



Pázmány Law Working Papers
2014/16

Sólyom Borbála

**A határon átnyúló hiányzó
kereskedős áfa csalás fajtái és az
Európai Bíróságnak a csalási
formákra adott válaszai**

Pázmány Péter Katolikus Egyetem
Pázmány Péter Catholic University Budapest
<http://www.plwp.jak.ppke.hu/>

Sólyom Borbála:

A határon átnyúló hiányzó kereskedős áfa család fajtái és az Európai Bíróságnak a családi formákra adott válaszai¹

Bevezetés

Az Európai Unió költségvetési rendszerének sajátossága az, hogy a közös költségvetés bevételei nem csupán adókból táplálkoznak, így nincs uniformizált adórendszer. Az adópolitika ezért a szuverenitás elve alapján alapvetően az egyes uniós országok nemzeti hatáskörébe tartozik. Mégis, mivel az EU közös költségvetésébe fizetendő teljes összegnek a tagállamok általános forgalmi adóból származó bevételei alapján kiszámított pénzügyi hozzájárulás is részét képezi, az általános forgalmi adó területén erőteljes törekvés mutatkozott a jogharmonizációra. Így lehet az, hogy ellentétben a többi adónemmel, ezen a területen már régóta irányelvi szabályozás² adja a közösségi áfa rendszer alapjait.

Több évtizedes bevezetése óta az adónem fokozatosan növekvő jelentőségre tett szert, 2009-ben az Európai Unió tagállamainak áfa bevételei körülbelül 784 milliárd EUR-t – a tagállami adóbevételek 21 %-át – tettek ki³. Időközben bebizonyosodott azonban az is, hogy a jelenleg hatályos, uniós áfa-koncepció elérte korlátait, a rendszer a gazdasági, technikai fejlődés nyomán mind sebezhetőbbé válik az adócsalás és az adóelkerülés tekintetében. Minden olyan struktúra ugyanis, amelynél az egyik tagállamban kell megfizetni egy tranzakció után az adót, míg az ügylethez kapcsolódó költségeket terhelő adót egy másik tagállamban igényelhetik vissza, eleve magában hordozhatja az adó-visszaélés lehetőségét.

Az Európai Bizottság (a továbbiakban: Bizottság) már a 90-es évek végétől igyekezett több olyan megoldást kidolgozni, ami az áfacsalás elleni fellépést segíthetné az Európai Unióban. A javaslatok egyes elemei közül ugyan több megvalósult, a rendszer koncepcionális átalakítására azonban mindeztidáig nem került sor. A probléma súlyát érzékelve 2010. év végén azonban a Bizottság is széles körű – mind a gazdasági élet, mind a közszféra szereplőit érintő – konzultációt indított az áfa rendszer jövőjéről szóló zöld könyvével, az áfa rendszer átalakítását, fejlesztési lehetőségeit illetően⁴. A struktúra átdolgozásához kapcsolódóan a szakmai viták és jogalkotói egyeztetések jelenleg is zajlanak.

Miközben tehát az Európai Unió egyre több tagállammal bővült, a területén kialakult adó-visszaélési sémák is egyre kiterjedtebb formát öltöttek, a technikai fejlődés nyomán egyre bonyolultabbá váltak. A Közösségen belüli áfa család napjainkra pedig már jelentős méreteket öltött.

¹A tanulmány a Pázmány Péter Katolikus Egyetem TÁMOP-4.2.1.B-11/2/KMR-2011-0002. sz. projektje (A tudományos kutatások kibontakoztatása a PPKE-n) keretében jelent meg

²A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: áfa irányelv)

³A társadalombiztosítási járulékokkal együtt, adózási trendek az Európai Unióban (Taxation trends in the European Union). 2011. A. melléklet. 8. táblázat

⁴Zöld Könyv, A héa jövőjéről, Úton egy egyszerűbb, szilárdabb és hatékony héarendszer felé. COM (2010) 695 végleges (a továbbiakban: Zöld Könyv az áfa rendszer jövőjéről)

Az áfa adóterületen jellemzően előforduló csalási trendek nagy száma mindenképp az adónem sajátos, közvetett jellegének köszönhető. Az általános forgalmi adó legfontosabb jellemzője ugyanis az, hogy minden vállalkozás az általa létrehozott, új érték után adózik. Hozzáadott értéknek nevezzük azt az értéktöbbletet, melyet az egyes termelési, szolgáltatási fázisokban a gazdálkodók a megelőző fázisból vett termékhez hozzáadnak. A hozzáadott érték adózása az úgynevezett „nettó elszámolás” elve által valósul meg. Ennek értelmében az általános szabályok szerint adózó vállalkozás az általa felszámított – fizetendő – adóból levonhatja a rá áthárított, költségeit terhelő – levonható – adót, s így csak a különbözetet számolja el – fizeti be, vagy igényli vissza – az adóhatósággal. Ezért az adólevonás rendszere biztosítja, hogy a vállalkozások tényleges adókötelezettsége az általuk hozzáadott érték arányában alakuljon.

A határon átnyúló, közösségi tranzakciók esetében az adócsalás kialakulását segíti elő továbbá az a tény, hogy míg a közösségi értékesítéshez kapcsolódó – belföldi beszerzéseket terhelő – áfa levonása az egyik (az eladó székhelye szerinti) tagállamban történik, addig az értékesítés után az adó megfizetése már a másik (a vevő székhelye szerinti) tagállam joghatósága alá tartozik.

Szintén az adó-visszaélési konstrukciók kialakulását segíti az áfa rendszer azon szabálya, mely a Közösségen belüli termékértékesítések adómentességéhez, mint 0%-os áfa kulcsú tranzakciókhoz, az értékesítéshez kapcsolódó beszerzéseket terhelő áfára vonatkozó adólevonási jogot kapcsol. Így a határon átnyúló konstrukciókban a csaló társaságoknak nem kell megelőlegezniük az áfát, vagyis költségeik minimálisra csökkenthetők.

1. Az adócsalás fajtái az áfa területen

Jelenleg a jogirodalomban az adócsalás fogalmának nincsen egy pontos, egyetemesen elfogadott definíciója, még kevésbé létezik az áfa adócsalási típusoknak egy széles körben elfogadott felosztása. Az Európai Bíróság joggyakorlatára támaszkodva, illetve figyelembe véve a témában született szakmai és tudományos munkákat mégis elvégezhető a fogalmak bizonyos fokú meghatározása, illetve tipizálásuk.

Adócsalásról a kialakult gyakorlat alapján akkor beszélhetünk, ha valamely gazdasági szereplő nem vállalja be, vagy nem fizeti meg a költségvetésnek az általa egyebekben fizetendő adót, illetve eltitkolja az adókötelezettségét, vagy olyan jogellenes, mesterséges adózási konstrukciókat alakít ki, melyek célja, hogy megakadályozzák a hatóságokat abban, hogy adófizetési kötelezettségükre fény derüljön, például a hivatalos dokumentumok meghamisítása révén.⁵ Adócsalásról beszélhetünk továbbá akkor is, ha egy

⁵Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on the Concept of Abuse in European Law, Based on the Judgments of the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law – November 2007. *European Taxation*, Volume 48. 1 January 2008. No. 1. p.33.

társaság valamely jogellenes, illetve valótlan cselekményhez kapcsolódóan adólevonási jogát jogellenesen gyakorolja.

Az egyes csalási sémák tárgyalásakor mindenekelőtt szükséges elhatárolnunk az adó-visszaélési konstrukciókat az adóalanyok nem szándékolt mulasztásaitól. Ide sorolhatjuk például a bevallások határidőn túli benyújtását, vagy a benyújtás véltlen elmaradását, a bevallásokban tett, véltlen hibákat, vagy a számlák formai hibáit – csupán név-, számléírást – jelentő és nem az adóalapot és az adó összegét érintő, véltlen elírásokat. Ezekben az esetekben természetesen a jogalkotók is lehetőséget adnak a korrekcióra, a bevallások önellenőrzés keretében történő módosítása, a mulasztás igazolási kérelemmel történő kimentése, vagy a számlák módosítására révén.

Az adócsalás tekintetében elhatárolást kell tennünk továbbá a mind a határon átnyúló, mind a belföldi kereskedelemben előforduló, normál, *általános adócsalási*, valamint a kifejezetten a határon átnyúló kereskedelmet érintő *hiányzó kereskedős csalási* konstrukciók között.

Jelen tanulmány célja csupán a határon átnyúló csalási formák, így különösen a hiányzó kereskedős csalási konstrukciók és az – általános csalási konstrukciók közé sorolható – Közösségen belüli és határon átnyúló termékértékesítésekhez kapcsolódó adócsalások részletes bemutatása. A tanulmány az egyes csalási formák kapcsán ismertetni kívánja az Európai Bíróság joggyakorlatában kialakított egyes vonatkozó jogeseteket is.

1. A hiányzó kereskedős áfa csalás

A hiányzó kereskedős áfa csalási konstrukciók az uniós áfa rendszerrel majdnem egyidős múltra tekintenek vissza. Kialakulásuk már az 1970-es évekhez, a Benelux unió létrejöttéhez köthető. Az Európai Unió és a közös piac bővítésével, valamint a technikai fejlődéssel párhuzamosan azonban a csalási konstrukciók is egyre inkább fejlődtek, bonyolultabbá váltak. Napjainkban pedig az Európai Unión kívüli, harmadik országokban honos társaságok részvételével már egyre jellemzőbb a nemzetközi kiterjedésük.

A hiányzó kereskedős csalási sémák elődjeként meg kell megemlítenünk az olyan mesterséges, láncolatos, pusztán egy tagállamon belül kialakult adócsalási sémákat, melyek az úgynevezett fantom társaságok közbeiktatásával alakultak ki. Fantom cég alatt az olyan vállalkozások érthetők, akik az adófizetési kötelezettség keletkezésekor, vagy az adóellenőrzés során eltűnnek⁶ Franciaországban például

⁶Christian Amand and Frederik De Ric: Intra-Community VAT Carousels. *International VAT Monitor*, January/February 2005.

már az áfa rendszer bevezetésével szinte egy időben, 1954-ben megjelent ez a csalási típus. Akkoriban a fémhulladék szektorban gyűjtöttek különböző társaságok, vagy magánszemélyek fémeszközöket, melyeket aztán olyan áfa felszámításával adtak a fémgyártó (acélgyártó) társaságoknak tovább, amit a költségvetésbe nem fizettek be. Az ügyletekhez kapcsolódó számlákat jellemzően hajléktalanok állították ki, akikről röviddel azután, hogy a hatóságok a csalási mechanizmust feltárták, kiderült, hogy már elhaláloztak. A francia hatóságok úgy igyekeztek az új csalási formát megelőzni, hogy a fémhulladék értékesítést kivették az áfa törvény hatálya alól.

Az ingatlanszektor szintén már az áfa rendszer kialakulását követő legkorábbi időktől kezdődően fogékony volt a különféle csalási mechanizmusokra. Franciaországban például jellemző volt, hogy az egyes kisebb építőipari cégek csődbe mentek – habár természetesen nem valamennyien az adófizetési kötelezettség kikerülésének szándékával – és fizetéseiket még mielőtt a gazdasági tevékenységük után fizetendő az áfát befizették volna a költségvetésbe. A francia hatóságok válasza erre a konstrukcióra a fordított adózás (amikor az áfa megfizetésére az eladó helyett a vevő adóalany kötelezett) bevezetése volt.⁷

A hiányzó kereskedős áfa csalás jellemzően azokra a termékekre, illetve szolgáltatásokra terjed ki, melyek nagyobb értékűek, ugyanakkor viszonylag könnyen, nagyobb tömegben mozgathatók, vagyis könnyen értékesíthetők egyik országból a másikba. Ilyen terméknek minősülnek különösen a mikrochipek, mobiltelefonok, a telekommunikációs szolgáltatások, játékkonzolok, tabletek, laptopok, gabonafélék, ipari felhasználású magtermények ideértve az olajos magvakat és a cukorrépat is, valamint a nyers és félkész fémtermékek, ideértve a nemesfémeket is.⁸

Az adó-visszaélési forma azonban – az egyes szektorokat érintő, csalás ellenes jogszabály módosítások bevezetése esetén – könnyedén áttérjed további területekre is, így például egyes tagállamok tapasztalatai szerint a villanykörték, gépjárművek, vagy a földmunkagépek területére.⁹ A hiányzó kereskedős csalási konstrukciók eredetileg csupán a termékértékesítések körét érintették, a legutóbbi időkben azonban már a szolgáltatások területére is áttérjedtek.

Ennek első példája a *széndioxid kvótákkal történő kereskedelem* volt, mely az áfa direktíva 2. cikk 1.c. pontja értelmében szolgáltatásnyújtásnak minősül. A széndioxid kvóták kereskedelmére az Európai Parlament és a Tanács 2003/87. számú irányelvének¹⁰ 12. cikke értelmében az Európai Unióban tagállami rendszereket kellett kialakítani. Emellett 2005. januárban létrejött az európai üvegházhatású gázokra vonatkozó, uniós szintű Kvóta Kereskedelmi Rendszer (EU ETS), mely az egyes országok közötti

⁷Maurice Lauré: *Science Fiscale*. PUF, 1993. pp. 239-240. és Maurice Lauré: *Au secours de la TVA*. PUF, 1957. pp. 108-109.

⁸Council document, Brussels, 11 July 2013, 2009/0139 (CNS), FISC 133.

⁹Richard T. Ainsworth: *VAT Fraud and Technological Solutions*. *Tax analysts*, 2011. p.2.

¹⁰Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community

legforgalmasabb kereskedelmi rendszer lett a világon. Tekintettel arra, hogy a hivatkozott rendszerekben a széndioxid kvóták csupán elektronikus úton léteztek, a teljes kereskedelmi folyamatot végre lehetett hajtani nagy tömegben akár percek alatt is, mindössze egyetlen számítógép segítségével. Mindez a csaló társaságok számára rendkívül attraktívvá tette ezt a kereskedelmi területet.¹¹ A szolgáltatásnyújtás területén a széndioxid kvótákkal történő adó-visszaéléseket a családi sémának később a gáz és elektromos áram szektorokra történő kiterjedése követte. A széndioxid kvótákhoz kapcsolódó csalást az Európai Tanács 2010-ben elfogadott, opcionális fordított adózásra vonatkozó irányelve¹² lényegében visszaszorította, legalábbis azokban a tagállamokban, amelyek a fordított adózást erre a szektorra vonatkozóan is bevezették.

Ezt követően azonban a családi mechanizmus története még nem ért véget. Egyes szerzők szerint a hiányzó kereskedős család máris elkezdett áttérjedni az internet alapú úgynevezett VOIP (voice over internet protocol), vagyis az internetes-telefon szolgáltatásokra.¹³ Ilyen jellegű szolgáltatásokat nyújtanak például a Skype vagy a VOIP Innovations társaságok. A szerző nézete szerint a VOIP piacot az teszi a körbeszámlázásos családi konstrukció iránt különösen fogékonyvá, hogy a szektor nem munkaigényes, – eltekintve az egyes adó-vevő berendezések gyártásától – lényegében csupán a telefonálási egységek megvásárlására terjed ki. A piac jellemzője továbbá, hogy a telefonálási egységeket igen olcsón lehet megvásárolni, melyeket aztán kissé drágábban lehet továbbértékesíteni. Meg kell jegyezni ugyanakkor, hogy maga a szerző is rámutat tanulmányában arra, hogy a területet érintő esetleges családi trendekre, annak volumenére vonatkozóan pontos kimutatások a tanulmány keltéig még nem születtek.

Mindezek alapján, leszögezhetjük, hogy ugyan a hiányzó kereskedős családi folyamatot az Európai Bizottságnak a fentiekben említett opcionális, fordított adózási sémával, az irányelvben meghatározott termékek tekintetében vélhetően sikerül majd némileg visszaszorítania. Mégis elgondolkoztató az, hogy a technika fejlődésével a családi mód mennyire lesz a későbbiekben megállítható, illetve milyen eszközökkel lehet majd az új családi trendeket minél hatékonyabban feltárni. Ez ugyanakkor azt is jelenti, hogy a Bizottságnak és az egyes tagállami hatóságoknak is egyre nagyobb figyelmet kell fordítaniuk a legújabb technikai vívmányok használatára mind rövidtávon, az adóbeszedési eszközök és az ellenőrzések hatékonyságának javításakor, mind pedig hosszabb távon, az áfa rendszer teljes körű átalakításakor.

¹¹Richard T. Ainsworth: CO2 MTIC fraud – technologically exploiting the EU VAT (again). Boston University - School of Law. *Tax Notes International*, 357. 7 January 2010. p. 3-4.

¹²A TANÁCS 2010/23/EU irányelve (2010. március 16.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek a fordított adózási mechanizmus bizonyos csalásra alkalmas szolgáltatásokra vonatkozó választható és ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosításáról

¹³Richard T. Ainsworth: MTIC (VAT FRAUD) in VoIP – Market size: \$3.3. *Boston University School of Law Working Paper No. 10-03*, 8 February 8 2010.

A hiányzó kereskedős áfa csalásokhoz kapcsolódó tapasztalatok azt mutatják, hogy a csalási forma igen gyakran más jogellenes cselekményekkel, bűncselekményekkel is összefonódik, mint például az illegális foglalkoztatás, vagy a pénzmosás. Olyan eset is előfordult, amikor a termékek és a pénz legalizálása együttesen történt meg a csalási konstrukcióban. Az illegális forrásból származó pénzből vásárolt termékeket ugyanis jogellenesen hozták be a Közösség területére hamis beszerzési számlákkal, az eladást követően azonban mind a termék, mind a pénz legalizálása megtörtént.¹⁴

A „beszerzési típusú” csalás

A hiányzó kereskedős csalás esetében is többféle konstrukcióról beszélhetünk.

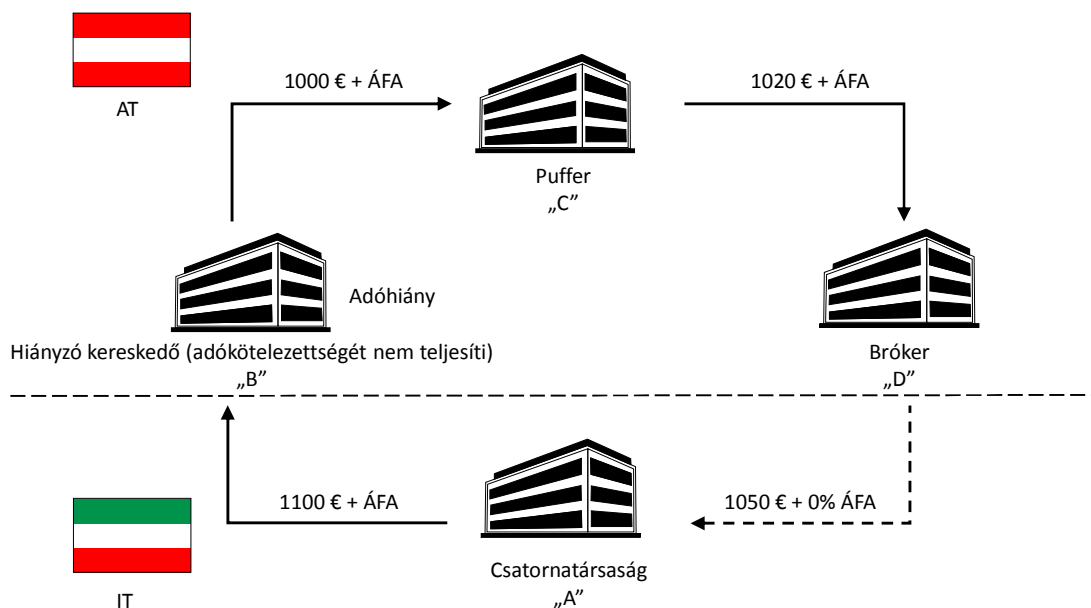
Leggyakrabban előforduló formája az úgynevezett „beszerzési típusú” csalás. Ennél a csalási formánál az egyik tagállamban bejegyzett társaság (az úgynevezett *csatorna cég* – „A”) egy Közösségen belüli adómentes értékesítést végez a másik tagállamban bejegyzett *hiányzó vállalkozás* („B”) részére. A tranzakció után az értékesítő („A”) cég természetesen visszaigényli a beszerzéseit terhelő, előzetesen felszámított áfát. Ezt követően a termékeket a beszerző, csaló cég („B”) a saját tagállamában értékesíti egy másik társaságnak (*puffer* – „C”). A hiányzó kereskedő („B”) a tagállamában felszámítja az áfát az értékesítése után a puffernek, a vételárban megfizetett áfát azonban már nem fizeti be a költségvetésbe, hanem eltűnik. A puffer ezt követően visszaigényli a beszerzéseit terhelő áfát, majd tovább értékesíti az árut a hazai piacon egy másik társaságnak, a *brókernek* („D”) és a bróker általa részére megfizetett áfát befizeti a költségvetésbe. A sor végén a bróker szintén levonásba helyezi a beszerzéseit terhelő adót, majd a termékeket eladja a belföldi piacon áfa felszámításával.¹⁵

Mindezek alapján a költségvetés bevételekiesése megegyezik azon felszámított áfa összegével, melyet a puffer („C”) társaság a hiányzó kereskedőnek kifizetett, és amit a hiányzó kereskedő aztán nem fizet be a költségvetésbe.

¹⁴A. Argonowitz, D.C.G. Laagland, G. Paulides: VAT tax fraud in the European Union. Studies of Crime and Justice, a series from the Dutch Research and Documentation Centre (WODC- Dutch Ministry of Justice). *Kugler Publications*, 1996. p.50-51.

¹⁵COM (2004) 260 final. Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud, p.6.

A konstrukciót az alábbi ábra szemlélteti:



Amint az az ábrán is látható, a csalási láncolatból a legtöbb haszonra a hiányzó kereskedő tesz szert. Tekintettel azonban arra, hogy a hiányzó kereskedő a termékeket a közösségi beszerzés adómentessége és a jogellenesen realizált profit következtében jóval az egyébként szokásos piaci ár alatti árszinten tudja értékesíteni, ezért a láncolatban több szereplő is – ha nem is mind jogellenesen, de – haszonra tud szert tenni. Ez eredményezi egyebekben a konstrukció gazdasági versenytorzító hatását is.

A hiányzó kereskedők jellemzői, hogy általában csak névleg működő postafiókcégek, melyeket névleges vezetők irányítanak. Ezek a jellemzően rövid, – mindössze pár hetes, vagy maximum pár hónapos élettartamú társaságok – valótlán (fiktív) ügyleteket hajtanak végre és olyan vezetők irányítják a háttérből őket, akik, ha szükséges a cég működési helyét külföldre, illetve adóparadicsomokba helyezik át, és a bűnügyi tevékenységüket onnan folytatják.

A láncban különös jelentősége van, a közbenső szereplőként megjelenő közvetítő társaságoknak (pufferek), a fuvarozó cégeknek, raktáraknak, és jogi társaságoknak.

A puffer cégekről elmondható, hogy általában jogkövető vállalkozások, akik bár valódi gazdasági tevékenységet végeznek mégis a csalási láncolat részesévé válnak.¹⁶

¹⁶Fabrizio Borselli: Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. *International VAT Monitor*, No.5. September/October 2008.

Megjegyzést érdemel, hogy a konstrukció a szolgáltatások Közösségen belüli igénybevétele esetén is tökéletesen működik. Az adóalanyok közötti szolgáltatásnyújtás ugyanis főszabály szerint a korábbiakban már említett, fordított adózás szabályai szerint adózik, vagyis az adót a megrendelő (vevő) fizeti be és egyben vonja le, mint a beszerzéseit terhelő áfát. Ezért a szolgáltatást ismét áfa mentesen lehet beszerezni. Tehát a csalási metódus a fenti ábra szerint tud működni, azzal az eltéréssel, hogy a beszerzőnek a termékértékesítéshez kapcsolódó fuvarozási, biztosítási és árutovábbítási dokumentumról nem kell gondoskodnia.

A hiányzó kereskedős csalási mechanizmus másik legjellemzőbb válfaja az ú.n. „körbeszámlázásos csalás”. Ez a csalási konstrukció a beszerzési típusú csalástól csupán annyiban különbözik, hogy a láncolat végén szereplő bróker („D”) a termékeit nem a hazai piacon értékesít, hanem egy Közösségen belüli termékértékesítést hajt végre a kiinduló csatorna cég („A”) felé, s ezzel a kör bezárul (melyet a fenti, a hiányzó kereskedős csalásra vonatkozó ábrán a szaggatott vonal jelöl). Ennél a megoldásnál ugyanaz az áru már akár többször is megfordulhat az országok közötti láncolatban. Valamennyi hiányzó kereskedős konstrukciónál jellemző továbbá, hogy a haszonhúzó hiányzó kereskedő és a bróker közé egy, vagy akár több, jogszerűen működő „puffer társaságot” ékelnek be, így nehezítve a csalási láncolatok feltárását.

Emellett mára már egyre gyakoribb az olyan hiányzó kereskedős csalási sémák kialakulása is, amelyhez a Közösségen kívüli export is kapcsolódik. Ebben az esetben valamely tagállamban egy – a fentiekben vázolt – körbeszámlázásos csalási konstrukció működik, amely láncolat végén azonban a bróker társaság adómentes export értékesítést teljesít egy – Közösségen kívüli –harmadik országba, miközben levonja a beszerzéseit terhelő áfát. A csalárd társaságok export értékesítései jellemzően olyan országokba irányulnak, amelyek az importot alacsony adóval terhelik. A harmadik országban honos vállalkozás a termékeket megvásárolja a brókertől, majd ezt követően visszaexportálja őket az Európai Unió valamely tagállamába oly módon, hogy az értékesítés rendeltetési helyeként egy másik uniós országot jelöl meg (melyre az úgynevezett 4200-ás, felfüggesztett vámeljárás lesz irányadó). Ezért az import áfa fizetési kötelezettség – szemben az általános vámeljárásokban alkalmazott szabályokkal, amikor is az adót az importáláskor kell megfizetni – majd csak az értékesítés végső tagállamában lesz esedékes. A szállítmányokat azonban felosztják és tartalmukat különböző országokban honos társaságoknak értékesítik, hogy ezáltal elfedjék az áru valódi eredetét. Majd az egyik társaság megvásárolja valamely

másik tagállamban honos gazdálkodó termékét és továbbértékesíti a láncolatban szereplő első vállalkozásnak, vagyis a kör újra indul.¹⁷

Mára már kialakultak továbbá olyan összetett, igen sok szereplős családi konstrukciók, amelyekben több hiányzó kereskedő szerepel és a bemutatott családi struktúrák többszörös áttételei valósulhatnak meg.

Az Európai Bíróságnak a hiányzó kereskedős, láncolatos áfa családi ügyletekben hozott egyes főbb döntései

Az Európai Bíróságnak a hiányzó kereskedős áfa csalás területén hozott egyik első ítélete a **Garage Molenheide BVBA**¹⁸ ügyben született. A tényállás szerint egy adóalany több gépjármű beszerzése után próbált meg visszaigényelni olyan általános forgalmi adót, amelyet állítása szerint a beszerzésekkor megfizetett. A belga hatóság azonban feltárta, hogy az ügyfél 8 beszállítója nem fizetett az értékesítés után forgalmi adót és bevallást sem adott be. Mindemellett az ügyfél maga sem tudta bizonyítani azt, hogy a társaságok részére megfizette az áfát és az értékesítések ellenértékét, illetve azt sem, hogy a kifizetések készpénzzel, vagy banki átutalással történtek-e. A gépkocsik többségét Belgiumon kívül, a Közösség más országaiba értékesítették és néhányukat Belgiumban egynél többször is beszerzték. A számlákon feltüntetett áfa összege egyik tranzakció esetén sem került megfizetésre a számlát kibocsátó társaság által. Mindezek alapján a konstrukciók a körbeszámlázásos áfa csalás sajátosságaira emlékeztettek¹⁹, ezért a belga hatóság megtagadta a fél áfa visszaigénylési kérelmét és az általa kért áfa összeget nem utalta ki. Az adóalany ezért bírósághoz fordult arra hivatkozva, hogy a belga adóhatóság áfa visszatérítéshez való jogának megtagadásakor, a régi áfa irányelvvel²⁰ ellentétesen járt el. Bár az Európai Bíróság az említett ítéletében több ügyet egyesített, ez volt az egyetlen olyan, melynek tényállása a körbeszámlázásos csalás fogalmára is utalt. A bíróság döntésében rámutatott arra, hogy az adóalanyok áfa visszatérítéshez való joga csupán az áfa rendszer hatálya alá tartozó, jogszerű esetekre irányadó. Az avval ellenkező, az ítélettel érintett ügyhöz hasonló esetekben azonban a tagállamoknak jogában áll a társaságok áfa visszatérítéshez való kérelmét elutasítani.

¹⁷House of Lords European Union Committee 20th Report of Session. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. Report with Evidence. *Published by the Authority of the House of Lords*, 2006–07. Ordered to be printed 8 May 2007 and published 25 May 2007.

¹⁸C-286/94 Garage Molenheide BVBA, C-340/95 Peter Schepens, C-401/95 Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) and C-47/96 Sanders BVBA v Belgische Staat (a továbbiakban: Molenheide ügy)

¹⁹Molenheide ügy 22. pont

²⁰A Tanács 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelve a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról - közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás (a továbbiakban: régi áfa irányelv)

Az adólevonási jog megtagadása kapcsán azonban az adóhatóságoknak az arányosság követelményét is szem előtt kell tartaniuk annak érdekében, hogy a tagállami jogszabályok által megjelölt célt, a közösségi célokat és alapelveket legkevésbé sértő módon tudják elérni. Az áfa irányelv további alapelve ugyanis az is, hogy az áfa visszatérítésnek késedelem nélkül kell megtörténnie.

A témakör további, kulcsfontosságú döntését az Európai Bíróság az *Optigen* jogesetben²¹hozta meg. Az ügy tényállása szerint az Optigen és a Fulcrum társaságok olyan mikrochipek kereskedelmével foglalkozó cégek voltak, amelyek termékeket Angliában honos vállalkozásoktól szereztek be, és más tagállamokban honos vevők részére értékesítettek. A Bond House vállalkozás szintén belföldről szerzett be és a Közösségen belülre értékesített számítógép-alkatrészeket és mikroprocesszorokat. Az ügy további különös jelentőségét azonban az adta, hogy mind az Optigen és a Fulcrum, mind a Bond House több olyan, körhinta jellegű adókijátszást megvalósító ügylet vétlen résztvevőjévé váltak, amelyekről – az angol adóhatóság megállapításai szerint – nem tudtak és nem is tudhattak. Emellett nem is volt kapcsolatuk sem a csalási láncolatban adófizetési kötelezettségeit nem teljesítő, hiányzó kereskedővel, sem a hamis áfa adószámot használó, azaz nem a saját nevében eljáró, csalárd kereskedővel. Valamennyi tényállás tekintetében megállapítható volt továbbá az, hogy azok az esetek, amelyekben az angol adóhatóság úgy ítélte meg, hogy gazdasági esemény nem jött létre, nem különböztek a vállalkozások által végzett azon más ügyletektől, amelyek gazdasági tartalmát nem kifogásolta.

Az angol hatóság ugyanakkor elutasította a társaságok részéről benyújtott áfa bevallásokat azzal az indokolással, hogy az érintett beszerzések és értékesítések nem rendelkeztek gazdasági tartalommal. Érvelése szerint az értékesítések, mint körhintacsálás keretében megvalósult ügyletek nem minősültek gazdasági tevékenységnek, így azokat nem lehetett az áfa irányelv hatálya alá sorolni. Mindezek alapján az angol hatóság arra következtetésre jutott, hogy a társaságok által a beszállítóik részére - a beszerzésekhez kapcsolódóan - megfizetett áfa összegek nem minősültek áfa-kifizetésnek, ezért a Közösségen belüli adómentes termékértékesítésekhez kapcsolódóan visszaigényelt áfa összegek visszatérítésére a cégek nem jogosultak.

Ebben az ügyben az Európai Bíróság ítéletének központi elemét az áfa rendszer fogalmainak objektív jellegének hangsúlyozása adta. Döntése elején rögtön leszögezte azt, hogy az áfa irányelv az adóköteles tevékenységek körét kiterjesztően értelmezi és egyben az adóköteles tevékenységek egységes

²¹C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz. egyesített ügyek Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd és Bond House Systems Ltd kontra Commissioners of Customs & Excise

meghatározásán alapuló rendszerét állítja föl.²² Rámutatott továbbá arra, hogy az adóalany pusztán akkor jár el ilyen minőségében, ha az ügyleteket adóköteles tevékenysége keretében végzi.²³ E két fogalom értelmezéséből álláspontja szerint kikövetkeztethető, hogy az adóköteles tevékenységekhez kapcsolódó, a hatodik irányelvben foglalt fogalmak mindegyike objektív jellegű, vagyis az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó.

A jogbiztonság és az áfa rendszer könnyebb alkalmazásához kapcsolódó elvekkel ugyanis ellentétes lenne az, ha a hatóságoknak olyan kötelezettsége lenne, ami – különös tekintettel az adóalany szándékára – annak megállapítására irányul, hogy valamely ügylet az adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek minősül-e. Hasonlóan ellentétes lenne az áfa rendszer alapelveivel, ha a tagállami hatóságoknak eljárásuk során figyelembe kellene vennie az ellenőrzéssel érintett adóalanyon kívüli, ugyanazon értékesítési láncban részt vevő más kereskedő szándékát és/vagy a lánc részét képező, az említett adóalany által végzett ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet csalárd jellegét, amelyről a vizsgálattal érintett adóalany nem tudott és nem tudhatott.

A bíróság nézete szerint ugyanis valamely áfa értékesítési láncban szereplő minden egyes ügyletet önállóan kell vizsgálni, és a korábbi vagy későbbi események nem változtatnak az értékesítési lánc részét képező tranzakció jellegén. Másfelől rámutatott arra is, hogy a bíróság ítélkezési gyakorlata alapján az adósemlegesség elvével ellentétes a jogszerű és jogellenes tevékenységek általános megkülönböztetése. Ilyen kivétel ugyanis csupán olyan sajátos esetekben érvényesülhet, ahol a jogszerű és jogellenes gazdasági ágazat között mindennemű gazdasági verseny kizárt az egyes áruk vagy szolgáltatások különös jellegzetessége folytán (mint például az illegális jellegüknel fogva a piaci versenyből eleve kizárt drog termékek kapcsán).

Az Európai Bíróság ezért arra az álláspontra helyezkedett, hogy a tényálláshoz hasonló ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg áfa csalást, adóalanyként eljáró személy által végzett termékértékesítésnek és gazdasági tevékenységnek minősülnek. Ezek a tranzakciók ugyanis teljesítik az áfa irányelv fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételeket, függetlenül az értékesítési láncban érintett más kereskedő szándékától, és/vagy a lánc részét képező, korábbi, vagy későbbi másik ügylet esetleges csalárd jellegétől, amelyről az alapügylet adóalánya nem tudott és nem tudhatott. Vagyis egy adott ügyletet teljesítő adóalany adólevonási jogát nem lehet megtagadni pusztán azon az alapon, hogy az értékesítési láncolat valamely további pontján egy kereskedő csalárd módon járt el, ha erről az adólevonási jogot gyakorló társaság nem tudott és

²²A C-305/01. sz. MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet 38. pontja.

²³A C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet 17. pontja és a C-77/01. sz. EDM-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet 66. pontja.

nem is tudhatott. Az a kérdés ugyanis, hogy az érintett termékeknek a láncban korábbi, vagy későbbi értékesítését terhelő áfát megfizették-e, vagy sem, nem befolyásolja az adólevonásához való jogot. Az áfa tehát minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre külön alkalmazandó az adott tranzakció tekintetében közvetlenül viselt adó levonását követően.

A fenti ítélet kapcsán megjegyzést érdemel, hogy a bíróság érvelésében némi ellentmondást is felfedezhetünk. Míg ugyanis a bíróság hangsúlyozta, hogy a hatósági vizsgálatokban nem elvárható az, hogy a hivatalok a körbeszámlázásos csalási láncolatok feltárásakor akár a termékértékesítést közvetlenül végző, akár a láncolatban előrébb, vagy hátrább lévő adóalanyok szándékát vizsgálják a tranzakciók során, utalt arra is, hogy mindez csupán olyan termékértékesítést végző adóalanyok tekintetében irányadó, akik nem tudták és nem is tudhatták, hogy csalási láncolatban vesznek részt. Annak kiderítése azonban, hogy valaki nem tudta vagy nem tudhatta, hogy milyen gazdasági esemény részét képezi, már adott esetben nem jelent mást, mint az érintett gazdasági szereplő szubjektív tudatállapotának, vagy más néven szándékának feltárását. Mindez igaz lehet még abban az esetben is, ha a bíróság által hangsúlyozott objektív elemek mentén történik a szubjektív tudatállapot feltárása. Ezen az okfejtés mentén azonban már az áfa rendszer elemeinek teljes körű objektivitása is megkérdőjelezhető.

A körbeszámlázásos csálások esetkörét, illetve ahhoz kapcsolódóan az adóhatóságok megállapításait illetően a bíróság további részletszabályokat dolgozott ki a **Federation** jogesetben.²⁴ Ebben az ítéletében a bíróság ugyanis már elsősorban az angol jogalkotó által bevezetett, az adófizetési kötelezettséget érintő egyetemleges felelősségi szabály – a régi áfa irányelv 21. cikk (3) bekezdés, illetve az új áfa irányelv 205. cikk – rendelkezéseinek elemzésére fókuszált. Angliában ugyanis ekkoriban került bevezetésre az az egyetemleges felelősségi koncepció, amely kifejezetten a hiányzó kereskedős és azon belül is annak a körbeszámlázásos és beszerzési típusú áfa csalási konstrukcióit célozta. A rendelkezés értelmében minden olyan vállalkozás egyetemleges felelősséggel tartozhatott – valamely más olyan társasággal együtt, aki az áfa megfizetésére maga is kötelezett volt – az adó megfizetéséért, aki egy adott ügylet végrehajtásakor tudta, vagy tudhatta, hogy az áfa megfizetésére nem kerül sor az adott értékesítési láncolatban. A konstrukció alapján az angol adóhatóság megállapította a Federation

²⁴C-384/04. sz. ügy Commissioners of Customs & Excise és Attorney General kontra Federation of Technological Industries és társai

cég adófizetési kötelezettségét, aki azonban arra hivatkozott, hogy az Angliában bevezetett jogszabály az áfa irányelv szabályaival ellentétes.

Az Európai Bíróság először is leszögezte, hogy az angol jogalkotó által kialakított egyetemleges felelősségi szabály olyan megoldásnak tekinthető, ami nem az adó beszedésére, hanem az adófizetésre kötelezhető személy meghatározására irányul és ezért az áfa irányelv hatálya alá tartozik. (Az adóbeszedésre vonatkozó rendelkezések ugyanis a tagállami szuverenitás elve alapján jellemzően az egyes országok adóeljárásai törvényeiben kerültek kialakításra.)

Rámutatott emellett arra, hogy a régi áfa irányelv 21. cikk (3) bekezdése – mely az új áfa irányelv 205. cikkének felel meg – lehetőséget teremt a tagállamoknak arra, hogy előírják az adófizetésére kötelezett személy mellett más személy együttes és egyetemleges felelősségét is az áfa megfizetésére. A szabályozás kapcsán azonban a jogalkotóknak figyelemmel kell lenniük a jogbiztonság, a bizalomvédelem és az arányosság elvére.

Mindazonáltal úgy vélte, hogy egy olyan konstrukció, mint amit az Egyesült Királyság vezetett be, az áfa irányelvvel összeegyeztethető. Az angliai rendszer alapján ugyanis az egyetemleges felelősség alkalmazására csupán akkor kerülhet sor, ha az adóalany a felé történt termékértékesítéskor tudta, vagy tudhatta, hogy a kérdéses értékesítést, vagy valamely azt megelőző, vagy azt követő értékesítést terhelő áfát részben, vagy egészben nem fizetik meg. Emellett a jogszabály egy megdönthető vélelmet állít fel az adóalany tudatállapotát illetően. A társaság ugyanis mentesülhet, ha nem tudta, vagy nem tudhatta, hogy a termék általa fizetendő ára alacsonyabb volt, mint a piacon fizetendő, ésszerűen elvárható legalacsonyabb ár, vagy mint az ugyanezen termék bármely korábbi értékesítésekor fizetett ár.

Kiemelte ugyanakkor azt is, hogy a kérdést előterjesztő nemzeti bíróság feladata annak megítélése, hogy az előtte folyamatban lévő ügyben érintett nemzeti szabályozás tiszteletben tartja-e a közösségi jog általános elveit.

A 2000-es évek elején kibocsátott, a hiányzó kereskedős áfa csalásokat érintő ítéletek sorát végül az *Axel Kittel* egyesített jogeset²⁵ egészítette ki, melyet 2006. júliusban fogadott el az Európai Bíróság.

Az Axel Kittel által képviselt Computime Belgium társaság számítástechnikai alkatrészek nagykereskedelmével foglalkozott, melyeket Belgiumban szerzett be abból a célból, hogy azokat az Európai Unió többi tagállamába, többek között Luxemburgba exportálja. A luxemburgi beszerző cég az alkatrészeket egy szintén Luxemburgban honos, harmadik cégnek adta tovább,

²⁵A bíróság C-439/04 ítélete az Axel Kittel és az État belge között, valamint a C-440/04 számú ítélete az État belge és a Recolta Recycling SPRL közötti egyesített ügyekben.

aki azokat továbbértékesítette Belgiumba, a Computime szállítójának. A Computime beszállítója azonban az áfa fizetési kötelezettségének nem tett eleget, miközben rendszeresen levonta a – beszerzései során – rá áthárított áfa összegeket. A belga hatóságok ezért arra az álláspontra helyezkedtek, hogy a Computime Belgium tudatosan vett részt a körhintacsálási konstrukcióban és a társaságnak az értékesítések után megfizetett áfa levonásához való jogát visszautasították.

Az ítélettel szintén érintett Recolta társaság pedig gépkocsit vásárolt egy magánszemélytől, aki a járműveket az Auto Mail cégtől szerezte be. Rögtön ezután a Recolta vállalat az Auto Mailnek eladta a gépjárműveket abból a célból, hogy azokat az áfa irányelv alapján adómentesen más tagállamokba értékesítsék. A gépjárművek valójában azonban soha nem hagyták el Belgium területét, hanem speciális, adóelkerülési célzatú értékesítési láncolatokban vettek részt. A belga hatóság ezért arra a következtetésre jutott, hogy a magánszemély és az Auto Mail együttműködtek abból a célból, hogy ne kelljen a kiszámlázott áfát megfizetniük. A belga bíróság ezzel szemben úgy határozott, hogy a tényállásban semmi nem engedett arra következtetni, hogy a Recolta társaság vezető tisztségviselői is tudomással bírtak arról, hogy egy kiterjedt adókijátszási konstrukció részesei.

A két eset tényállása a fentiek alapján némiképp eltért egymástól, különös tekintettel arra a körülményre, hogy a társaság vezető tisztségviselői a másik cégek csalárd magatartásról tudtak, illetve tudhattak-e. Az ügyeket mégis a belga hatóságnak az az érvelése kapcsolat össze, miszerint a belga polgári törvénykönyv nem tulajdonít joghatást a jogellenes célra irányuló, illetve jó erkölcsbe, vagy közrendbe ütköző ügyleteknek. Ezért a tranzakciókat semmisnek tekintette. Úgy vélte, hogy termékértékesítés nem valósulhatott meg, mivel a felek egyike jogellenes célból szerződött, amit az sem befolyásolt, hogy a másik fél ezeket a célokat nem ismerte.

A bíróság döntésében először is rámutatott az áfa hatálya alá tartozó gazdasági tevékenység fogalom objektivitására. Ismételten hivatkozott továbbá az Optingen jogesetben már kifejtett álláspontjára, miszerint azok az ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg áfa csalást termékértékesítésnek minősülnek, függetlenül az ügyletet megelőző, vagy azt követő másik tranzakció csalárd jellegétől, amelyről az adóalany nem tudott, és nem is tudhatott.

A fenti érvelést azonban tovább pontosította. Kifejtette ugyanis, hogy, abban az esetben is a fenti megállapításra kell jutni, ha az ügyleteket az eladó – és nem a vevő – által elkövetett adókijátszás keretében teljesítik anélkül, hogy azt az adóalany tudná vagy tudhatná.

A bíróság ezért a fentebb írt tényállások kapcsán ismételten arra a következtetésre jutott, hogy azoknak a kereskedőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg – akár az áfa, akár más adónem tekintetében elkövetett – adókijátszást,

annak kockázata nélkül kell megbízniuk az ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítenék az előzetesen felszámított áfa levonásához való jogukat. Ez utóbbi okfejtés kapcsán kiemelést érdemel, hogy új elemet jelentett a bíróságnak az az érvelése, amely az adókijátszás nyomán már nem csupán az áfa, hanem az egyéb adónemek tekintetében elkövetett adó-visszaélésekre is utalt.

További új elemet jelentett a bíróságnak az a kijelentése, amely szerint, ha a termékértékesítés olyan társaság részére történik, aki nem tudta és nem is tudhatta, hogy a szóban forgó ügylet az eladó által elkövetett adókijátszás részét képezi, az adólevonási jog megtagadásának alapjául nem lehetséges a nemzeti polgári jog semmisségi szabályaira hivatkozni. Az áfa irányelvvel ellentétes ugyanis a nemzeti jognak az a szabálya, ami az adásvételi szerződéshez annak jogellenessége miatt a közérdekbe ütközés okán a semmisség jogkövetkezményét fűzi és ezért a vállalkozás elveszti az általa megfizetett áfa levonásához való jogot. E tekintetben irreleváns az is, hogy a semmisséget az áfa, vagy attól eltérő, más adónem kijátszása okozza.

A bíróság a korábbi döntéseiben foglaltakkal összhangban ismételt kiemelte, hogy az adókijátszás megvalósul ugyanakkor abban az esetben, ha a termékértékesítés, illetve a gazdasági tevékenység fogalmainak alapjául szolgáló objektív feltételek nem teljesülnek. Megvalósul továbbá abban az esetben is, ha az adóalany tudta, vagy tudhatta, hogy beszerzésével az áfa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, függetlenül attól, hogy a termék továbbértékesítéséből nyeresége származik-e, vagy sem.

Az Európai Bíróság végeredményben ismét arra a következtetésre jutott, hogy az egyes nemzeti bíróságok hatáskörébe tartozik annak megállapítása, hogy egy társaság objektív körülmények alapján tudta, vagy tudhatta-e, hogy beszerzésével az áfa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt és ez utóbbi esetben megtagadhatják a cég adólevonási jogát. Ezért azt mondhatjuk, hogy az adóalanyok szubjektív tudatállapota, illetve az alapján az adott ügy objektív körülményei nyertek olyan jelentőséget, amely elsőbbséget élvez még a tagállamok belső polgári joga szerint semmisnek minősített szerződésekkel szemben is.

Az Európai Bíróságnak a Közösségen belüli és annak határain kívüli, adómentes termékértékesítésekhez kapcsolódó adócsalási konstrukciók körében kialakított egyes főbb döntései

Ahhoz, hogy az áfa irányelv fogalmainak objektivitásáról, valamint ehhez kapcsolódóan a társaságok szubjektív tudatállapotának jelentőségéről átfogóbb képet kapjunk ki kell még emelnünk további, a Közösségen belüli 0%-os – adómentes – termékértékesítésekhez, valamint a Közösségen kívüli adómentes termékexporthoz kapcsolódó adócsalási konstrukciók körében hozott európai bírósági ítéleteket.

Ugyan a csalási konstrukció tekintetében az első átfogó jogesetnek az *Albert Collée* ügy²⁶ tekinthető, a termékértékesítések tekintetében mélyrehatóbb, az adóalanyok jóhiszemű eljárására is kiterjedő elemzést az Európai Bíróság az azóta is egyik leggyakrabban hivatkozott *Teleos* ügyben²⁷ adott. (Megjegyzést érdemel, hogy ez az ítélet egyben a hiányzó kereskedős áfa csalások egyik alapvető európai bírósági döntésének is tekinthető, ezért az ügyet a fentebbi pont is tárgyalhatta volna.)

A Teleos társaság mobiltelefonokat értékesített egy spanyol vállalkozás részére. Az adásvételi szerződések értelmében azonban az áruk értékesítési helye Spanyolország és Franciaország volt. A szállítások jellemzően az úgynevezett ex-works (EXW), vagy gyárból klauzula alapján történtek, vagyis a Teleos és társai kizárólag arra kötelezték magukat, hogy a termékeket Angliában a spanyol cég megbízott képviselőjének rendelkezésére bocsátják. Az árut ezt követően a spanyol cég szállította a rendeltetési helyére. A felek közötti megállapodás értelmében a Teleos minden egyes értékesítést követően, pár napon belül megkapta az áruk kiszállítását igazoló, úgynevezett CMR fuvarlevél²⁸ lepecsételt és aláírt eredeti példányát annak igazolásául, hogy a termékek megérkeztek rendeltetési helyükre.

Az angol hatóságok eredetileg elfogadták a Teleos által benyújtott fuvarleveleket a kiszállítások igazolására. A későbbi ellenőrzések során azonban feltárták, hogy a CMR dokumentumok hamisak voltak, ezért a Teleos részére adófizetési kötelezettséget írtak elő. Elismerték azonban azt, hogy a társaság semmilyen módon nem vehetett részt az adókiájtásban, illetve nem is volt oka visszaélésre gyanakodni, tekintettel arra, hogy a spanyol cég maga is bevallotta a termékbeszerzéseket. Emellett a Teleos a vevői és a szállító cég megbízhatósága tekintetében alapos kutatást végzett, így ezeken, valamint a CMR fuvarleveleken kívül más módon már nem tudott volna megbizonyosodni az ügyletek valóságáról.

Az Európai Bíróság ebben az ügyben kifejezetten a Közösségen belüli termékbeszerzés és a Közösségen belüli termékértékesítés megvalósulásának feltételeit vizsgálta. E tekintetben rámutatott arra, hogy az áfa irányelv értelmében a Közösségen belüli termékbeszerzés két feltételhez köthető. Egyrészt ahhoz, hogy a termék felett a vevő tulajdonjogot szerezzen, másrészt pedig ahhoz, hogy a terméket a vevő részére feladják vagy elszállítsák valamely másik tagállamba. Tekintettel arra, hogy a vizsgált ügyben a tulajdonjog átszállását a bíróság nem ítélte kétségesnek, csupán a feladás, illetve szállítás fogalmi tekintetében adott további pontosítást. Így kifejtette, hogy a Közösségen belüli termékértékesítést, vagy beszerzést olyan objektív szempontok alapján kell minősíteni, mint például a termékeknek az egyik tagállamból a másikba való tényleges mozgatása. A Közösségen belüli termékértékesítés és a Közösségen belüli termékbeszerzés kifejezések ugyanis objektív jellegűek, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandók.

²⁶C-146/05. sz. ügy *Albert Collée* kontra Finanzamt Limburg an der Lahn

²⁷C-409/04. sz. ügy *A Teleos plc és társai* kérelme alapján *The Queen* kontra *Commissioners of Customs & Excise*

²⁸A CMR fuvarlevelek szabályait a „Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről” szóló, Genfben, az 1956. évi május hó 19. napján kelt Egyezmény kihirdetéséről szóló 1971. évi 3. törvényerejű rendelet tartalmazza

Vagyis helytelen a Teleos társaságnak az az érvelése, miszerint valamely termékértékesítés Közösségen belüli ügyletnek minősüléshez elegendő pusztán az értékesítő és a vevő erre irányuló szándéka. Az Európai Bíróság álláspontja szerint ugyanis a következetes ítélkezési gyakorlat alapján, amennyiben az adóhatóságokat arra köteleznék, hogy vizsgálják az adóalany szándékát, az ellentétes lenne az áfa rendszernek a jogbiztonságra vonatkozó elvével.

Ezért a közösségi termékértékesítés, vagy termékbeszerzés megvalósulásához az értékesítőnek igazolnia kell, hogy a terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék a feladás vagy szállítás során ténylegesen el is hagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét.

A Bíróság ugyanakkor a Teleos társaság utólagos adófizetésre kötelezése tekintetében már hivatkozott egy szubjektív elemre, a társaság jóhiszeműségére is. Kifejtette ugyanis, hogy nézete szerint ellentétes lenne a jogbiztonság elvével, ha egy tagállam, amely feltételekhez kötötte a közösségi termékértékesítésekre az adómentesség alkalmazását és az annak alapjául szolgáló bizonyítékokat elfogadta, utólag adófizetésre kötelezhetné az értékesítőt egy olyan adó-visszaélési konstrukció alapján, amelyről az értékesítő nem tudott és nem is tudhatott.

A bíróság rámutatott arra is, hogy az adókijátszás megelőzésének célja adott esetben igazolhatja a termékértékesítőre háruló szigorúbb követelményeket. Azonban a harmadik személy által elkövetett adókijátszás esetén az adókockázatot úgy kell megosztani az értékesítő és az adóhatóság között, hogy az összeegyeztethető legyen az arányosság elvével.

Az azonban nem ellentétes a közösségi joggal, ha a termékértékesítőtől a tagállamok megkövetelik, hogy hozzon meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. Ezért a termékértékesítő adófizetési kötelezettségének utólagos megállapíthatósága szempontjából alapvetőnek tekinthető az a körülmény, hogy a társaság jóhiszeműen járt el, minden lehetséges ésszerű intézkedést meghozott, és ezért kizárt az adókijátszásban való részvétele.

Pusztán az a körülmény azonban, hogy a termékek vevője a saját tagállamában a beszerzések után adóbevallást nyújt be, nem minősül döntő jelentőségűnek a közösségi tranzakció megtörténte tekintetében. Azt ugyanis az ügy összes körülménye alapján lehet esetről esetre megítélni.

A bíróság szerint ugyanakkor az alapügyben is vázoltakhoz hasonló esetekben, vagyis akkor, ha az értékesítő igazolja a közösségi értékesítéseit, azonban a vevő nem tesz eleget a termékek elszállítására vonatkozó kötelezettségének, a vevőt lehet az áfa megfizetésére kötelezni.

Hasonlóan a fentebb hivatkozott Optigen ügynél kifejtettekhez, ismét felmerülhet a kérdés, hogy hol húzódnak az áfa rendszer fogalmait jellemző objektivitás határai. A vállalkozások jóhiszeműségének, ésszerű eljárásának ugyanis jelentősége van annak vizsgálatakor, hogy a közösségi termékértékesítések objektív feltételei teljesültek-e.

Az adómentes közösségi termékértékesítések tekintetében további jogértelmezést a *Twoh International BV* ügyben²⁹ adott a bíróság. Az ügy jelentőségét az adta, hogy a bíróság kimondta, az adózás alóli kivételhez vagy adómentességhez való jog bizonyítása azt a személyt terheli, aki e jogra hivatkozik. Vagyis az ítélettel érintett ügyben a közösségi termékértékesítés folytán adómentességre hivatkozó Twoh cégre – és nem a hatóságokra – hárult annak bizonyítása, hogy az adómentes termékértékesítés feltételei teljesültek.

Az Európai Bíróság a későbbiekben, a *Netto Supermarkt* ügyben³⁰ hozott, szintén az adómentes – habár nem Közösségen belüli, hanem annak határain kívüli – termékértékesítéseket érintő döntésében azonban már némiképp lazítani látszott a bíróságnak az áfa rendszer fogalmaihoz fűződő objektivitás abszolutizálására irányuló törekvésein. Utalt ugyanis az adóalany jóhiszeműségére, mint az ügy megítélése szempontjából releváns körülményre.

A Netto Supermarkt társaság Németországban diszkontáruházakat üzemeltetett, amelyekben az országba kereskedelmi céllal utazó külföldi személyek számára adó-visszatérítést adott. A vállalkozás több éven keresztül jelentős összegű áfát térített vissza – az ügy tényállása szerint jóhiszeműen – több ügyfelének, mivel azt hitte, hogy a külföldi értékesítések adómentességének feltételei teljesültek. A későbbiekben azonban egyes nagyobb összegű áfa-visszatérítések kapcsán a cégben felmerült a gyanú az ügyfelek csalárd szándékára vonatkozóan. Ezért a német hatóságtól annak megvizsgálását kérte, hogy egy külföldi személyek által gyakran használt pecsét és az ahhoz tartozó nyomtatványok nem hamisítottak-e. A hatóság által lefolytatott vizsgálatok megerősítették, hogy a külföldi állampolgárok hamis dokumentumok alapján kérték az áfa-visszatérítést és egyben felszólították a Netto Supermarkt társaságot arra, hogy a csalással érintett évekre vonatkozóan a felmerült áfa különbözetet fizesse meg.

Az Európai Bíróság az ügy megítélésekor először is leszögezte, hogy az áfa irányelv értelmében – hasonlóan a Közösségen belüli adómentes termékértékesítésekhez – a Közösségen kívülre történő export értékesítések esetében is a tagállamok feladata meghatározni a kivitelre szánt termékértékesítés adómentességének alkalmazási feltételeit.

Kiemelte ugyanakkor azt, hogy az áfa területén az értékesítő társaságok az állam nevében és az államkincstár érdekében mintegy adóbeszedőként járnak el³¹. A bíróság szerint ez a körülmény indokolhatja azt, hogy az adókijátszás megelőzésének az áfa irányelvben foglalt célja alapján az

²⁹C-184/05. sz. ügy Twoh International BV kontra Staatssecretaris van Financiën

³⁰C-271/06. sz. ügy Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG kontra Finanzamt Malchin

³¹Lásd a C-10/92. sz. Balocchi-ügyben 1993. október 20-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-5105. o.] 25. pontját.

értékesítő társaságokkal szemben adott esetben szigorúbb követelményeket támasszanak a tagállamok. Azonban a harmadik személyek által elkövetett adókijátszás esetében az adózási kockázatot az értékesítő társaság és az adóhatóság között úgy kell megosztani, hogy az összeegyeztethető legyen az arányosság elvével. Ez utóbbi alapelvvel ellentétesen találta azonban a bíróság azt a tagállami rendelkezést, amely az áfa megfizetésének felelősségét attól függetlenül hárította át teljes egészében az értékesítő cégre, hogy az részt vett-e, vagy sem a vevő fél által elkövetett adókijátszásban, vagyis arra ráhatása nem volt.

Igen lényeges körülmény ugyanakkor, hogy a bíróság az adókijátszás körében már egyértelműen rámutatott az adózó jóhiszeműségének jelentőségére. Kimondta ugyanis, hogy az áfa területét érintő adómentes termékértékesítések tekintetében nem lehet az Európai Bíróság által a közösségi vámjog területén kialakított ítélkezési gyakorlatra hivatkozni. A közösségi vámjogi szabályok szerint, ha az értékesítő nem tudja bizonyítani a behozatali, vagy kiviteli vámok elengedési feltételeinek teljesülését, jóhiszeműsége ellenére viselnie kell ennek következményeit. Az értékesítő társaságok áfa fizetési kötelezettségének utólagos megállapíthatósága szempontjából azonban különleges jelentősége van annak a körülménynek, hogy az értékesítő jóhiszeműen járt-e el, vagyis minden lehetséges, ésszerű intézkedést meghozott-e, és ezek alapján kizárható-e az adókijátszásban való részvétele. Amennyiben ugyanis az értékesítő vállalkozás jóhiszeműen járt el és a vevő által benyújtott kiviteli igazolások hamisságát a jó kereskedő gondossága mellett sem ismerhette fel, a Közösségen kívüli termékértékesítés utáni áfa mentesség megilleti őt akkor is, ha az adómentesség feltételei nem teljesültek.

A Közösségen belüli adómentes termékértékes és ennek keretében a társaságok jóhiszeműségének feltételeit tovább részletezte az Európai Bíróság a *Mecsek Gabona Kft.*³² ügyében. A közösségi termékértékesítés feltételeinek részletes kimunkálását azonban továbbra is az egyes tagállami bíróságok gyakorlatának függvényévé tette.

A Mecsek-Gabona társaság adásvételi szerződést kötött egy olasz vállalkozással (Agro-Trade Srl.) repce értékesítése tárgyában. A szerződés alapján a Mecsek-Gabona Kft. a vevő által megjelölt rendszámú tehergépjárművekre rakodta fel az árut a magyarországi telephelyén. Az áru elszállítását a vevő vállalta a saját járművével, mely szállításhoz kapcsolódóan CMR fuvarlevelek is készültek. Az eladó a kitöltött fuvarlevelek első példányát lefénymásolta, az eredeti példányok pedig a fuvarozóknál maradtak. A negyven darab folyamatos sorszámozású CMR fuvarlevelet a vevő az olaszországi címéről postai úton visszaküldte az eladó részére. Ezt követően az eladó két darab áfa mentes számlát állított ki a termékértékesítésekről a vevő részére, melyek közül az első számlát kiegyenlítették, a második kifizetésére azonban már nem került sor. A Mecsek-Gabona Kft. lekérdezte az olasz társaság áfa adóazonosító számának érvényességét is, amely az értékesítések időpontjában érvényesnek bizonyult. Fél évvel később azonban az olasz adóhatóság az értékesítés időpontjára is visszamenőleges hatállyal törölte az olasz cég áfa számát. A magyar adóhatóság megkeresést küldött az olasz hivatalnak, aki

³²C-273/11. sz. a Mecsek-Gabona Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága közötti ügy

megállapította, hogy az olasz vállalkozás nem volt fellelhető, a cég soha nem volt nyilvántartásba véve az általa bejelentett címen és mivel áfát soha nem fizetett, az olasz adóhatóság előtt is ismeretlen volt. Mindezek alapján a magyar hatóság megállapította, hogy az eladó nem tudta bizonyítani az áfa mentesség feltételeként a Közösségen belüli termékértékesítés tényleges megtörténtét, és ezért a vállalkozás részére – fizetendő adóként – adóhiányt állapított meg.

A vizsgált ügyben az Európai Bíróság először is kifejtette, hogy a Közösségen belüli adómentes termékértékesítés teljesüléséhez három feltétel fennállása szükséges. A termék tulajdonjogának át kell szállnia a vevőre, az értékesítőnek igazolnia kell a termékek feladását vagy elszállítását egy másik tagállamba, és a termék ténylegesen el is hagyja a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét. A tulajdonjog átszállása tekintetében a bíróság megállapította, hogy annak ténye nem vitatott. A termékek kiszállítása vonatkozásában azonban már kiemelte, hogy a tagállamoknak kell meghatározniuk a Közösségen belüli termékértékesítések mentesítésének feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák az adómentesség helyes alkalmazását, valamint az adócsalás, adókikerülés és adó-visszaélés megelőzését.

A bíróság rámutatott arra is, hogy a magyar áfa szabályozás a Közösségen belüli adómentes termékértékesítés tekintetében azt írja elő, hogy az értékesítést igazolni kell, és a megkövetelt bizonyítékok köre az érintett ügylet konkrét körülményeitől függ. Ezért a tagállami bíróságok feladata, hogy a nemzeti jogban kifejezetten meghatározott feltételek és a hasonló ügyletek vonatkozásában szokásos gyakorlat alapján meghatározzák az adóalanyok bizonyítási kötelezettségét. Vagyis annak megítélése, hogy az eladó magyar társaság eleget tett-e a bizonyítás és gondosság terén őt terhelő kötelezettségeknek, a magyar bíróságra hárul.

Amennyiben azonban a tagállami bíróság arra a következtetésre jut, hogy az eladó termékértékesítése a vevő által elkövetett adócsalás keretébe illeszkedik és az adóhatóság nem tudott meggyőződni arról, hogy a termékek ténylegesen elhagyták-e a tagállamot, indokolt az eladó áfa mentességhez való jogát attól függővé tenni, hogy a jóhiszeműség-e megállapítható-e. Az eladó jóhiszeműségét pedig az alapján kell megállapítani, hogy tudta, vagy tudhatta-e azt, hogy az olasz vevő cég adócsalást követ el, vagyis minden tőle ésszerűen elvárható megtett-e annak érdekében, hogy meggyőződjön arról, hogy az adott ügy adó-visszaéléshez vezet-e. A bíróság tehát ismét a korábbiakban már hivatkozott szubjektív tudta, tudhatta tesztre hivatkozott az áfa irányelv objektív elemeinek megalapozásához.

Kifejtette azt is, hogy bár az eljárás során a magyar hatóságok több olyan körülményt is feltártak előtte, amelyek az eladó rosszhiszeműségét igazolhatják, e tekintetben a döntés a nemzeti bíróságok feladata. Ilyen körülménynek tekintette a bíróság különösen azt, hogy az eladó, bár

korábban nem ismerte az olasz vevőt, tőle nem kért semmilyen biztosítékot, csupán az áfa-azonosítószámát ellenőrizte az ügyletet követően. Ezen túlmenően semmilyen további információt nem szerzett be a vevőről, a termékek tulajdonjogát pedig úgy ruházta rá át, hogy közben elfogadta az eladási ár halasztott megfizetését, valamint a vevő által visszaküldött CMR fuvarleveleket úgy nyújtotta be, hogy azok hiányosak voltak.

Mindezek alapján a bíróság arra a megállapításra jutott, hogy az áfa irányelvvel nem ellentétes gyakorlat az, ha az ügyben ismertett tényállás mellett valamely eladó társaságtól megvonják az adómentességet, feltéve, ha a nemzeti bíróság az ügy körülményei alapján megállapítja, hogy az eladó cég tudta, vagy tudhatta, hogy adócsalásba vesz részt. Mindezek alapján tehát az Európai Bíróság az adócsalás megvalósulásának feltételeként ismételtelen előírta az ügyben résztvevő termékértékesítő oldalán annak bizonyítását, hogy a csalárd tevékenységről volt-e tudomása, vagyis, hogy azért felelős-e.

A fentiekben bemutatott ítéletek alapján megállapíthatjuk, hogy az Európai Bíróság a közösségi kereskedelmet érintő áfa csalási ügyekben következetesen azt az álláspontot képviseli, hogy azok az ügyletek, amelyek maguk nem valósítanak meg áfa csalást, az adóalany által teljesített termékértékesítésnek minősülnek, amennyiben a csalárd tranzakcióról az adóalany nem tudott és nem is tudhatott. Ebben az esetben ezért a vétlen társaság által teljesített értékesítés attól függetlenül minősíthető jogszerűnek, hogy a vállalkozás által teljesített ügyletet megelőző, vagy azt követő másik ügylet áfa csalást valósított meg.

Az azonban már minden esetben az egyes nemzeti bíróságok feladata, hogy objektív bizonyítékok, körülmények alapján megállapítsák azt, hogy valamely adóalany az adólevonáshoz való jogát adócsalási céllal gyakorolta-e, vagyis, hogy az adócsalás végrehajtásáról volt-e tudomása.

A hivatkozott uniós bírósági ítéletek ellenére a Közösségen belüli áfa csalás napjainkra már aggasztó méreteket öltött az Európai Unión belül. Emellett az áfa csalás – különös tekintettel a hiányzó kereskedős áfa csalásra – az érintett szektorokban veszélyezteti a jogszerű gazdasági tevékenységet és összességében a gazdasági verseny torzulásához vezet a tisztességtelen kereskedők javára.

Mindezek alapján az uniós áfa rendszer koncepcionális átalakítása mára már elkerülhetetlennek tűnik. Ezt igazolja az is, hogy az Európai Bizottság az áfa rendszer jövőjéről szóló zöld könyvének céljával tűzte ki az áfa rendszer olyan mértékű átalakítását, melyre kialakulása óta nem volt még példa.

Szükséges ugyanakkor hangsúlyoznunk, hogy az Európai Unió Működéséről Szóló Szerződés 113. cikke értelmében – tekintettel a tagállamok pénzügyi szuverenitására – az adózással kapcsolatos kérdések az egyhangú döntéshozatalt igénylő, különleges jogalkotási eljárások közé tartoznak. Ezért valamennyi tagállam közös döntésére és ismereteire lesz szükség ahhoz, hogy egy, az összes uniós ország tapasztalatai és gyakorlatai alapján felépülő, legjobb rendszer jöhessen létre a jövőben.