

A JOGGAL VALÓ VISSZAÉLÉS DOKTRÍNÁJA ÉS AZ ADÓVISSZAÉLÉS ELLENI KÜZDELEM ESZKÖZEI AZ ÁLTALÁNOS FORGALMI ADÓRÓL SZÓLÓ IRÁNYELVBEN ÉS AZ EGYES UNIÓS TAGÁLLAMOK JOGSZABÁLYAIBAN¹

SÓLYOM Borbála
PhD-hallgató (PPKE JÁK)

1. A joggal való visszaélés elve

Az Európai Bíróság gyakorlatában a joggal való visszaélés elleni klauzula általános megfogalmazása iránt már korán felmerült az igény. A jogelv eredetileg a polgári jog területén alakult ki, a bíróság 1974-ben – a szolgáltatások szabad mozgásával kapcsolatos, Van Binsbergen ügyben – hozott ítéletében hivatkozott először a doktrínára.² A *Van Binsbergen* esetben³ a bíróság úgy fogalmazott, hogy a tagállamoknak joguk van intézkedéseket hozni a saját területükön olyan külföldi szolgáltatók működése ellen, akik csupán az illetékességük szerinti országban rájuk nézve kötelező szakmai eljárási szabályok alól szeretnének kibújni. A szabad mozgás joga ugyanis nem gyakorolható kizárólag azzal a céllal, hogy valamely tagállam nemzeti törvényeit megkerüljék.

A *Centros* jogesetben⁴ pedig a bíróság már úgy határozott, hogy egy tagállamnak joga van olyan rendelkezéseket hozni, amely visszatartja állampolgárait attól, hogy az uniós szerződések által biztosított jogok keretében megkíséreljék kijátszani a hazai törvényeket, vagy tisztességtelen módon, a csalás szándékával előnyt kovácsoljanak a közösségi jog rendelkezéseiből. E tekintetben ugyanakkor azt is kimondta a

¹ A 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) támogatásával jelent meg.

² Rita DE LA FEIRA: Prohibition of abuse of (Community) law: The creation of a new general principle of EC Law through tax. *Common Market Law Review*, Volume 45. April 2008. Number 2. 395–441.

³ C-33/74. Johannes Henricus Maria van Binsbergen v. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid. 1974. ECR 1299. paragraph 12–13.

⁴ C-212/97 sz. Centros v Erhvervs-og Selskabaatryelsen ügy 24. pont

bíróság, hogy a cégalapítás/székhelyválasztás jogával való rendelkezés – hacsak a tagállamok hazai óvintézkedésekkel nem gondoskodtak ennek rendezéséről – nem ellentétes a joggal való visszaélés fogalmával.

Ki kell emelnünk továbbá az Európai Bíróságnak az agrártermékek export-visszatérítésének visszaélésszerű alkalmazását tárgyaló, *Emsland-Stärke ügyben*⁵ hozott döntését. Ezt tekinthetjük ugyanis az adózás tárgykörét érintő első olyan jogesetnek, melyben az Európai Bíróság – illetve az üggyhez fűzött véleményében a főtanácsnok⁶ – az adóelkerülés alátámasztásaként a joggal való visszaélés általános jellemzőinek meghatározásához kapcsolódó, átfogó tesztet alakított ki. Itt alkalmazott tehát először a bíróság olyan kritériumokat, amelyek révén megállapítható volt, hogy mi minősül visszaélésnek adózási szempontból.

A joggal való visszaélés koncepciója később meghonosodott az Európai Bíróságnak az adózást érintő további rendelkezéseiben is, melyek hangsúlyozták, hogy nem lehet a közösségi jog egyetlen rendelkezésére sem formálisan hivatkozni a jogszabály céljaival nyilvánvalóan ellentétes előnyök biztosítása érdekében.⁷

Míg a közvetlen adózás területén a *Cadbury Schweppes* ügy⁸ mondta ki a jogelv alkalmazhatóságát, addig az általános forgalmi adózás tekintetében a 2006. évben kibocsátott *Halifax eset*⁹ teremtette meg annak létjogosultságát.

Az Európai Bíróságnak az adóelkerülés témakörében született döntései az általános forgalmi adózás területén tehát még csak pár éves múltra tekintenek vissza. Azonban ezekben az esetekben – az adóelkerülés elleni küzdelem alátámasztásaként – már a kezdetektől fogva a joggal való visszaélés bevezetésére helyezte a hangsúlyt a bíróság, igyekezve annak tartalmát minél inkább kikristályosítani.

Az adóvisszaélés elleni fellépéshez kapcsolódó, általános klauzula kialakítása iránt az igény már az Európai Bizottság (a továbbiakban: Bizottság) jogalkotási javasolataiban is felmerült.¹⁰ A korábbi közlemény azonban még kizárólag a közvetlen adók területére összpontosított. A Bizottság ugyanakkor már ebben a dokumentumban is rámutatott arra, hogy az adóelkerülés elleni intézkedések tekintetében különös jelentőséggel bírnak a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szülő 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: áfáirányelv) speciális szabályai – így például az irányelv 395. cikke –, melyek a tagállamok számára lehetővé teszik különböző, az adókiadás megelőzését célzó intézkedések megalkotását. Ennek jogalapját

⁵ Ld. DE LA FEIRA i. m.

⁶ *Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas* Opinion of Advocate General Alber delivered on 16 May 2000.

⁷ *Halifax and Others* Opinion of Advocate General Póiaros Maduro delivered on 7 April 2005. point 74.

⁸ C-196/04. sz. ügy *Cadbury Schweppes plc. és Cadbury Schweppes Overseas Ltd. kontra Commissioners of Inland Revenue*, para. 55.

⁹ C-255/02. sz. ügy *Halifax plc. és társai kontra Commissioners of Customs & Excise*.

¹⁰ A Bizottság közleménye a tanácsnak, az európai parlamentnek és az európai gazdasági és szociális bizottságnak, A visszaélések elleni szabályok végrehajtása a közvetlen adók területén – az Európai Unión belül és a harmadik országok felé irányuló kapcsolatokban, COM(2007) 785 végleges, p. 3., valamint a Bizottság COM(2012) 351 végleges közleménye, p. 8.

– a bizottsági anyag szerint – maga az Európai Bíróság is megteremtette a *Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt* ügyben.¹¹ Az ítéletben ugyanis kimondta, hogy az adóelkerülés és más adóvisszaélések megelőzése iránti igény minősülhet olyan közérdekhez kapcsolódó nyomós oknak, amely indokolhatja az alapvető szabadságok – így például a termékek és szolgáltatások szabad áramlásának – korlátozását. A Bizottság legutóbbi, az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelem megerősítését célzó, többek között harmadik országokat érintő, konkrét intézkedésekről szóló közleményének¹² a közvetett adókat tárgyaló pontjában pedig már úgy fogalmazott, hogy célja az agresszív adótervezés kezelését szolgáló stratégia kidolgozása is.

A fentiek alapján tehát megállapíthatjuk, hogy a joggal való visszaélés fogalmához kapcsolódó elméleti megközelítés összességében újnak tekinthető, mind az Európai Bíróság gyakorlatában, mind az Európai Unió és annak tagállamai adójogszabályaiban. A jogelvnek azonban különös jelentősége van az adóvisszaélés elleni küzdelemben nem csupán a jogalkalmazás, de a jogalkotás területén is. Az alábbiakban azokat az európai uniós, illetve tagállami jogszabályokat kívánom bemutatni, amelyek adóvisszaélés elleni rendelkezései a jogelv jelenlétét igazolják az általános forgalmi adózás területén is.

1.2 Az áfairányelv eszközrendszere

A téma tárgyalásakor mindenekelőtt le kell szögeznünk, hogy a jogirodalomban jelenleg időnként vitatott az a nézet, miszerint az áfairányelv hatályos rendelkezései egy külön – a joggal való visszaélésre vonatkozó – jogszabályi rendelkezés nélkül is képesek biztosítani az adócsalás és az adóelkerülés elleni teljes körű fellépést.¹³

Mások úgy vélik, hogy az adóvisszaélések elleni fellépést az áfairányelv már jelenleg is biztosítja, annak rendelkezései megfelelő hivatkozási alapul szolgálhatnak a joggal való visszaélés megállapításához. Álláspontom szerint az utóbbi elgondolást igazolhatja az Európai Bíróság több, korábbi ítélete – így például a *Teleos*,¹⁴ *Netto Supermarkt*,¹⁵ *Optigen*,¹⁶ vagy *Axel Kittel*¹⁷ esetek –, melyekben kifejtette, hogy az adóelkerülés, adókikerülés, illetve az adóvisszaélések megakadályozása olyan cél, amelyet a hatodik áfairányelv elismer, és kifejezetten támogat.

¹¹ A Bíróság a C-324/00. sz. *Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt* ügyben hozott ítéletének 37. pontja.

¹² A Bizottság COM(2012) 351 végleges közleménye, p. 8.

¹³ Dr. Joep J. P. SWINKELS: Abuse of EU VAT law. *International VAT Monitor*, July/August 2011. 227–228.

¹⁴ C-409/04. sz. ügy a *Teleos plc.* és társai kérelme alapján *The Queen* kontra *Commissioners of Customs & Excise*.

¹⁵ C-271/06. sz. ügy *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG* kontra *Finanzamt Malchin*.

¹⁶ *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) és *Bond House Systems Ltd* (C-484/03) kontra *Commissioners of Customs & Excise* egyesített ügyek.

¹⁷ C-439/04. és C-440/04. sz. egyesített ügyek *Axel Kittel* kontra *État belge* és *État belge* kontra *Recolta Recycling SPRL*.

A fellépést azonban mindenképpen segíthetné egy, a jövőben megalkotandó, kifejezetten a joggal való visszaélésre – mint az adócsalás és az adóelkerülés elleni fellépés „generálklauzulájára” – vonatkozó jogszabály.

Az alábbiakban ezért elsőként az áfa direktívának mindazokat a rendelkezéseit kívánom kiemelni, melyek a tagállamok számára az adócsalás és az adóelkerülés elleni fellépést teszik lehetővé.

Az áfa direktíva szabályait áttekintve leszögezhetjük, hogy már a jogszabály célkitűzését és alapelveit meghatározó *bevezető rendelkezések* között is több olyan bekezdést találhatunk, melyek az adóvisszaélés elleni küzdelmet célozzák.

Így a 27. bekezdés az adócsalás és az adóelkerülés elleni harc érdekében a tagállamok számára a befektetési arany feldolgozásával járó ügyletek tekintetében biztosít külön rendelkezést. A jogszabályhely beillesztését az indokolta, hogy egyes adóalanyok – az áfáirányelv 346. és 82. cikkei alapján – a befektetési célú arany értékesítésére vonatkozó adómentesség és az arany ékszerek értékesítésének adókötelessége közötti jogszabályi eltérést próbálták oly módon kijátszani, hogy az áfamentesen megvásárolt befektetési célú aranyból készítettek ékszereket.

Az áfáirányelv 42. bekezdése az áfacsalás elleni harc jegyében a tagállamokban napjainkban leggyakrabban bevezetett rendelkezések jogi alapjaira utal. A jogszabályhely értelmében ugyanis az uniós országoknak meghatározott esetekben képesnek kell lenniük arra, hogy a termékértékesítések vagy szolgáltatások vevőjét jelöljék meg az áfa megfizetésére kötelezett személyként. Ez a rendelkezés az áfáirányelv 199. cikkében foglalt, egy tagállamon belüli („belföldi”) fordított adózás koncepciójára utal. A jogszabályhely értelmében a tagállamok előírhatják, hogy az áfa megfizetésére – az eladó helyett – a vevő adóalany legyen kötelezett, egyes, a direktívában felsorolt szolgáltatások és termékértékesítések esetén. Ide tartoznak különösen a különböző építési szolgáltatások, ideértve az ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásokat; a használt anyagok, hulladékok értékesítése és a kapcsolódó szolgáltatások nyújtása; valamint a biztosítékként adott termékek átadása.

Ezekben az esetekben tehát – szemben az áfa rendszer általános szabályának tekinthető, egyenes adózás rendelkezéseivel – az adót nem a terméket értékesítő, szolgáltatást nyújtó adóalany – vagyis a teljesítésre kötelezett fél – számítja fel és fizeti meg a költségvetés felé, hanem a termék vevője, a szolgáltatás igénybevevője lesz az, aki az adó felszámításáról és befizetéséről gondoskodik. A vevő ugyanakkor – hasonlóan a normál, egyenes adózás szabályaihoz – az adólevonási joghoz kapcsolódó feltételek megvalósulása esetén egyúttal adólevonási jogával is élhet a befizetendő áfa vonatkozásában. Tekintettel azonban arra, hogy az adó megfizetése és levonása már nem két külön adóalany felelősségi körébe tartozik, hanem összekapcsolódik, az adócsalás kockázata is lecsökkenhető.

Megjegyzést érdemel ugyanakkor az is, hogy általános forgalmi adót csupán adóalanyok számíthatnak fel az áfa rendszerében, ezért a fordított adózás akár termékértékesítés, akár szolgáltatásnyújtás esetén csakis adóalanyok között értelmezhető. A fordított adózás szabályai között megkülönböztetést tehetünk a szerint, hogy a tranzakció csupán a belföldi adóalanyok közötti termékértékesítéseket, szolgáltatásnyújtásokat érinti – a fentebb kifejtettek szerint –, vagy az a közösségi tranzakciókra vonatkozik.

A Bizottság a tagállamok közötti – vagyis határon átnyúló – szolgáltatásnyújtások teljesítési helyét módosító javaslatában 2010. január 1-jei hatállyal már általános jelleggel vezette be a fordított adózást az adóalanyok közötti tranzakciókban (az áfairányelv 196. cikke értelmében). A legutóbbi, az Európai Tanács által 2013. július 11-én elfogadott – az áfa csalással érintett egyes szektorokban bevezetett, opcionális fordított adózásra vonatkozó – bizottsági jogszabályjavaslat¹⁸ alapján pedig elmondható, hogy ez a jogi konstrukció egyre inkább teret hódít a tagállamok gyakorlatában. A fordított adózási mechanizmus tehát mindeddig hatékony eszköznek bizonyult az áfacsalás elleni harcban, habár a konstrukció magával vonja a vevő ellenőrzését a tekintetben, hogy ténylegesen eleget tett-e áfafizetési kötelezettségének az időszaki áfabevallásában.¹⁹

A fenti konkrét intézkedéseket körvonalazó rendelkezésektől eltérően a *direktíva 59. bekezdése* már általánosabban fogalmaz, és igen nagyfokú szabadságot ad a tagállamoknak az adóvisszaélés elleni intézkedések terén. Előírja ugyanis, hogy – bizonyos korlátozások és feltételek mellett – célszerű a tagállamoknak az irányelvtől eltérő, külön intézkedéseket hoznia, vagy azokat továbbra is alkalmaznia, az adókivetés egyszerűsítése, illetve az adócsalás és az adóelkerülés megelőzése érdekében.

Az irányelv egyes konkrét cikkelyeit vizsgálva megállapíthatjuk, hogy a jogszabály elsőként a *II. cikkben*, az áfacsoportok kialakítása vonatkozásában hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy adócsalás és adóelkerülés elleni, külön jogszabályi rendelkezéseket is elfogadjanak. A külön felhívást az áfacsoportok sajátos jellemzői indokolják. Ezek alapján ugyanis a csoportban résztvevő társaságok önálló általános forgalmi adóalanyisága megszűnik (aki korábban működő adóalany volt, annak adójogi szempontból a csoport a jogutódja lesz), és a csoportos adóalanyiság időszakában a tagok együttesen minősülnek egyetlen adóalanynak. Vagyis az áfacsoport egy, az áfa-célokból kialakított „fiktív adóalanyként” definiálható, melynek alapja a társaságok közötti tényleges pénzügyi, gazdasági és szervezeti kötelék.²⁰

A csoporttagok egymás közötti ügyletei jellemzően az áfa hatályán kívül eső tevékenységnek minősülnek – bár ez Olaszország, Románia és Spanyolország tekintetében némiképp eltérő konstrukcióban érvényesül, de ott is biztosított, hogy az áfacsoport csupán egyetlen adóalanyként tevékenykedjen –, ezért ezen ügyletek után a tagállamok többségében általános forgalmi adó fizetési kötelezettség nem keletkezik.

A továbbiakban az *áfairányelv 19. cikke* biztosít az adóvisszaélés jegyében kifejezett eltérést a tagállamoknak. A jogszabályhely értelmében a vállalkozás vagyonának – akár ellenérték fejében, akár ingyenesen történő – átruházásához kapcsolódó termékértékesítést az uniós országok úgy értelmezhetik, mintha az nem történt volna meg, és így az átruházás kedvezményezettjét az átruházó jogutódjának tekinthetik.

¹⁸ A Tanács 2013/43/EU irányelve (2013. július 22.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek a fordított adózás bizonyos, csalásra alkalmas termékek és szolgáltatások értékesítésére vonatkozó fakultatív és ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosításáról

¹⁹ Dr. Joep J. P. SWINKELS: Combating VAT Avoidance. *International VAT Monitor*, July/August 2005. 242.

²⁰ Az Európai Bíróság C-162/07. sz. Ampliscientifica-ügyben hozott ítélete értelmében.

A 29. cikk értelmében továbbá ez a fajta minősítés – a 19. cikkben foglalt feltételek fennállásakor – a szolgáltatásnyújtások tekintetében is alkalmazható. A jogalkotók ugyanakkor – mindkét esetben – azokat az intézkedéseket is meghozhatják, melyek annak elkerüléséhez szükségesek, hogy a cikk alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adóelkerülést. A jogszabályhelyek célja, hogy egyszerűsítési lehetőséget adjon a vállalkozások vagyonának átruházásához kapcsolódó rendelkezések tekintetében – amennyiben az jogutódlással történik –, mivel ilyenkor a jogutód számára túlzott adminisztratív terhet jelentene az áfa felszámítása a tranzakciók után, különös tekintettel arra, hogy azt a cég ügyis levonásba helyezhetné. Amint azonban arra az Európai Bíróság a Zita Modes Sàrl ügyben²¹ rámutatott, a fenti cikkelyek alkalmazására csak abban az esetben kerülhet sor, ha a vagyont teljes egészében átruházzák. Ezért nem tartozhat a rendelkezés hatálya alá az az eset, amikor csupán egyes vagyonelemek, mint például a tőzsdei termékek átruházása történik meg.

Külön kiemelés érdemel az *áfairányelv 80. cikke*, mely egy adott jogügylet tekintetében a felek által megszabott adóalap szabadpiaci forgalmi érték alapján történő meghatározását teszi lehetővé. A rendelkezés az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében engedélyezi a jogalkotóknak azt, hogy az adóalapot a szabadpiaci forgalmi érték alapján határozzák meg. Erre abban az esetben van lehetőségük, ha a terméket, illetve szolgáltatást olyan vevők részére értékesítik, illetve nyújtják, melyek az eladóval – a tagállam meghatározása szerinti – kapcsolt vállalkozási pozícióban vannak. Ilyen viszony állhat fenn, ha a felek között családi, vagy más szoros, személyes, illetve tulajdonosi, pénzügyi, jogi – mint például munkáltató és munkavállaló közötti – kapcsolat, illetve vezetői beosztás révén kialakult jogviszony áll fenn. A jogszabályhely alkalmazásának további feltétele az, hogy amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, akkor vagy a vevő, vagy az eladó; illetve amennyiben az ellenérték magasabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, akkor az eladó ne legyen teljes mértékben jogosult az áfairányelv szerinti adólevonásra. Megjegyzést érdemel továbbá, hogy a rendelkezés nem alkalmazható akkor, ha a piaci ár és az értékesítési ár közti különbség nem jelentős mértékű, vagy, ha bizonyítást nyer, hogy az adott termék, vagy szolgáltatás azonos mértékű ellenszolgáltatásért más – nem kapcsolt adóalanyok – számára is elérhető. A szabadpiaci forgalmi érték főszabály szerint – hacsak azt a piaci feltételek nem indokolják – nem lehet alacsonyabb, mint az eladót az ügylet során terhelő költségek. A tagállamok által meghatározott – és az unió Áfa Bizottsága²² által jóváhagyott – külön feltételek szerint több tagállam is alkalmazza ezt a konstrukciót – így különösen Franciaország, Németország, Anglia, Luxemburg és Magyarország is –, illetve többen az uniós csatlakozásukkor is kérelmezték a Bizottságtól a konstrukció fenntartásának lehetőségét, ami bizonyítja eddigi pozitív tapasztalataikat a jogszabályhelyhez kapcsolódóan.²³

²¹ C-497/01 Zita Modes Sàrl v. Administration de l'enregistrement et des domaines, para. 40.

²² A szakirodalomban történő hivatkozások szerint: VAT Committee.

²³ SWINKELS (2005) i. m. 240.

Az egyes áfa csalási konstrukciókban igen gyakoriak az olyan jellegű személyi, jogi összefonódások, amikor a vállalkozásokat ügyvezetőként ugyanaz a személy, vagy csupán jelképes szerepet betöltő – úgynevezett stróman – irányítja, illetve amikor az egyes társaságoknak azonos tulajdonosuk, vagy tanácsadói vannak. A határon átnyúló csalási láncolatokban szintén gyakori jelenség a termékeknek a szokásos piaci értéknél alacsonyabb áron történő megvásárlása, hiszen így nagyobb profitra lehet szert tenni. Mindezek alapján a 80. cikk világosan érvényre juttatja az áfáirányelv azon törekvését, hogy az adócsalás és az adóvisszaélés elleni jogi lehetőségeket biztosítsa a tagállamok részére. Mindemellett a jogszabályhely önmagán túlmutató jelentőséggel is bír az egyes tagállami jogalkalmazó szervek számára az adóvisszaélésekkel érintett jogesetek megítélésekor. Azzal ugyanis, hogy a rendelkezés a szabadpiaci forgalmi értékre, mint a szokásos üzleti életben alkalmazandó ellenértékre hivatkozik, rámutat arra is, hogy az adóvisszaéléssel érintett és a jogszervi ügyletek között a legkézenfekvőbb elhatárolást a tevékenységek létszerűsége, vagyis a normál kereskedelmi életben folytatott üzleti gyakorlat adhatja.

Az áfa mentességeket szabályozó XI. cím 132–152. cikkei vonatkozásában az *áfáirányelv 131. cikke* szintén úgy fogalmaz, hogy a cím 2–9. fejezetében említett adómentességeket – az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül – az esetleges adócsalás, adóelkerülés és adóvisszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni. E tekintetben azonban a jogalkotóknak már kisebb mozgástere van az eltérések kialakításakor. Az Európai Bíróság kialakult joggyakorlata értelmében ugyanis az áfakötelezettség elve alóli mentességeket szigorúan kell értelmezni, tekintettel arra, hogy azok az áfarendszer általános szabályaihoz képest – mely szerint az áfát minden ellenérték fejében történő értékesítés után levonásba lehet helyezni – kivételt képeznek²⁴.

Szintén az adócsalás és adóelkerülés elleni rendelkezések között kell megemlítenünk azt a konstrukciót, ami az áfáirányelv 143. cikk (1) d) pontjában foglalt, 4200-ás felfüggesztett vámeljárási utáni import áfafizetési kötelezettséghez kapcsolódik. A cikk tekintetében az *irányelv 143. cikk 2. bekezdése* tartalmaz az adóvisszaélés elleni rendelkezéseket.

Az úgynevezett 4200-ás felfüggesztett vámeljárási alatt összefoglaló néven azokat a tranzakciókat értjük, amikor a – Közösségen kívüli – harmadik országból feladott, vagy fuvarozott termékeknek olyan, a Közösségbe történő adómentes termékimportja valósul meg, amely esetben az importot egy adómentes Közösségen belüli termékértékesítés követi. Az eljárás adójogi kockázatát az adja, hogy míg a termékek közösségi termékimportja főszabály szerint az import tagállamában adóköteles, itt a termékimport az import tagállamában adómentes lesz, mivel az import után fizetendő áfát – a közösségi adómentes értékesítést követően – az áfáirányelv 143. cikk (1) d) pontja értelmében majd csupán a feladás, fuvarozás rendeltetési államában kell megfizetni.

Az áfáirányelv hivatkozott cikkelye azonban a szabály alkalmazásának részleteit már nem határozta meg, így a tagállamonként kialakult eltérő gyakorlatok, valamint

²⁴ C-287/00. sz. ügy Bizottság kontra Németország [EBHT 2002., I-5811. o.] 43. pontja.

a részletszabályozás hiánya a konstrukciót a határon átnyúló adócsalásra igen fogékonyra tette. Mindezek alapján a Bizottság a 2009/69. számú tanácsi direktívával részletesen kifejtette a 4200-ás felfüggesztett vámeljáráshoz kapcsolódó áfaadózás elemeit, melynek nyomán a 143. cikk egy további, 2. ponttal egészült ki. E szerint az adómentes termékimportra vonatkozó rendelkezések csak akkor alkalmazhatók, ha az importőr az import időpontjáig meghatározott adatokat – így különösen az import szerinti tagállam által részére, vagy az adóügyi képviselője részére kibocsátott áfa adószámot; a megrendelője, vagy saját részére a termékértékesítés másik tagállamában kibocsátott áfa adószámot; valamint a másik tagállamba történő feladás, fuvarozás bizonyítékait – az import tagállamának adóhatósága rendelkezésére bocsát. Ezek a rendelkezések ezért szintén jelentős, az adócsalás visszaszorítását célzó intézkedésnek tekinthetők.

Meg kell említenünk továbbá a 158. cikkben foglalt rendelkezéseket is. A jogszabályhely kifejti, hogy a tagállamok a vámraktározási eljárástól eltérő raktározási eljárásról rendelkezhetnek, és azok keretében a termékeket mentesíthetik az adó alól. Ezekben az esetekben is felhívja ugyanakkor az irányelv a jogalkotók figyelmét arra, hogy az esetleges adócsalást, adókikerülést és adóvisszaélés megelőzéséhez szükséges lépéseket tegyék meg.

Ki kell emelnünk ugyanakkor az áfairányelvnek a 205. cikkben foglalt azon rendelkezését, ami kifejezetten az adócsalás elleni fellépést teszi lehetővé a tagállamok számára. A 205. cikk ugyanis lehetőséget ad bizonyos esetekben az adófizetésre kötelezett személy és egy tőle eltérő személy egyetemleges felelősségének kimondására az áfa megfizetése tekintetében.

Az egyetemleges felelősség részletszabályaira vonatkozóan az irányelv további eligazítást nem ad a jogalkotóknak. Az Európai Bíróság azonban már e tekintetben is kialakított bizonyos alapvető jogelveket. Így a Vlaamse Oliemaatschappij v. F.O.D. Financiën jogesetben²⁵ rámutatott arra, hogy – a korábban már hivatkozott Federation of Technological Industries ügyben kifejtettekkel összhangban – a tagállamoknak az a lehetősége, hogy valamely harmadik személyt az adófizetésre kötelezett személlyel egyetemlegesen felelőssé tegyenek, nem parttalan. Az egyetemleges felelősség ugyanis csak olyan harmadik személyekre vonatkozhat, akik nem voltak jóhiszeműek, vagy akiknek tudniuk kellett volna arról, hogy az értékesítést terhelő adó megfizetésére részben, vagy egészben nem került sor bármely korábbi értékesítés során, vagy arra nem fog sor kerülni valamely következő értékesítéskor. Emellett a harmadik személyeket terhelő felelősségi szabályoknak meg kell felelniük a jogbiztonság és arányosság követelményeinek is. A bíróság azonban rámutatott arra, hogy a korábbi ítéleteiben²⁶ kifejtettek szerint nem ellentétes az uniós joggal az, ha az adófizetésre kötelezettől eltérő személytől a tagállamok azt követelik, hogy hozzon meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügy-

²⁵ C-499/10. sz. ügy Vlaamse Oliemaatschappij NV kontra FOD Financiën.

²⁶ Így különösen a bíróság C-384/04. sz. Commissioners of Customs & Excise, az Attorney General kontra a Federation of Technological Industries és társai ügy 33. pontjában, a Teleos és társai ügyben hozott ítélet 65. pontjában és a Netto Supermarkt ügyben hozott ítélet 24. pontjában kifejtettek szerint.

let ne vezessen adókijátszáshoz. A jövedéki adóraktárakra vonatkozó – a Vlaamse Oliemaatschappij v. F.O.D. Financiën esetben tárgyalt – belga egyetemleges felelősségi szabály azonban úgy rendelkezett, hogy a harmadik személyek felelőssége abban az esetben is megállapítható, ha az adóraktárosnak sem a bűnössége, sem a vétkessége, sem a gondatlansága nem állapítható meg és az áfa adósság meg nem fizetését a tőle független körülmények – így különösen az a körülmény, ha a vevője csődbe ment – okozták. Mindezek alapján az Európai Bíróság a belga felelősségi szabályt aránytalannak és jogellenesnek találta.

Végül, de nem utolsó sorban meg kell említenünk az *áfairányelv* 395. cikkében foglalt szabályt is. A jogszabályhely különös jelentőségét az adja, hogy a tagállamoknak általános jelleggel biztosít – természetesen a jogszabály alapelveivel összeegyeztethető – eltérést az irányelv rendelkezéseitől az adóelkerülés és az adócsalás elleni harc jegyében. A rendelkezés értelmében az Európai Tanács, a Bizottság javaslata alapján, bármelyik tagállamot egyhangúlag felhatalmazhatja arra, hogy az áfairányelvben foglaltaktól eltérő, különös intézkedéseket vezessen be az adóbeszedés egyszerűsítésére, vagy egyes adócsalások és adó- elkerülések megelőzésére. Az adóbeszedés egyszerűsítését szolgáló intézkedések ugyanakkor a végső fogyasztói szinten beszedett tagállami adóbevétel teljes összegét csak elhanyagolható mértékben befolyásolhatják.

Meg kell jegyezni továbbá azt is, hogy egy ilyen különleges intézkedés bevezetése meglehetősen időigényes, amennyiben a Bizottság – ha egyetért az indítvánnyal – a tagállam értesítését követően 3 hónapon belül nyújthatja be javaslatát az Európai Tanácsnak. A tanács ezt követően döntését legfeljebb a kérelem beérkezésétől számított 8 hónapon belül fogadhatja el. A jogalkotás időigényessége tekintetében bizonyos fokú könnyítést jelenthet a 2013 júliusában kibocsátott tanácsi irányelv²⁷ a gyors reagálási mechanizmusra vonatkozóan. Az új rendelkezés ugyanis az adóvisszaélés elleni küzdelem jegyében az adócsalással érintett egyes szektorokban a fordított adózás bevezetésére rövidebb határidőket szabott meg a tagállami kérelmek elintézésére.

1.3 Az adócsalás és az adóelkerülés elleni fellépés eszközzrendszerei az egyes európai uniós országok jogszabályaiban

Az adózás területén a joggal való visszaélés ellen kialakított szabályok közé a gyakorlati megoldások széles körét sorolhatjuk. Az áfairányelv által nyújtott jogalkotói mozgáster alapján ugyanis az egyes tagállamok az adócsalásra és az adóelkerülésre eltérő – bár többnyire jól csoportosítható – megoldásokat találtak. Ezért az alábbiakban az egyes uniós országok áfa jogszabályainak vonatkozó rendelkezéseit áttekintve, a megoldásokat összehasonlítva igyekszem az adóvisszaélések megelőzését célzó rendelkezéseket bemutatni.

²⁷ A Tanács 2013/42/EU irányelve (2013. július 22.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek a héacsalás elleni gyorsreagálási mechanizmus tekintetében történő módosításáról.

Az adócsalás és az adóelkerülés ellen az Európai Unió országaiban bevezetett eszközöket két részre oszthatjuk. A felosztás alapja az, hogy egy adott rendelkezés az adóvisszaélés megelőzését, illetve feltárását elősegítő technikai, eljárási – mint például az áfaalanyok regisztrációjához kapcsolódó ellenőrzésekre, vagy az adóalanyok törlésére vonatkozó – szabály, vagy inkább tartalmi, anyagi jellegű – mint például a harmadik személyek egyetemleges felelősségére, vagy a fordított adózásra vonatkozó – eszköznek tekinthető-e. Míg ugyanis a technikai jellegű rendelkezéseket jellemzően a tagállamok eljárási jogszabályai, addig az anyagi típusúakat – az áfáirányelv nyomán – az egyes áfatörvények tartalmazzák. Meg kell jegyezni ugyanakkor, hogy a szabályozások elhatárolására vonatkozóan uniós előírás nem létezik, vagyis a rendelkezések jogszabályi besorolása – természetesen csupán az áfáirányelv által nem szabályozott kérdésekben – a tagállamok diszkréciós jogkörébe tartozik.

Az adóvisszaélések megakadályozását célzó anyagi jellegű eszközök között különös jelentősége van az áfáirányelv – fentebb már hivatkozott – 205. cikkében foglalt felhatalmazáson alapuló tagállami rendelkezéseknek. Ezek ugyanis az adócsalás elleni fellépés jegyében az adófizetésre kötelezett személy és a vevő egyetemleges felelősségének kimondását teszik lehetővé az áfa megfizetése tekintetében. Ezért a 205. cikk alapján született tagállami rendelkezéseket részletesen is be kívánom mutatni.

1.3.1. Az adóvisszaélés elleni technikai eszközök

Az adóvisszaélés elleni technikai eszközök közül a legjellemzőbbek az újonnan bejegyzett áfaalanyok regisztrációját megelőző – úgynevezett pre-regisztrációs – eljárások, valamint a regisztrációt követő közvetlen adóhatósági ellenőrzések. Pre-regisztrációs eljárást alkalmaz például Spanyolország, Görögország és Magyarország is.

Emellett Magyarország a fokozott adóhatósági felügyelet jogintézményét is bevezette. Ez azt jelenti, hogy az adóhatóság az adószám megállapítását, illetőleg egyes esetekben az adóregisztrációs eljárás lefolytatását követően – amennyiben az adószám kiadását az adóhatóság nem tagadja meg – haladéktalanul kockázatelemzési eljárást folytat le. Ennek kapcsán a társaság részére kérdőívet küldhet a cég által végezni kívánt tevékenységhez szükséges személyi, tárgyi és pénzügyi feltételek fennállásának ellenőrzése céljából.

Egyes tagállamok – így például Litvánia, Magyarország – az újonnan létrejött adóalanyok alapítása tekintetében feltételként szabják meg azt is, hogy az új vállalkozás ügyvezetője nem lehet olyan személy, aki korábban adótartozással, adócsalással érintett társaság vezető tisztségviselője volt. Más tagállamok – mint például Írország, Olaszország, Anglia – úgy rendelkeztek, hogy amennyiben egy újonnan létrejött adóalany bizonyos körülmények miatt nem látnak kellően megbízhatónak, az adóregisztráció feltételeként tőle meghatározott összegű adóbiztosítékot, vagy bankgaranciát kérhetnek. Ezt a kötelezettséget egyes tagállamok – így például Írország – azonban az anyagi jogszabályukban, vagyis az áfa törvényükben írják elő. További országok – például Hollandia – az újonnan létrejött, nem kellően megbízhatónak vélt társaságokat az egyebekben rájuk irányadó adóbevallási időszakoktól eltérő, 1 hónapos adóbevallásra kötelezik.

Szintén jelentős technikai eszköz az adóvisszaélés megakadályozására az adóalanyok adószámának felfüggesztése, vagy törlése, bizonyos, a tagállamok által meghatározott feltételek teljesülése esetén. Ilyen eljárás lefolytatására kerülhet sor Spanyolországban, Olaszországban, Litvániában, Angliában, Portugáliában és Magyarországon.

További számottevő, az adóvisszaélés megakadályozását szolgáló technikai eszköz lehet csalárd társaságok esetén a visszaigényelt, negatív összegű elszámolandó adó kiutalásának felfüggesztése és ezáltal a kiutalásra nyitva álló határidő meghosszabbítása. Az egyes tagállamok gyakorlata eltérést mutat ugyanakkor a tekintetben, hogy alapesetben milyen időintervallumon belül juthatnak hozzá az adózók a kiutalni kért áfa összegéhez. Hasonló eltérések fedezhetők fel abban a vonatkozásban is, hogy milyen feltételek mellett függeszthető fel az adó kiutalása és az után – a felfüggesztés esetleges megalapozatlansága esetén – a tagállam adóhatóságának keletkezik-e kamatfizetési kötelezettsége, vagy sem.

Az uniós országok többsége a visszaigényelt adó kiutalására relatíve rövidebb – 20, 30, 45 és 75 napos – határidőt szabott meg, így például Dánia, Anglia, Franciaország, Lengyelország és Magyarország.

Vannak azonban olyan tagállamok is, ahol hosszabb kiutalási határidőket biztosít a jogszabály, vagy differenciál a visszatérítéskor az egyes adózók tevékenységének jellege, illetve kockázata alapján. *Litvániában* az áfa visszatérítés külön kérelem alapján történik féléves időszakokra vonatkozóan – itt a bevallási időszakok havi, avagy féléves időszakok lehetnek –, de csupán a féléves periódus végét követően. Ennek feltétele, hogy a visszaigénylő legalább 3 hónappal a féléves visszaigénylési időszak előtt már Litvániában regisztrált adóalany legyen.²⁸

Spanyolországban 6 hónap áll az adóhivatalok rendelkezésére, hogy a kiutalási kérelemről döntsenek (mely azonban havi bevallók esetén jellemzően 2 hónap alatt történik).²⁹ A spanyol áfatörvény ugyanakkor differenciál a kiutalás vonatkozásában az egyes adózók között. Bizonyos feltételekkel az exportálást végző adózók havonta igényelhetnek vissza, függetlenül a bevallási időszakoktól. A fordított adózás alá eső adózók áfa visszaigénylésekor ugyanakkor az adóhatóságnak lehetősége van 6 hónapig úgynevezett előzetes adóellenőrzésre. Mindemellett a spanyol jogszabály bizonyos feltételek fennállása esetén az áfaösszeg kiutalását biztosíték adásától teheti függővé.³⁰

Az *olaszországi* szabályozás szerint a visszaigényelhető adó az éves adóbevallási időszakok végén következő időszakra átvihető követelésnek minősül (Olaszországban az adóbevallási időszak 1 év az áfa tekintetében). Az áfa negyedéves – kivételnek tekinthető –, vagy éves visszaigénylése csak a speciális feltételek teljesülésekor lehetséges. Amennyiben az adózó az áfa kiutalását kéri, az áfa-visszaigénylési kérel-

²⁸ Article 92. (3) of Law of the Republic of Lithuania on Value Added Tax (Lietuvos respublikos pridėtinės vertės mokestis įstatymas).

²⁹ Article 115. (3) of Law 37/1992 of 28th December on Value Added Tax (Impuesto sobre el valor añadido. Regula el Impuesto sobre el Valor Añadido).

³⁰ Article 118. of Law 37/1992 of 28th December on Value Added Tax.

met az olasz adóhatóság a bevallás benyújtásától számított 3 hónapon belül teljesíti. Ennek feltétele azonban, hogy az adózó a visszaigénylési kérelme mellé megfelelő biztosítékot nyújtson. A biztosíték államkötvény, valamint banki, hitelintézeti garanciavállalás lehet. Kis- és közép vállalkozások, valamint vállalatcsoportok esetén a garanciának egyéb formái is elfogadhatók, azokra eltérő szabályozás vonatkozik. A garancia biztosításától az olasz hatóságok ugyanakkor eltekinthetnek bizonyos feltételek fennállásakor, így különösen, amennyiben a társaság már legalább 5 éve folytat adóköteles tevékenységet, a fizetendő, vagy levonható adó vonatkozásában nem volt bizonyos mértéket meghaladó adóhatósági megállapítás, vagy kiigazítás a társaságnál és a cég bizonyos körülmények fennállását hiteles nyilatkozattal igazolja. Az így visszaigényelhető áfa összege ugyanakkor szintén limithez kötött (nem haladhatja meg több mint 100 %-kal az előző két év bevallási időszakában átlagosan az adófolyószámlára fizetett adó összegét).³¹

Lettországban az áfa-visszaigénylés főszabályként a decemberi adóbevallás benyújtását követően – a bevallási időszakok itt havi, negyedéves, illetve féléves időtartamúak –, az év végén történhet. A társaságok kivételes esetben havi áfa-visszaigénylést is benyújthatnak, amennyiben megfelelnek a jogszabályban meghatározott külön kritériumnak (így például ha a 0 %-os, illetve export értékesítései az összes értékesítésének 90 %-át adják, vagy ha az áfakülönbözet meghaladja a 150 Eurót és tárgyi eszközhöz kapcsolódik).³²

Szintén jelentősebb visszatartó ereje lehet az adócsaló társaságok ellen *kiszabott bírságoknak*, mint az adóvisszaélés elleni technikai eszközöknek.

1.3.2 Az adóvisszaélés elleni anyagi eszközök

Az adóvisszaélés elleni anyagi eszközök között elsőként az *egyetemleges felelősség* jogintézményét kell említenünk. E tekintetben különös jelentőséggel bír az egyetemleges felelősségnek az *Egyesült Királyságban* kidolgozott koncepciója. Ennek eredőjeként hozta meg az Európai Bíróság ugyanis azokat a határon átnyúló adócsalás tekintetében ma már alapvetésnek tekinthető ítéleteit,³³ amelyek napjainkban is meghatározzák az áfacsalási konstrukciók megítélését. Anglia az egyetemleges felelősségi koncepciót 2003 áprilisában vezette be. Az elgondolás tagállami szinten a Federation of Technological Industries jogesetét megelőzően ugyan több ügyletben megkérdőjeleződött, az Európai Bíróság azonban a 2006. május 11-i döntésében úgy határozott, hogy az áfairányelvvel összhangban van az Angliában bevezetett felelős-

³¹ Article 30. of Presidential Decree N° 633 of 26 October 1972; Article 48. of Legislative Decree N° 331 of 30th August 1993, converted with amendments by Law N° 427 of 29th October 1993.

³² Article 12. (6) of Law of 24.05.2012 („LV”, 88 (4691), 06.06.2012) [effective from 1 July 2012] on Value Added Tax.

³³ C-384/04. sz. ügy Commissioners of Customs & Excise, Attorney General kontra Federation of Technological Industries, a bíróság ítélete az Axel Kittel (C-439/04) és az État belge között, valamint az État belge (C-440/04) és a Recolta Recycling SPRL közötti egyesített ügyekben.

ségi koncepció, feltéve, hogy az megfelel a közösségi jog alapelveinek, így különösen a jogbiztonság és az arányosság követelményeinek. Az Egyesült Királyság az egyetemleges felelősségi formulát csupán egyes adócsalással érintett termékértékesítések tekintetében vezette be, így különösen a mobiltelefonok, a számítógépchipek és az egyéb kiegészítő számítástechnikai alkatrészek tekintetében. A szabály alapján minden olyan személy egyetemleges felelősséggel tartozhat az adó megfizetéséért, aki egy adott ügylet végrehajtásakor tudta, vagy ésszerű alapon tudhatta, hogy az áfa megfizetésére nem fog sor kerülni az adott tranzakciós láncolatban.³⁴ A jogszabály értelmében az áfafizetés elmaradásának sejtésére okot adó, ésszerű körülmények fennállását megalapozza, ha a termékekért fizetett összeg kevesebb volt, mint a szokásos piaci ár, vagy mint a termékekért korábban fizetett ár. A kereskedő ugyanakkor megdöntheti ezt a vélelmet, amennyiben bizonyítja azt, hogy a termékekért fizetett alacsony ár nem függött össze az adófizetési kötelezettség elmaradásával.

Az angol jogszabályi rendelkezéshez teljesen hasonló koncepciót vezetett be *Spanyolország* is az áfatörvénybe beiktatott, adóvisszaélés elleni klauzulájával. A jogszabályhely azonban némi eltérést is mutat az angliai megoldáshoz képest, mivel az nem egy egyetemleges felelősségi rendszert, hanem egy úgynevezett másodlagos, szubszidiárius felelősségi rendszert vezetett be. Ennek értelmében a rendelkezés csak abban az esetben hatályosul, ha az eladó fizetéseképtelennek bizonyul. Emellett a jogszabály hatálya szélesebb körű az angliai változatnál, mivel az nem csupán egyes csalással érintett szektorokra terjed ki, hanem valamennyi olyan tranzakcióra, mely a jogszabály hatálya alá esik.³⁵

A *portugál* egyetemleges felelősségi szabályok alapján, amennyiben valamely társaság azzal a szándékkal végez termékértékesítést, vagy nyújt szolgáltatást, hogy az után adófizetési kötelezettségét nem teljesíti, akkor valamennyi olyan vállalkozás, amely részt vett a – termékhez, vagy szolgáltatáshoz kapcsolódó – gazdasági láncolatban, szintén felelős lesz az adó megfizetéséért, amennyiben ez utóbbi cégek tudták, vagy tudhatták a jogellenes körülményeket.³⁶ A szabályozás hatálya azonban csupán egyes meghatározott szektorokra, így különösen a számítógép, mobiltelefon, vashulladék és gépjármű szektorokra terjed ki. Azt, hogy valamely társaság tudta, vagy tudhatta, hogy az áfa megfizetésére nem kerül sor, megalapozhatja az a tény, ha a termékekért fizetett összeg kevesebb volt, mint a szokásos piaci árként jellemzően megfizetett legkisebb összeg, vagy mint a termékekért, szolgáltatásokért a gazdasági láncolat korábbi pontjain fizetett ellenérték. A vélelem ennél a konstrukciónál is megdönthető, amennyiben bizonyítást nyer, hogy a termékekért fizetett alacsony ár olyan körülményeknek tudható be, melyek nem függenek össze az adófizetési kötelezettség elmaradásával.

³⁴ Article 77A. of the UK VAT Act of 1994 (added by the Finance Act in 2003).

³⁵ Prof. Carlos PALAO: New Income Tax Law and Anti-Fraud Legislation in Spain. *Bulletin for International Taxation*, April 2007. 148.

³⁶ Article 72-A. (1)-(4) of the Portugal VAT Code (VAT Code, approved by Decree Law no. 394-B/84, 26th of December, as most recently updated by Law no 66-B/2012 of 30 December, entering into force on 1 January 2013).

Olaszországban az egyetemleges felelősségi szabályok értelmében a vevő abban az esetben tehető az eladóval egyetemlegesen felelőssé az áfa megfizetéséért, ha a jogszabályban meghatározott termékeket – így különösen gépjárműveket, mobiltelefonokat, számítógépeket és azok tartozékait, szarvasmarhát, juhot, sertést, vagy azok húsát – értékesítenek alacsonyabb áron, mint azok szokásos piaci értéke.³⁷

A szokásos piaci árhoz kapcsolódó egyetemleges felelősség szabályok vonatkozásában – habár a fentiekben említett ‘tudta, vagy tudhatta’ teszt nélkül – több tagállam is elfogadott az áfairányelv 80. cikkében foglalt, a termékek és szolgáltatások alul-, vagy felülértékelésével összefüggő adóvisszaélés megakadályozásának célzatával rendelkezéseket. Így tett többek között Szlovákia és Magyarország is.

Hollandiában az egyetemleges felelősségi klauzula az adóeljárás törvényben került kidolgozásra.³⁸ A jogszabályhely hatálya azokra az esetekre terjed ki, amikor egy ügylet után elmarad az áfafizetési kötelezettség, az adott ügyletben hiányzó kereskedő is szerepel és abban közösségi értékesítés (is) történt. Ez a szakasz kimondja azoknak a kereskedőknek az egyetemleges felelősségét az áfa adónemet illetően, akiknek termékeket értékesítettek, és akik tudták, vagy tudhatták, hogy az adott értékesítést terhelő áfa összegét nem fizették be, vagy nem fogják befizetni a meghatározott (teljes) összegben a költségvetésbe. A jogszabály hatálya alá az úgynevezett magas kockázatú termékek tartoznak.

Emellett a holland adóhatóság azokban az esetekben, amikor feltárják, hogy valamely társaság a határon átnyúló, úgynevezett körbeszámlázásos áfacsalással lehet érintett, írásos figyelmeztető levelet küld az érintett vállalkozásnak, egy valamely csalási láncban való részvétel lehetséges következményeiről. Az általános figyelmeztető levél kiküldésének célja, hogy a vállalkozás tisztában legyen azzal, hogy olyan, magasabb kockázatú területen kereskedik, ahol jellemző az áfacsalás előfordulása. A tájékoztatóban bemutatják a – lehetséges – áfacsalás általános jellemzőit, valamint azokat a legfontosabb lépéseket, melyek segítségével szolgálhatnak ahhoz, hogy a vállalkozás kellő körültekintéssel tudjon eljárni szállítói, illetve vevői irányában. Mindemellett a társaság tudomására hozzák azt is, hogy részvétele a csalási láncban, bizonyos körülmények között, az előzetesen felszámított áfa levonási jogának megtagadásához, vagy az egyetemleges felelősségi szabály – a holland 1990. évi adóeljárás törvényben szabályozott – alkalmazásához vezethet.

Egyes tagállamok emellett kifejezetten az adóvisszaélések ellen vezettek be *általános, a joggal való visszaélés elleni fellépést támogató klauzulákat*. Így például *Litvániában* 2004 második felében vezették be az általános adóvisszaélés elleni klauzulát. Az új jogszabály koncepciója meglehetősen széles kört ölel fel, amennyiben hatálya alá tartozik valamennyi szerződés tranzakció, vagy ügyletek láncolata, amelyek célja, hogy közvetlenül, vagy közvetett módon adóelőnyt, az adófizetési kötelezettség csökkenését, vagy az adófizetés teljes elkerülését, illetőleg a vissza-terítendő adó összegének növekedését ériék el. Hasonlóan a rendelkezés hatálya alá

³⁷ Article 60-bis. of Presidential Decree N° 633. of 26 October 1972.

³⁸ Article 42 C. of the Tax Collection Act (Invorderingswet, uitgegeven op 30 mei 1990.

tartoznak azok az ügyletek is, amelyek az adó-visszatérítéshez kapcsolódó feltételek eltitkolásához vezetnek az áfa kiutalásához releváns feltételek téves bemutatása, vagy elhallgatása révén. A joggal való visszaélés elleni rendelkezés alapján az adóhatóságok figyelmen kívül hagyhatják, illetve újraértelmezhetik a társaságok által felépített adózási konstrukciókat és átminősíthetik a vállalkozások között végbement ügyleteket, valamint a fizetendő adót is a tényleges gazdasági események alapján állapíthatják meg.³⁹

Franciaországban a joggal való visszaélés koncepciójának hatálya a legtöbb adónemre kiterjed, így különösen a regisztrációs adóra, a földadóra, a társasági és jövedelemadókra, valamint az általános forgalmi adóra. A koncepció hatálya emellett mind az adóelkerülés, mind az adócsalás területét felöleli. Ide tartoznak ezért egyfelől azok az ügyletek, melyek alapján egy olyan jogi helyzet jön létre, ami különbözik a tényleges jogi helyzettől, másfelől pedig azok a tranzakciók, melyek megvalósulnak ugyan, de azok egyetlen célja az adófizetés elkerülése.⁴⁰

Belgiumban az Európai Bíróság – korábban már hivatkozott – Halifax ügyben hozott döntését követően illesztettek be egy új, a joggal való visszaélés visszaszorítását célzó jogszabályhelyet a belga áfatörvénybe. Ennek értelmében, az adóvisszaélés megállapítására abban az esetben kerülhet sor, ha egyes ügyletek olyan adóelőnyt eredményeznek, amely ellentétes az áfa törvényben, valamint az annak végrehajtására hozott határozatokban foglalt célokkal, és amely tranzakciók meghatározó célja az adóelőny elérése.⁴¹

Más tagállamokban olyan, az adóvisszaélés visszaszorítását célzó rendelkezéseket alakítottak ki, melyek általános jelleggel, a joggal való visszaélés megakadályozására is szolgálnak (vagyis nem csupán azt célozzák). Ilyen jogszabályt alakított ki például Írország, Ausztria, Finnország és Magyarország.

Vannak olyan tagállamok is, ahol az egyetemleges felelősségi szabályokat a több vállalkozás részvételével működő, úgynevezett láncértékesítések körében – vagyis abban az esetben, ha terméket egymást követően többször értékesítenek oly módon, hogy azt közvetlenül a sorban található első értékesítőtől a sorban utolsó beszerző nevére szóló rendeltetéssel adják fel küldeményként vagy fuvarozzák el – is alkalmazzák, így például Magyarország, vagy Szlovákia. Van olyan uniós ország is – például Bulgária – amely az egyetemleges felelősségi szabályokat az adóügyi képviselők felelősségi szabályai tekintetében alkalmazza.

Valamennyi tagállam jogalkotásában – az *áfairányelv 203. cikkével* összhangban – bevett gyakorlat továbbá annak a szabálynak a beiktatása, amely alapján a számlán termékértékesítőként, szolgáltatásnyújtóként szereplő személyt terheli az adófizetési kötelezettség, ha a számla áthárított adót tartalmaz. Vagyis adófizetési kötelezettség

³⁹ Robertas DEGESYS: Taxation of Companies. *European Taxation*, June 2004. 300.

⁴⁰ Laurent LECLERCQ: Interacting Principles – The French Abuse of Law Concept and the EU Notion of Abusive Practices. *Bulletin for International Taxation*, June 2007. 236.

⁴¹ Article 1.(10) of the Belgian VAT Code (Arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée).

keletkezik abban az esetben is, ha a teljesítés hiánya ellenére számlakibocsátás történik.

Ez a szabály mindenekelőtt az adócsalás elleni fellépést segíti elő a tagállamokban, az úgynevezett fiktív számlákkal⁴² történő csalás megakadályozására.

Valamennyi tagállam tekintetében elmondható továbbá az, hogy az *áfairányelv 196. és 199. cikkeiben*, valamint az Európai Bizottság által legutóbb az opcionális fordított adózást engedélyező irányelvekkel bevezetett rendelkezések alapján korlátozottabb, vagy szélesebb körben, de élnek a fordított adózás bevezetésével az adócsalással és adóelkerüléssel érintett szektorokban, illetve szolgáltatások és termékértékesítések tekintetében.

A fentiekben kifejtettek alapján, a joggal való visszaélés fogalma különös jelentőséggel bírhat abban, hogy definiáljuk, illetve alátámasszuk az adóelkerüléshez és adócsaláshoz kapcsolódó jogellenes tevékenységeket és ezáltal fenntartsuk az áfa-direktíva lényegét, ami nem más, mint az adófizetés alóli kibúvás, az adóelkerülés és az adózás területén történő visszaélések megakadályozása. Ehhez szükséges azonban egy, az adóvisszaélések beazonosítását célzó, európai uniós szinten egységes, minél koherensebb és minél kidolgozottabb jogelv kialakítása is.

⁴² Fiktív számláknak az olyan, meg nem valósult, fiktív ügyletet tanúsító számlát tekinthetjük, melyet a felek a csalás szándékával állítanak ki, illetve fogadnak be.