a számlák esetén a fordított adózás szabályai az irányadók, nem hozható olyan érdemi döntés, amely a felperest levonási jogának gyakorlásától megfosztja, mert a levonási jog a Héa (áfa) mechanizmusának szerves részét képezi, és fő szabály szerint nem korlátozható, célja pedig az, hogy mentesítse az adóalanyt a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa (áfa) alól.

A Kfv.I.35.425/2011/4. számú ügyben a felperes által befogadott számlán a feltüntetett gazdasági események egy terményszárító részegységeinek megvásárlása, összeszerelése és kapcsolódó egyéb gazdasági események voltak. A terményszárító korszerűsítéséhez építési engedélyt is kellett kérni, melyet az illetékes jegyző megadott. A használatbavételi engedélyt adó határozat egyértelműen rögzítette, hogy a megvalósult állapotról változási vázrajzot kell benyújtani az illetékes földhivatalhoz.

A Kúria álláspontja szerint a fordított adózás törvényi feltételei nem állnak fenn, a jogszabály által megkívánt három együttes feltétel közül nem látta megvalósulni, hogy a perbeli esetben létrehozott terményszárító olyan ingatlanak minősülne, ami az ingatlan-nyilvántartásba bejegyzendő. A szóban forgó terményszárító egy különleges rendeltetésű építmény, amely egy olyan ingatlanon (földterületen) került elhelyezésre, melynek tulajdonosa azonos a terményszárító tulajdonosával, és amely ingatlan már az ingatlan-nyilvántartásban szerepel. A létrehozott különleges rendeltetésű terményszárító ily módon osztja az „alapföld” jogi sorsát, az nem minősül olyan „önálló ingatlanak”, amely miatt az ingatlan-nyilvántartásba akár a bejegyezhető tények körébe is bejegyzésre lenne köteles. Erre a hatóság sem hívta fel a felperest. A térképen történő feltüntetés nem jelent ingatlan-nyilvántartási bejegyzést az Inyvtv. fogalomrendszerében. Lényegében tehát a szárító összeszerelésével nem jött létre „épület”, azaz nincs az ingatlan-nyilvántartásba bejegyezhető ingatlan.

A Kfv.I.35.471/2013/5. számú ügyben a szerződés tárgya a cementgyár elektromos berendezéseivel kapcsolatos tervezés, szállítás, kivitelezés, szerelés, oktatás elvégzése volt. A felek között létrejött szerződés alapján megállapítható volt, hogy az egy komplex teljesítményről szólt, tehát nem szolgáltatásnyújtásról. A termékértékesítéshez járulékosan kapcsolódó szolgáltatási elemek nem változtatnak annak termékértékesítési jellegén. Az elsődleges feladatot berendezések gyártása és leszállítása képezte. Azok a gyártó gépsorhoz tartoztak és nem magához az épülethez, tehát a szerződés szerinti tevékenység ingatlanhoz közvetlenül nem kapcsolódott. Nem minősültek az épület rendeltetészerű használatához elengedhetetlenül szükséges berendezéseknek, sem olyan alapvető technológiáknak, amelyek általánosságban minden épületnél megtalálhatók. A szerződés szerinti tevékenység nem kapcsolódott építési engedélyhez. A felperes által alkalmazott egyenes adózás jogszerű volt, a fordított adózás együttes speciális feltételei nem álltak fenn, azaz a szerződés tárgya nem minősült olyan építési-szerelési munkának, ami építési engedélyköteles ingatlan létrehozatalára, (megváltoztatására) irányult.

A Kfv.V.35.792/2013/6.számú ügyben a Nemzeti Média és Hírközlési Hatóság határozatában építési engedélyt adott a felperes részére a kiviteli terv alapján távközlési és informatikai hálózat, elektronikus hírközlési építmény építésére. A jelen ügyben rendelkezésre

álló adatok szerint a perrel érintett földrészetek tulajdonosának személye nem azonos a műtárgynak, építménynek minősülő távközlési és informatikai hálózat tulajdonosával. A sajátos építményfajták fogalmát az Étv. abból a célból hozta létre, hogy az építményekkel szemben támasztott általános követelményrendszeren túlmenően a kifejezetten sajátos követelmények megállapítását és kielégítését igénylő építményfajták²⁷ – az Étv.-vel összhangban – a speciális követelményeikre külön szabályozást nyerhessenek. A perrel érintett munka ingatlanhoz kapcsolódó, ingatlan létrehozatalára, átalakítására, megváltoztatására irányuló építési engedély köteles szolgáltatás volt, azt pedig a felperes maga sem vitatta, hogy az elvégzett munka építési, szerelési munka volt, ezért erre a fordított adózás szabályait kell alkalmazni.

A Kfv.V.35.026/2010/8. számú ügyben a felperes és a felperesi beavatkozó vállalkozói szerződést kötött gáztároló létrehozására, amely magában foglalta földalatti és földfelszíni létesítmények és azok tartozékainak tervezési, engedélyezési, beszerzési, kivitelezési és üzembe helyezési munkálatait is akként, hogy a felperesi beavatkozó, mint kizárólagos jogosult a felperesre ruházta az új bányatelepre megállapított földgáztárolói tevékenységre vonatkozó engedéllyel kibővített bányászati jogot, a biztonsági gáztároló üzemeltetéséhez szükséges eszközöket és szolgálmi jogokat.

A felek között három megállapodás jött létre, a bányászati és kereskedelmi tárolási jogot átruházó, a bányászolgalmi jogot átruházó és az eszközátruházó megállapodás.

A felperes és a felperesi beavatkozó között létrejött eszközök átruházásáról szóló megállapodás értelmében felperesi beavatkozó a szerződés szerinti földgázkutak és az azokhoz kapcsolódó eszközök átadásával valamennyi olyan műszaki berendezés, és ezek alkotórészeinek és tartozékainak tulajdonjogát átruházta a felperesre, amely tulajdonában és birtokában volt, és amelyek a biztonsági gáztároló működtetéséhez szükségesek.

Ez a megállapodás nem tartalmaz olyan kitételt, mely szerint a béléscső továbbra is a felperesi beavatkozó tulajdonában maradna, és ilyen adatot e szerződés melléklete, a számla és a vagyonelejtár sem rögzít. A felperes által sem vitatottan a biztonsági gáztároló működtetéséhez a béléscső is szükséges, e nélkül a gázkút funkcióját nem töltheti be. A közigazgatási eljárás során a felperes is ingóságként jelölte meg teljes kutat, és nem hivatkozott arra, hogy a gázkutak nem képeznek funkcionális egységet. A gázkutak funkcionális egységet képeznek, a gázkút sem béléscső, sem termelőcső nélkül nem használható, nem alkalmas szénhidrogén kinyerésére.

A perbeli jogvita tárgyát képező kutak helyhez kötött, a talaj természetes állapotát megváltoztatva létesített, azzal betonlapokkal tartósan egyesített építménynek minősülnek. A gázkutak funkcionális egységként ingatlanoknak minősülnek. Azt pedig a perben a felperes sem vitatta, hogy az átruházott eszközök ingatlanok minősítésük esetén nem minősülnek új ingatlanoknak. Az ún. régi ingatlanok értékesítése fő szabály szerint az új Áfa.tv. 86.§ (1) bekezdés j-k) pontjai alapján adómentes, azonban a perbeli esetben a felperesi beavatkozó élt az új Áfa. tv. 88.§-a szerinti választási jogával, ezért fennálltak a fordított adózás feltételei és az e szerinti számlázási kötelezettség. A felperesi beavatkozó által kibocsátott számla hibás, a fordított adózás szerint ugyanis az adót a vevő fizeti meg, amit számla birtokában azonos időszakban le is vonhat, adólevonási jogát az új Áfa.tv. 120.§ b) pontja, illetve 127.§ (1) bekezdés b) pontja alapján érvényesítheti.

A Kfv.III.35.093/2015/4. számú ügyben a felperes megrendelte egy kft-től egy üzemanyag-töltő állomás felújítási munkáit. A szerződés műszaki tartalma kiterjedt egyrészt üzemanyag-tároló tartály és kútoszlopok telepítésére, másrészt a kezelő épület átalakítására vállalkozási díj ellenében. A munkák elvégzését követően a kft. egyenes adózás szerint bocsátott ki számlát a felperes felé.

²⁷ Pl. közlekedési, hírközlési, közmű- és energiaellátási, vízi építmények, a bányaműveléssel, az atomenergiával kapcsolatos, illetve a honvédelmi célú építmények.

Az éghető folyadékok és olvadékok tárolótartályairól szóló 11/1994. (III.25.) IKM rendelet 8.§ (1) bekezdésében szereplő létesítési engedély a tág értelmezés mellett az Áfa tv. 142.§ (1) bekezdés b) pontjának megfelelő hatósági engedélynek tekintendő, melyet hatóság ad ki.

Amennyiben olyan engedélyköteles tevékenységről van szó, amelyhez építési (létesítési) tartalmú engedély szükséges, akkor az annak során kifejtett építési-szerelési és egyéb szerelési munkával megvalósuló szolgáltatás - az arra vonatkozó egyéb feltételek fennállása esetén - fordított adózás alá esik, függetlenül az engedély elnevezésétől, illetve attól, hogy az ágazati jogszabály az azt kiadó hatóságot építésügyi hatóságnak nevezi-e.

Az Áfa tv. nem határozza meg az ingatlan fogalmát, ezért a Kúria a Legfelsőbb Bíróság 2378/2011. elvi határozatában - Kfv.V.35.411/2010/4. számú ítélet - foglaltakra is figyelemmel arra a következtetésre jutott, hogy az üzemanyag tartály telepítése az ingatlan átalakításához köthető. A tartály cseréje - a korábban kifejtettekre tekintettel - építési hatósági engedély-köteles, így irányadó az Áfa tv. 142.§ (1) bekezdés b) pontja, vagyis a jogviszonyra a fordított adózás szabályait kell alkalmazni. A Kúria hangsúlyozza, az üzemanyag tartály a benzinkúthoz tartozik, így része az építési-szerelési munkával érintett ingatlannak, osztja annak jogi sorsát.

A Kfv.I.35.666/2015/4.számú ügyben a megrendelő megállapodott egy fővállalkozóval egy borfeldolgozó generálkivitelezésére. A fővállalkozó alvállalkozóként a felperessel szerződött építőipari tevékenységre, aki egyes részfeladatokra tovább szerződött egy kft-vel. A felperes alkalmazottjai a telephelyen kőműves szak- és segédmunkát, gépkocsivezetést, tereprendezést, földrakodást és szállítást végeztek.

A felperes a kft-től föld szállításáról és terítéséről, valamint cement/mészhidrát értékesítéséről fogadott be számlákat, melyek alapján áfa levonási jogot kívánt érvényesíteni. A földmunkákról az egyenes adózás szabályai szerint kiállított számlák alapján a felperes a fordított adózás szabályai szerint számlázott tovább a fővállalkozónak.

Az Áfa tv. 142.§ (1) bekezdés b) pontjához kapcsolódóan kiemelendő, hogy a földmunkák egy építési munka komplex kivitelezéséhez kapcsolódtak, ezért a fordított adózás szabálya alá estek. A számlákra ezen okból sem lehetett áfa levonási jogot alapítani.

III.2.3. Egyéb döntések

A Kfv.I.35.164/2013/5. számú ügyben az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés g) pontja alapján nemcsak a tárgyi eszközként használt termékeknél, hanem - további feltételek esetén - minden egyéb terméknél annak megszerzője tartozik megfizetni az áfát akkor, ha az eladó felszámolás alatt áll. Az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés g/ pontja a fordított adózás alkalmazását a termék értékesítéséhez köti, amely a 9. § (1) bekezdés törvényi definíciója következtében csak magával a szerzéshez vezető ügylettel, és nem annak egyes tételeivel határozható meg. A termék értékesítés törvényi meghatározására tekintettel az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés g/ pontjának alkalmazása során az ügyleti értéket kell alapul venni. (Ugyanezt mondta ki a Kfv.I.35.791/2012/3. számú ítélet is.)

A Kfv.V.35.610/2011/13. számú ügyben a peres felek között ténykérdésben nem volt vita, megegyeztek abban, hogy a számlakibocsátó felszámolását a bíróság jogerősen 2008. június 19-én rendelte el, hogy a számlákat 2008. június 23-án állították ki, és a felszámolási eljárás 2008. június 30-án került közzétételre.

A perbeli jogkérdés az volt, hogy az Áfa tv. 142.§ (1) bekezdés g) pont alkalmazásakor melyik az az időpont, amikortól a számlakibocsátó jogerősen megállapított felszámolási eljárás hatálya alatt áll és így a fordított adózás szabályait kell alkalmaznia.

Az Áfa tv. nem határozza meg a „felszámolási vagy bármely más, fizetéseképtelenségét jogerősen megállapító eljárás hatálya alatt áll”-ás kezdő időpontját, azt a Csőd.tv. tartalmazza. Az Áfa tv. eltérő szabályozása hiányában, az Áfa tv. és a Csőd.tv. vonatkozó szabályainak együttes alkalmazása alapján az értékesítő adóalany felszámolási, a fizetéseképtelenségét jogerősen megállapító eljárás hatálya alatt a felszámolást elrendelő jogerős végzés közzétételének a napjától áll.

A Kfv.I.35.543/2013/5. számú ügyben a hitelező és a felszámolás alatt álló adós kölcsönszerződést kötöttek, a szerződést az adós vagyona a zálogjogi nyilvántartásba bejegyzett zálogjog biztosította. A lejáratkor az adós nem tudott fizetni. A hitelező létrehozta a felperest, és tagi hitel formájában rá engedményezett lejárt követelést. A Kft. és a felperes az adásvételi szerződést kötöttek, melynek alapján a motorokat és kiegészítőket átadták felperes részére a felperes a vételár teljes összegét beszámítással teljesítette. Ezzel a kölcsönszerződéshez kapcsolódó követelés és biztosítéka megszűnt.

Mind az új, mind a korábbi Ptk. tiltotta, hogy a zálogjogosult a kötelezettség elmulasztása esetén a kielégítési jog megnyílta előtt létrejött megállapodás alapján megszerezze a zálogtárgy tulajdonjogát. A felperes esetén ez az akadály fel sem merült, a magánszemély által rá engedményezett követelés már lejárt.

A zálogtárgy tulajdonjogának a zálogjogosult által történő megszerzését, mint önálló intézményt, a Ptk. még nem ismerte, a Ptk. 296.§ szerinti beszámítás intézményén keresztül szabályozta. Az új Ptk. dologi jogra vonatkozó Ötödik könyvében „A zálogjog érvényesítése” cím alatt már önálló törvényi tényállásként tartalmazza a zálogtárgy tulajdonjogának a zálogjogosult által történő megszerzését, egyébként jól elkülönülten a zálogtárgy zálogjogosult általi értékesítésének előírásaitól.

A felperes és az adós közötti termékértékesítés tartalmi elemei maradéktalanul megfelelnek az Áfa tv. 142.§ f) pontja szerinti törvényi tényállásnak (adós-hitelező, termékértékesítés, lejárt követelés, dologi biztosíték, kielégítés érvényesítése). Mindez azzal az adójogi következménnyel jár, hogy az áfát a termék beszerzőjének, azaz felperesnek kell megfizetni.

A fordított adózás tekintetében már az Európai Unió Bírósága, illetőleg a vonatkozó ítéleteket megjelölve a Legfelsőbb Bíróság is megfogalmazta, hogy fordított adózás esetén az adózó tévedése nem vezethet az adólevonási jog elenyészéséhez.

IV. Összefoglalás

Az áfa az egyik legfiatalabb adónk, de a legelterjedtebb is egyben. Az OECD országok mind bevezették, az USA egyedülként nem, náluk az ún. *sales tax* futott be²⁸. Az amerikai *sales tax* rendszer európai mintája lett a fordított áfa.

Az áfát a kormányok szeretik, a növekedést sem fogja vissza, az embereknek nem „fáj” annyira az adómérték megemlése, mégis az adócsalások az utóbbi időben annyira elterjedtek, hogy többen felvetik, hogy nem is kellene ez az adónem.

Az adóelkerülés jelentős probléma Magyarországon. Egyrészt versenyhátrányt okoz a legálisan működő vállalkozások számára, csökkenti a költségvetés bevételeit, valamint torzítja a gazdasági statisztikát is. Az adóelkerülés elleni küzdelem a legfontosabb gazdaságpolitikai

²⁸ Az adót nem a hozzáadott érték után fizetik meg egyesével a lánc tagjai, hanem egyszerre a lánc végén, amikor a végfogyasztóhoz kerül. A *sales tax* mértéke pedig nem is magas (1-10%), hiszen ez az adónem is lehetőséget ad csalni, mert a végfogyasztó úgy tesz, mintha továbbértékesítené a terméket, de ilyen alacsony ráta mellett kvázi felesleges lenne csalni.

cél, a magyar és a közösségi politika kiemelt területe.²⁹ Az adóelkerülés több tényező együttes eredménye, ilyen az adómorál kérdése vagy az adórendszer egyszerűségének kérdése, utóbbi esetén csökken az adófizetés járulékos költsége, így maga az adóelkerülésben való részvétel, mérséklődnek az ellenőrzéssel kapcsolatos költségek is, mely maga után vonja az ellenőrzés hatékonyságát és ezáltal a lebukás valószínűségét is. Emellett pedig az adófizetéssel kapcsolatos általános morális elégedettség növekszik, az állam hatékonyabban működik. A magas adómorál pedig csökkenti a rejtett gazdaság méretét. Az adófizetők pedig akkor is fizetnének ezáltal adót, ha a lebukás valószínűsége nulla lenne.³⁰

Adócsalás akkor valósul meg, ha valamely gazdasági szereplő nem vallja be az adót, eltitkolja adófizetési kötelezettségét, vagy olyan jogellenes adózási konstrukciókat alakít ki, melynek célja, hogy megakadályozza a hatóságokat abban, hogy adófizetési kötelezettségére fény derüljön, vagy ha egy társaság valamely jogellenes, valótlán cselekményhez kapcsolódóan adólevonási jogát jogellenesen gyakorolja.³¹

Az Európai Bíróság joggyakorlata nem kedvez az adóhatóságoknak. A fent bemutatott EUB ítéletekben megfogalmazottak az Európai Unió általános jogelveit ismételték meg, a fordított adózással kapcsolatos szigorú nemzeti szabályok ledöntése kulcsfontosságú volt, az EUB az adózók javára döntött és tette teljesen jogosan.

Azonban az EUB több más, héával kapcsolatos ítéletben az adózók pozitív megítélése felé közeledik, nem is feltételezve azt, hogy egyes tagállamokban, jelesen Magyarországon az adózók az adólevonási joggal visszaélnek, az adóhatóság keze pedig kötve van.

Az Európai Bíróság által megfogalmazott elvek az adózót segítik. A bíróság több olyan elv bevezetését tartotta fontosnak, mely által a magyar vagy más közösségi adóhatóságok ellenőrzése megrekedhet, és nem tudnak megállapítást tenni. Ilyen például az adózó szubjektív tudattartamának megítélése, annak kiderítése, hogy valaki nem tudta vagy nem tudhatta, hogy milyen gazdasági esemény részét képezi. Még ha minden objektív bizonyíték az adóhatóságok kezében is állna, az adózó szubjektív tudattartama, szándéka fog az ítékezés logikus menete felett állni. Így pedig az áfa rendszer elemeinek teljes körű objektivitása eltűnik, az adózó szubjektivitását vizsgálni pedig lehetetlenné válik. Ilyen háttérrel nagyon nehéz kiszűrni az adócsalókat, egy más megoldást kellene keresni.

A legfrissebb hírek szerint azonban elszánta magát az Unió, és az Európai Bizottság egységesíteni kívánja a hozzáadottérték-adó szabályokat, bár magáról a fordított adózásról az EU akciótervében külön nem olvashatunk, mégis talán mérföldkő lesz az akcióterv.³² Az új akcióterv célja egy közös hozzáadottérték-adón alapuló terület létrehozása, mivel a jelenlegi rendszer nem tudott lépést tartani a jelenkor rohanó tempójával és legfőképpen nyitva hagyta az ajtót az adócsalók részére. Az új rendszernek hatékonyabbá kell válnia, segítségül kell hívni a digitális technológiát, és az adóbehajtás költségeit is csökkentenie kell. Mindezek mellett bizalmi alapon kell működnie, melynek az adóalanyok és az adóhatóságok, valamint az EU adó adminisztrációja között kell fennállnia. Mindez tehát azt jelenti, hogy az áfa adónemet modernizálni kell és újragondolni,³³ amely cél elérése nem is olyan könnyű feladat. A kezdeményezés egyik eleme a QRM kiterjesztése az adócsalások elkerülése végett. Emellett fontos újdonság lenne az is, hogy a közösségen belüli termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás rendszerét átalakítanák oly módon, hogy ezeket az ügyleteket is belföldi

²⁹ Csendes adóforradalom Magyarországon? Interjú dr. Matolcsy György jegybankelnökkel <https://www.mnb.hu/letoltes/matolcsy-7-14.pdf>

³⁰ Balog Ádám: Adóelkerülés és rejtett gazdaság Magyarországon

³¹ Solyó Borbála: A határon átnyúló hiányzó kereskedős áfa család fajtái és az Európai Bíróságnak a családi formákra adott válaszai In: Pázmány Law Working Papers 2014/16. szám

³² http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/action_plan/com_2016_148_en.pdf

³³ „rebooted”

tranzakcióként fogják kezelni. Az akcióterv szerint a tagállamok az áfa mértékeket is szabadabban alkalmazhatnák.

Összegzésképp jó megoldásnak tűnne egy bizonyos kört érintő áfa-csökkentés, miközben a fordított adózást több iparágra is ki kell terjeszteni. Fordított adózásnál nem fordulhatna elő, hogy az áfa megfizetése nélkül történjen levonás és ezáltal a visszaigénylési jog megnyíltakor az adózó számára kifizetés. A fordított adózás esetén nem az eladó, hanem a vevő köteles a kapott számla alapján az áfát bevallani. Az eladó tehát áfa felszámítása nélkül számláz, miközben van levonási joga.

Mivel az áfa célja a végső fogyasztó megadóztatása, ezért a vevő csak akkor köteles kifizetni az áfát, ha végső fogyasztónak minősül. A fordított adózás természetesen nagy terhet ró az adózókra, a költségvetés számára azonban pozitívan hatna, mivel az áfa-csalókat visszaszorítja, a kisvállalkozásoknak várniuk kell pénzükre visszaigénylő pozícióban, mely pénzt végső soron az állam használhatja (legalábbis egy rövid ideig).

Jól látható tehát, hogy a fordított adózás nem ördögtől való, közösségi és harmadik államok közötti ügyletek során bevált módon alkalmazták már korábban is és alkalmazza maga az Európai Unió is évtizedek óta, de a belföldi ügyletekre történő kiterjesztését kifejezetten nem támogatja. A fordított adózásnak az alkalmazása akkor lehet tehát jó megoldás, ha máshogyan nem lehetne visszaszorítani az adócsalást. Márpedig jelenleg nagyon úgy tűnik, hogy nem lehet a csalásokat visszaszorítani, noha a magyar politika és szakpolitika mindent megtesz, az adóhivatalt erősítette, kezébe adott új típusú ellenőrzési metódusokat, de a csalók mindig egy körrel előrébb járnak, az EUB sem a az adóhatóságok mellett áll, az Európai Uniónak pedig nem célja a fordított adózás bevezetése, hanem a legújabb akcióterve szerint is inkább az áfa rendszer megerősítése lenne, melyre kizárólag tervek vannak, konkrét, hosszú távú megoldás jelenleg még nincs.