

A 2004-ben csatlakozott országok előzetes döntéshozatali eljárásai pénzügyi jogi kérdésekben

dr. Tóth-Lakos Fruzsina Anna¹

ABSZTRAKT: A tanulmány célja, hogy bemutassa, hogy az Európai Unióhoz 2004-ben csatlakozott országok (Ciprus, Csehország, Észtország, Lengyelország, Lettország, Litvánia, Magyarország, Málta, Szlovákia és Szlovénia) bíróságai milyen arányban fordultak előzetes döntéshozatal céljából az Európai Unió Bíróságához pénzügyi jogi kérdésekben, és milyen típusú ügyekben kértek iránymutatást. A bevezetésben szót ejtek arról, létezik-e európai adó, ezt követően kitérek arra, mennyire fontos a pénzügyi jogi területen az Európai Unió Bírósága által kimunkált joggyakorlat. A vizsgálati módszer alapját a <https://curia.europa.eu> oldalon meghatározott kulcsszó alapján történő keresési találatok statisztikai elemzése adja.

A rendelkezésre álló adatokat és információkat a vámügyi együttműködésre, vámérték-megállapításra, közös vámtarifára, vámunióra, közvetett adózásra, jövedéki adókra, általános forgalmi adóra, belső adóra, adózásra vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelmek alapján szűrtem, ennek eredményeképpen az adatok összehasonlítása érdekében egy viszonyszámot alkalmaztam, illetve különféle kategóriák szerint csoportosítottam az indítványokat. Amennyiben valamilyen szempont szerint egy ügy érdekes vagy említésre méltó, esetleg hatással van az adóhatósági vagy bírósági gyakorlatra, az ügy tényállását vagy elvi jelentőségét külön kiemelem.

Ezt követően összegeztem az általános és anyagi jogi következtetéseimet, amelyből végső következtetést vontam le.

KULCSSZAVAK: uniós adójog, előzetes döntéshozatali eljárás, vámjog, 2004-ben csatlakozott országok, adókikerülés

JEL-KÓDOK: H26, K34

DOI: https://doi.org/10.35551/PFQ_2025_3_6

¹ Phd-hallgató KRE-ÁJK DI, bírő, Fővárosi Törvényszék email: tothlakosf@gmail.com

Európai adó

Az Európai Unió² kizárólagos hatáskörrel rendelkezik a vámunió³ területén, míg a belső piac⁴ és a gazdasági kohézió területén megosztott hatáskörrel, azaz az adómegállapítás az államok alapvető pénzügyi szuverenitása körébe tartozik.⁵ Ahogy arra Békés Balázs is rámutatott, „Az európai adójognak nincsen mindenki által elfogadott, egyértelmű definíciója, hanem a tudomány művelői próbálják meghatározni a fogalmat. Elképzeléseik széles skálán helyezkednek el.”⁶

A közvetett adók területén a nemzeti jogalkotók szabadsága korlátozott, a közvetlen adózás területén a jogszabályok közelítése kisebb részben valósul meg. Egységes európai adó hiányában a tagállamok politikai és gazdasági érdekeiknek megfelelően alakítják ki a közvetlen adórendszereket, szűkebb értelemben az európai adójog a közvetlen adózással kapcsolatos normák összessége, tágabb értelemben magában foglalja a negatív harmonizáció által meghatározott elveket, még szélesebb értelemben Békés szerint ide tartozik a tiltott állami támogatási rendszer is.⁷

Az adóügyi rendelkezések harmonizálhatók a jogalkotási eljárás révén, amelynek során a Tanács irányelveket fogad el⁸ a tagállami jogszabályok közelítése érdekében, vagy az Európai Unió Bíróságának ítéletei révén.⁹ Ahogy azt Herich is kiemelte, az Európai Unióról szóló szerződés Lisszaboni Szerződéssel módosított (EUMSZ) VII. cím 2. fejezete tartalmazza azokat az alapvető rendelkezéseket, amelyeken az uniós adóharmonizáció alapul, a 115. cikk általános jogközelítési felhatalmazással ruházta fel a Tanácsot, és irányelv formájában jogalapot biztosít a közvetlen adók harmonizációjához.¹⁰ Az Európai Unió legfontosabb adóintézményei¹¹ közé tartozik az Európai

2 Amely Franciaország, Németország, Olaszország és a három Benelux állam aláírásával az intergrációs törekvés első eredményeképp 1951-ben létrejött az Európai Szén-és Acélközösség, majd 1957-ben az Európai Gazdasági Közösség, és az Európai Atomenergia Közösség, összefoglalóan Európai Unió. Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem Pénzügyi Intézet, *Pénzügytan II.*, második, javított kiadás, Tanszék Kft., Budapest, 2002., 78.p.

3 Az 1960-as évek végére a tagországok közötti vámok megszűntek. Im. *Pénzügytan II.* 78.p.

4 Az egységes belső piac hozzájárult az integrációs folyamathoz és felrázta a Közösséget euro-pesszimizmusából. Paul CRAIG, Grainne DE BURCA: *EU Law Text, cases, and materials* Oxford University Press, 2003, 1202.p.

5 CSÚRÓS Gabriella: *Uniós pénzügyek, Az európai integráció fejlődésének pénzügyi jogi vizsgálata*, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., 2015. 33. p.

6 BÉKÉS Balázs: Közvetlen adózás az Európai Unióban, A tagállami jogok harmonizációja és versenye Wolters Kluwer Hungary, Budapest, 2019. 27.p.

7 Im. BÉKÉS 27-30.p.

8 Pozitív harmonizációs folyamat. In: ERDŐS Gabriella-FÖLDES Balázs-ÓRY Tamás: *Az Európai Unió adójoga*, Wolters Kluwer, Budapest 2013. 28. p.

9 Negatív harmonizációs folyamat. Im. ERDŐS-FÖLDES-ÓRY 28. p.

10 DR. HERICH György szerk. *Nemzetközi Adózás II. Átdolgozott kiadás*, Penta Unió 2020. március 157.p.

11 Im. HERICH 145-150.p.

Unió Tanácsa¹², a Parlament¹³, az Európai Bizottság¹⁴ és az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB, Bíróság)¹⁵.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem szerepe

Az EU jogrendszerén belül¹⁶ az elsődleges jogforrások közé a Szerződések (módosító, csatlakozási és kiegészítő szerződések is)¹⁷ és az általános jogelvek tartoznak, a másodlagos jogforrások a Közösség és szerveik által kibocsátott jogi aktusok, a nem kötelező erejű jogi eszközök pedig adójogi ügyekben is figyelembe¹⁸ vehetők.¹⁹ Az adójog az uniós jog része, így a jogforrásokat és jogelveket hasonló módon alkalmazzák, de a pozitív harmonizáció szűk, ezért a Bíróság ítélkezési gyakorlata²⁰

12 Legfontosabb az ECOFIN Miniszterek Tanácsa, a Tanácson belül a COREPER koordinációs szerepet tölt be. Im. HERICH 145.p.

13 Az Európai Parlament állandó és ad hoc bizottságot jogosult felállítani, egyik albizottság az Adóügyek albizottsága (FISC). Im. *Pénzügytan II*. 79.p., vö. GOMBOS Katalin: *Európai jog-Az Európai Unió közjoga*, Wolters Kluwer Hungary Budapest, 2021., 143-152.p.

14 A „szerződések alapító öre”, nemzetek feletti szerv, Gombos szerint az integráció motorja avagy az Európai Unió kormánya. Egyik főigazgatósága a TAXUD (Adóügy és Vámunió Főigazgatóság). Ami az adózást illeti, ismert az adóbehajtási jogsegély bizottsága, a jövedéki adó bizottság, az áfa-igazgatási együttműködési bizottság (SCAC) és a Fiscalis bizottság, valamint az TAXUD áfa-bizottsága (VAT Committee) és az adócsalás elleni bizottság (ATFS), valamint az adózási együttműködés bizottsága (CACT). Im. *A Pénzügytan II*. 79.p., vö. HERICH 149-150.p., vö még GOMBOS 163-165, 171.p.

15 Az EUMSZ 19. cikk (1) bekezdése alapján az alapszerződéseket értelmezi és alkalmazása során biztosítja a jog tiszteletben tartását. A főtanácsnok indítványából következtetéseket lehet levonni a későbbi döntés vonatkozásában. Im. HERICH 150.p. vö. GOMBOS 176.p.

16 Ez az „acquis communautaire”. Az uniós jog egységes, sui generis jogrend, önálló és származékos, különbözik a nemzeti jogtól, mégis illeszkedik a belső jogba és mindenkire kötelező. Im. Allan F. TATHAM: *A Case-Study Approach*, HVG Orac Lap-és Könyvkiadó Kft., 2006., 1.p., vö. OSZTOVITS András szerk. *EU-jog*, HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft. 2015., 166.p.

17 Gombos ide sorolja még az Európai Unió Alapjogi Chartáját is, egyéb elsődleges jogforrások között tipizálja továbbá a szerződésekhez fűzött jegyzőkönyveket, mellékleteket és nyilatkozatokat is, továbbá a Költségvetési Szerződéseket. Ez utóbbit Tatham is ide sorolja, itt említi az egyéb nemzetközi szerződéseket, továbbá együttműködési szerződéseket is. GOMBOS Katalin: *Európai jog-Az Európai Unió jogrendszere*, Wolters Kluwer Hungary Budapest, 2019., 48-49.p. vö. TATHAM 3-10.p.

18 A közvetlen adózás területén szűken alkalmazzák a rendeleteket, míg az irányelvek a közvetlen adózás fő szabályozási eszközei. Im. GOMBOS 2019 52-53.p.

19 Gombos szerint a Lisszaboni Szerződés által bevezetett új rendszer alapján további tipizálás fogadható el. Im. GOMBOS 2019 56-60.p. Egy másik tipizálás szerint egyéb jogforrások is ide sorolhatóak pl. uniós által kötött nemzetközi szerződések, EUB ítélkezési gyakorlata. Im. OSZTOVITS 168.p.

20 Melyet a jogelvekkel együtt egyébként TATHAM harmadlagos jogforrásként említi. Im. TATHAM 20-43.p.

és az általa kialakított negatív harmonizáció kiemelkedő jelentőségű.²¹ Az Európai Unió Bírósága jogformáló ítélezési gyakorlatával alapvetően hozzájárul az adójoghoz kapcsolódó jogforrások értelmezéséhez²², eljárásai között²³ az előzetes döntéshozatali eljárásnak is szerepe van a jogalkotásban, a következtetést mindig a kérdést előterjesztő bíróság²⁴ vonja le. Az előzetes döntéshozatali eljárás akkor hasznos, ha olyan értelmezési kérdés merül fel, amely az uniós jog egységes alkalmazása szempontjából új közérdeket szolgálhat.²⁵ Igazságszolgáltatási jellegéből adódóan a Bíróság csak nagyon közvetetten alakíthatja az uniós adójogot, mivel tevékenysége csak egy konkrét ügyre és egy adott tagállamra terjed ki, ugyanakkor számos kérdésben nem foglal állást, mégis korlátozni tudja a nemzeti jogalkotókat.²⁶

A vizsgálat módszertana

A <https://curia.europa.eu> a 2004-ben csatlakozott tagállamok bíróságai által 2024. március 27. napjáig benyújtott előzetes döntéshozatali indítványokat és a Bíróság döntéseit vizsgáltam.²⁷ Az adatok alapján kijelenthető, hogy sem a ciprusi, sem a máltai bíróságok nem indítványoztak előzetes döntéshozatali eljárást. Ezzel szemben Csehország huszonzét, Észtország nyolc, Lengyelország nyolcvanhét, Lettország harminchét, Litvánia huszonnégy, Magyarország hetvennégy, Szlovákia tíz és Szlovénia tizenkét alkalommal fordult pénzügyi tárgyú kérdések tekintetében az Európai Unió Bíróságához. A pontosabb összehasonlításhoz egy viszonyszámot alkalmaztam, amelyet úgy határoztam meg, hogy az egyes tagállamok 100 000 lakosra jutó előzetes döntések számát két tizedesjegyre (későbbiek folyamán a részletes összehasonlítás miatt három tizedesjegyre) pontosággal a kerekítés szabályai alapján számoltam ki.²⁸

Azért hasonlítottam össze a 2004. május 1-jén csatlakozott tagállamok által kezdeményezett előzetes döntéshozatali eljárásokat, mert mind a tíz tagállam részben hasonló gazdasági, politikai előzményekkel rendelkezett, ez volt az Európai Unió

21 Im. BÉKÉS 51-59.p.

22 Mind az elsődleges, mind a másodlagos jogforrásokat értelmezi.

23 Vö. HORVÁTH Zoltán: *Kézikönyv az Európai Unióról*, Hetedik átdolgozott, bővített kiadás, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2007. 161-164. p. Gombos másfajta csoportosítást alkalmaz. Im. GOMBOS 2019 76-78.p.

24 Döntéseit „amelynek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata” kifejezéssel zárja.

25 EUR-Lex - 114552 - HU - EUR-Lex (europa.eu)letöltve 2023.04.26.

26 Im. BÉKÉS 253.p.

27 Keresési forrás: vámügyi együttműködés, vámértékbecslés, közös vámtarifa, vámunió, közvetett adók, jövedéki adók, általános forgalmi adó, belső adók, adózás, majd az érintett ország.

28 Magyarország (lakosság: 9 millió 771 ezer, indítvány: 74 db, ebből négy esetben az alperes nem az adóhatóság volt) 0,76, Csehország (lakosság: 10 millió 625 ezer, indítvány: 27 db) 0,25; Szlovákia (lakosság: 5 millió 443 ezer, indítvány: 12 db) 0,22, Lengyelország (lakosság: 38 millió 611 ezer, indítvány: 86 db) 0,22; Észtország (lakosság: 1 millió 315 ezer, indítvány: 8 db) 0,61; Lettország (lakosság: 1 millió 934 ezer, indítvány: 37 db) 1,91; Litvánia (lakosság: 2 millió 795 ezer, indítvány: 24 db) 0,86; Szlovénia (lakosság: 2 millió 67 ezer, indítvány: 10 db) 0,48.

legnagyobb kelet-európai bővítése,²⁹ közöttük volt a Magyarországgal közös történelmi, gazdasági és politikai hagyományokkal bíró és az európai integráció elérése céljából megállapodást kötő V4 országok³⁰, akik szintén egyidejűleg³¹ csatlakoztak, nem utolsó sorban pedig azért, mert a csatlakozott országok közt volt Magyarország is. Mindez pedig több mint húsz éve történt.

29 Az 1990-es évek közepétől a közép- és kelet-európai országok, akikkel eleinte csak társulási megállapodásokat (Im. OSZTOVITS 51.p.), együttesen Európai Megállapodást kötöttek (Im. GOMBOS 35.p.), „egyre határozottabban kopogtattak az Európai Unió ajtaján, teljes jogú bebocsátásra várva” (Im. OSZTOVITS 49.p.). „1998. március 30-án ünnepélyes külügyminiszteri találkozó keretében mind a 10 közép- és kelet-európai társult állam és Ciprus részvételével megindult a bővítési folyamat.” 2003. április 16-án Athénban a 25 tagállam vezetői ünnepélyes keretek között aláírták a csatlakozási szerződést, a ratifikációs folyamat eredményeképpen „2004. május 1-jén megtörtént az Unió első keleti irányú bővítése, és ezzel lezárult a vasfüggöny teljes körű lebontása.” Im. HORVÁTH 83-109.p.

30 „A Cseh és Szlovák Szövetségi Köztársaság, a Lengyel Köztársaság és a Magyar Köztársaság vezetői 1991. február 15-én Visegrádon nyilatkozatot írtak alá, amellyel létrejött a Visegrádi Hármak együttműködése” az európai integráció elérése végett, mely az 1990-es évek „új regionalizmusának” a termékévé is vált. A visegrádi négyek közös történelmi-földrajzi és kulturális hagyományaikon túl a visegrádi együttműködés keretében befolyásolták egymás gazdasági fejlődését. *A Visegrádi Négyek jelentősége, struktúrája és értékei* Kiadó: Külügyi és Külgazdasági Intézet, 2018 [V4_konyv.pdf \(kki.hu\)](#) TULOK PÉTER: *A Visegrádi Együttműködés eredete, a hármas királytalálkozó jelentősége a középkorból* 14. p. Letöltve 2024.03.27. *A Visegrádi Négyek jelentősége, struktúrája és értékei* Kiadó: Külügyi és Külgazdasági Intézet, 2018 [V4_konyv.pdf \(kki.hu\)](#) SÁRINGER JÁNOS: *Visegrád újjászületése az államszocializmus bukása után (1991–2004)* 22. és 25. p. Letöltve 2024.03.27. SZAKÁLNÉ SZABÓ ZITA: *Harminc éve a közös úton-a Visegrádi Négyek együttműködésének politikai fejlődési íve a kezdetektől napjainkig* [07_KulugyiMuhely_SzakalneSzaboZita.pdf \(mtak.hu\)](#) 1.p. Letöltve: 2024.03.27.

31 Csehország minden más államot megelőzve szeretett volna az Európai Unió tagja lenni. Im. OSZTOVITS 51.p

Az indítványozott kérdések részletes elemzése, tipizálása

Vám- és jövedékiadó ügyek és máshová nem sorolt közösségi jogi vonatkozású egyéb pénzügyi kérdések

Vám- és jövedéki adóval kapcsolatosan Csehország kilencszer³², Észtország ötször³³, Lengyelország tízszer³⁴, Lettország huszonnégyszer³⁵, Litvánia tízszer³⁶, Magyarország tízszer³⁷, Szlovákia egyszer³⁸ és Szlovénia kétszer³⁹ fordult az EUB-hoz, míg a máshová nem sorolt közösségi jogi vonatkozású egyéb pénzügyi jogi kérdésekben Csehország kétszer⁴⁰, Észtország kétszer⁴¹, Lengyelország négyszer⁴², Magyarország

32 C-86/24., C-567/23., C-129/23., C-133/23., C-711/20. (jövedéki adó), C-941/19., C-306/18., C-638/15. (jövedéki adó), C-339/09. számú ügyek szinte kivétel nélkül tarifális besorolást érintettek.

33 C-553/13. (jövedéki adó), a C-3/13., C-583/12., C-140/08., C-56/08. számú ügyekben tarifális besorolás, illetőleg általános vámjogi eljárásjogi kérdések merültek fel.

34 Az egyetlen vámügyben (C-195/18.) tarifális besorolás volt a kérdés, kilenc jövedéki adóval volt kapcsolatos (C-266/23., C-30/17., C-418/14., C-313/14., C-275/14., C-349/13., C-26/07, C-134/07., C-313/05.).

35 Egy esetben merült fel jövedéki adóval kapcsolatos kérdés (C-326/20.), míg 23 esetben (C-376/23., C-344/23., C-542/21., C-72/21., C-230/20., C-340/19., C-1/18., C-154/16., C-47/16., C-46/16., C-286/15., C-233/15., C-430/14., C-427/14., C-547/13., C-571/12., C-558/11., C-487/11., C-382/09., C-248/09., C-199/09., C-16/08., C-93/08.) vámjogot érintő kérdéseket tettek fel a bíróságok, mely indítványok érintették a tarifális besorolást, vámérték meghatározását, vámigazgatási kérdéseket, de felmerült az elévülés kérdése is egy utólagos vámenellenőrzés kapcsán.

36 Jövedéki adót érintő (C-674/19., C-368/17., C-567/17., C-151/16., C-63/06.), és vámjogi kérdések (C-782/23., C-599/20., C-489/20., C-75/20., C-250/11.) merültek fel, melyek leginkább vámérték meghatározással, alapfogalmakkal voltak kapcsolatosak.

37 A vámjog területén értelmezési kérdések merültek fel az ügyleti értékkel, a vámérték-megállapítással és bizonyos alapfogalmakkal kapcsolatban, továbbá tarifális kérdések is felmerültek (C-33/24., C-366/22., C-187/21., C-547/15., C-291/15., C-409/14., C-74/13., C-182/12., C-290/05.). Egy jövedéki ügy volt érintett, a C-391/22. számú ügyben a kérdés a személyszállító járművek javítása, karbantartása vagy üzemanyagtankolása céljából megtett utak során felhasznált gázolaj fogalmának értelmezése volt.

38 C-810/18. számú ügyben a kérdés tarifális meghatározás volt.

39 A C-725/21. és a C-700/15. számú ügyekben a kérdés tarifális meghatározásra vonatkozott.

40 C-78/22., C-161/06.

41 C-745/23., C-420/19.

42 Mind a négy a tőkeemeléseket terhelő közvetett adókról szóló törvény értelmezésére vonatkozott.

ötször⁴³, Szlovákia háromszor⁴⁴ és Szlovénia egyszer⁴⁵ fordult az EUB-hoz. Amennyiben a már fent meghatározott viszonyszámot alkalmazzuk, jól látható, hogy a legnagyobb arányban vám-és jövedéki adót érintő ügyekben kimagaslóan Lettország (1,241-es arányszámmal) fordult az EUB-hoz, ezt követően Észtország (0,38), majd Litvánia (0,35), legkisebb arányban Szlovákia (0,018), de Lengyelország is sereghajtó (0,026), Magyarország a negyedik helyen szerepel ezen a képzeletbeli ranglétrán (0,102). Az egyéb nem besorolható kérdéskör kapcsán a konkrét számok tekintetében az látható, hogy valójában alig-alig tettek fel kérdéseket a tagállami bírók, de a viszonyszám alkalmazásával megállapítható, hogy arányaiban Észtország tette fel a legtöbb kérdést, Szlovákia (0,055) és Magyarország (0,051) is a képzeletbeli dobogón helyezkednek el, miközben Lettország és Litvánia nem tettek fel ebben a témában kérdéseket.

Ebben a témakörben a C-161/06. számú ügyet azért kell kiemelni, mert a Bíróság elvi érveléssel mondta ki és biztosította az ügyfelek tisztességes eljáráshoz fűződő jogának garanciális érvényesülését, mely tényállás bármikor előfordulhat bármely tagállam eljárása során. A vámhatóságok által alkalmazott közösségi jogi rendelkezések cseh nyelvű változatát hivatalosan ugyan nem tették még közzé, a vámhatóság érvelése szerint azonban a hatóság weboldalán az elérhető volt, így a vámhatóság álláspontja szerint alkalmazható volt a közösségi jog. Az Európai Unió Bírósága azonban nem fogadta el a vámhatóság eljárását. A magyar ügyek közül meg kell említeni a C-746/22. számú ügyet, melynek végkimenetele az eddigi gyakorlathoz hatással lesz, hiszen alapvetően befolyásolhatja a visszatérítetési eljárásokban az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CL. törvény (Air.) 124. § (3) bekezdésében meghatározott novációs tilalom szabályát, amennyiben az áfa visszatérítését kérelmező csak a felbbezéséhez csatolja az adóhatóság által kért iratokat.⁴⁶

43 A C-75/18. számú ügy az egyes ágazatokat terhelő progresszív különadóval volt kapcsolatos (itt meg kell jegyezni, hogy ugyan a C-323/18. és C-385/12. számú ügyeket a fenti módszerrel a kereső oldal nem adta fel találati listában, feltehetőleg nem megfelelő adatmentés miatt, azonban ezen ügyek is ehhez az ügycsoporthoz tartoznak azzal, hogy a C-385/12. számú ügyben – annak részbeni eltérő tényállására tekintettel is – az EU Bíróság ellentétes végkövetkeztetésre jutott), a C-283/06. (és 312/16.) számú ügy a helyi iparüzési adó fenntartására, a C-746/22. és C-396/20. számú ügyek az adó-visszatérítésekre, a C-255/14. számú ügy az adókulcs bejelentésének elmulasztására, valamint a Közösségbe belépő és onnan kilépő készpénz ellenőrzésének elmulasztására vonatkozott.

44 C-186/20., C-113/20., C-305/17.

45 C-603/10.

46 A főtanácsnoki vélemény az adóhatóság eljárását nem tartja megfelelőnek.

Héa-irányelv⁴⁷

A Héa-irányelv értelmezése vetette fel a legtöbb kérdést, ezért az irányelvvel kapcsolatos indítványokat több témára osztottam az egymással összefüggő kérdések összehasonlításának megkönnyítése érdekében.

Az alapfogalmak és egyéb külön nem tipizált Héa-irányelvet érintő kérdések

Az ügyek tárgya alapvetően alapfogalmak értelmezéséről szól, azonban az EUB nem tekint el egy-egy döntése kapcsán az adókijátszás elleni küzdelem jegyében a család magatartás vizsgálatának előírásától sem.⁴⁸

Csehország hat alkalommal fordult az EUB-hoz⁴⁹, melyek során az adóalany, összetett szolgáltatások, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás, hatály fogalmának értelmezése merült fel. A legújabb C-796/23. számú ügy az adóalany fogalmának meghatározására irányul. Észtország kizárólag a C-475/17. számú ügyben indítványozott előzetes döntéshozatali eljárást, mely ügynek a tárgya a helyi értékesítési adó bevezetésének közösségi rendelkezésekkel történő összeegyeztethetősége volt. Lengyelország harminchat alkalommal⁵⁰ fordult az EUB-hoz. Az ellenérték, szolgáltatásnyújtás, teljesítési időpont, összetett ügylet, telephely, a letelepedés, az egységnyi szolgáltatás, szolgáltatásnyújtás, tárgyi hatály, fizetési határidő fogalmainak, az értékesítés tárgyának vagy a héa fizetésre kötelezett adóalany meghatározásának kapcsán merült fel értelmezési kérdés. A legújabb C-241/23. számú ügyben az eldöntendő kérdés az, hogy az ellenérték fogalom alatt a szóban forgó részvények névértékét vagy a kibocsátási értékét kell-e érteni, ha a felek kikötötték, hogy az ellenértéknek a részvények kibocsátási értéke fog minősülni. Lettország négy alkalommal tett fel a Bíróság részére kérdéseket⁵¹, amelyek az adóalany, valamint gazdasági tevékenység fogalmát érintették. Litvánia ötször indítványozott kérdéseket⁵² az adóalany és a hatály fogalmának értelmezése kapcsán. Magyarország tizenhárom alkalommal fordult az EUB-hoz.⁵³ Ezek között gazdasági tevékenység fogalmával és

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

48 C-442/22., C-697/20., C-527/11.

49 C-796/23., C-414/17., C-432/15., C-11/15., C-220/11., C-572/07.

50 C-241/23., C-182/23., C-709/22., C-442/22., C-282/22., C-108/22., C-729/21., C-616/21., C-612/21., C-697/20., C-935/19., C-855/19., C-604/19., C-547/18., C-225/18., C-214/18., C-422/17., C-421/17., C-665/16., C-371/16., C-36/16., C-229/15., C-276/14., C-42/14., C-499/13., C-72/13., C-605/12., C-169/12., C-155/12., C-557/11., C-160/11., C-180/10 (181/10), C-530/09., C-229/09., C-507/07.

51 C-87/23., C-154/17., C-527/11., C-263/11.

52 C-56/21., C-312/19., C-265/15., C-624/15. és C-119/08.

53 C-615/21., C-583/20., C-276/18., C-434/17., C-182/17., C-566/16., C-28/16., C-263/15., C-208/15., C-424/14., C-419/14., C-97/14., C-96/08

az adóalanyok bejelentési kötelezettségével, teljesítési hely és egységes szolgáltatás, valamint teljesítési időpont meghatározásával foglalkozó kérdések is, de bírság és szankció alkalmazásának kérdése, valamint biztosíték nyújtásának kérdése is. Szlovákia két ügyben⁵⁴ indítványozta döntéshozatali eljárás lefolytatását, melyek tárgya biztosíték nyújtásának és értékesítés fogalmának meghatározása. Szlovénia három alkalommal fordult az EUB-hoz⁵⁵, a kérdések az adóalany, számla, az egységes szolgáltatás fogalmának meghatározásával foglalkoztak.

Az adócsalás elleni küzdelmet az alapfogalmak értelmezése kapcsán és amellet, mint elérendő cél is rendre kihangsúlyozta az EUB. Ez történt a C-442/22. számú ügyben is, mely kérdés alapvetően héa megfizetésére kötelezett személy meghatározására irányult, mégsem hagyható figyelmen kívül az adócsalás elkerülésében szerepet játszó észszerűen elvárható intézkedések megtételének vizsgálata, hiszen a Bíróság friss (2024. január 30-án kelt) ítéletében elvi éllel mondta ki azt is, hogy a héa megfizetésére kötelezett személynek azt a munkavállalót kell tekinteni, aki úgy állít ki számlákat, hogy arról a munkáltató nem tud és nem is járul hozzá, kivéve, ha a munkáltató nem tanúsított észszerűen elvárható gondosságot a munkavállaló cselekményeinek ellenőrzése körében. A csalás elleni küzdelem fontosságát hangsúlyozta a Bíróság a C-697/20. számú ügyben is. A döntés értelmében ugyanazon üzem keretében, közös vagyont képező vagyont hasznosítását folytató közös háztartási tevékenység során a házastársakat két külön adóalanyként kell kezelni, ha mindkét házastárs önállóan végez gazdasági tevékenységet; ha az egyik házastárs tevékenységét az általános héa-szabályozás alá vonja, a másik házastárs elveszítheti a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelői jogállását, ha e joghatás szükségesnek bizonyul a visszaélés és a csalás kockázatának ellensúlyozásához. Szintén ehhez a csoportosításhoz tartozik a C-527/11. számú ügy, mely döntésének értelmében az adóhatóság alaptalanul utasította el a társaság héa-azonosító számának kiadását pusztán arra hivatkozva, hogy az nem rendelkezik a bejelentett gazdasági tevékenység folytatásához szükséges anyagi, műszaki és pénzügyi eszközökkel, és korábban többször szerzett adószámot valódi gazdasági tevékenységet nem végző társaságok számára, amely társaságokat ezt követően értékesített, anélkül hogy az adóhatóság objektív tényezőkre tekintettel megállapította volna, hogy a héa-azonosítószám csalárd módon kerülne felhasználásra.

Önkormányzatokat érintő ügyek is előfordultak, ilyen volt a C-36/16. számú ügy, melynek tényállása szerint a felperes héa-alanyként az ingatlanügyek területén végzett gazdasági tevékenységet. Adótartozásának kiegyenlítése céljából felajánlotta az önkormányzatnak a tulajdonában lévő beépítetlen földterület tulajdonjogának átruházását, mely az EUB döntés értelmében nem minősül ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek. Ebben a témakörben meg kell említeni továbbá a C-72/13. számú ügyet, mely döntés értelmében héa hatálya alá lehet vonni olyan önkormányzati ügyleteket, ha azok gazdasági tevékenységnek minősülnek és azt nem

54 C-165/11., C-534/16.

55 C-235/21., C-331/14., C-209/14.

mint hatóság folytatja, kivéve, ha a tevékenység a verseny torzulását eredményezi. Ugyan kizárólag a termékértékesítés fogalmának meghatározására irányult a magyar bíróság indítványa a KrakVet Marek Batko C-276/18. számú ügyben, az ügy azért vált mégis jelentőssé, mert az ítélet 51. pontja szintén kivételt állapított meg az EUMSZ 267. cikkben foglalt előzetes döntéshozatalra utalási kötelezettség alól.⁵⁶

Külön említést érdemel a magyar ügyek közül a C-615/21. számú ügy, melyben a Bíróság kimondta, hogy nem ellentétes a jogbiztonsággal és a tényleges érvényesülés elvével az a tagállami szabályozás és gyakorlat, amelynek értelmében az adó megállapításához való jogának elévülése a bírósági felülvizsgálat folytán megismételt adóhatósági eljárások számától függetlenül és az elévülés nyugvása halmozott időtartamának korlátozása nélkül a bírósági felülvizsgálatok teljes időtartama alatt nyugszik. Az indítvány azért is kiemelt jelentőségű, mert a magyar Alkotmánybíróság 2/2022. (II. 10.) AB határozatában –ugyanazon bíró által benyújtott bírói kezdeményezésre– megsemmisítette a jogszabály „és a megismételt” szövegrészét. Döntésében az AB kifejtette, hogy hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkotás tilalmába ütközött a szövegrész, mivel a jogszabály változásai alapvetően befolyásolták az adó megállapításához való jog elévülésének idejét.

A C-419/14. számú ügy az egyike azon magyar döntéseknek, amelynek esszenciája ma is kihat a joggyakorlatra. Bár az EU Bírósága döntött többek között a licencszerződés tárgyáról, a knowhow bérbeadásának jogi megítéléséről, azonban ennél lényegesebb, hogy kimondta azt is, hogy az adóhatóság köteles tájékoztatás kéréssel fordulni más tagállamok adóhatóságaihoz. Emellett az adóhatóság garanciális feltételek biztosítása mellett felhasználhatja egy párhuzamosan folyó és még le nem zárt büntetőeljárás keretében a hea területén fennálló visszaélészerű gyakorlat bizonyítása érdekében az adóalannal szemben folytatott titkos adatgyűjtés során beszerzett bizonyítékokat. Ezenkívül az adóalannak a védelemhez való jog tiszteletben tartása általános elvének megfelelően lehetőséget kell biztosítani, hogy a közigazgatási eljárás keretében a bizonyítékokhoz hozzáférjen.

Számla korrekciója, adólevonási jog, visszatérítési jog, adómentesség és héacsalás

A Héa-irányelv további elhatárolási szempontjaként vettem figyelembe a számla korrekciójával, a levonási joggal, azzal összefüggésben az adócsalással kapcsolatos kérdéskört, valamint a visszatérítési joggal kapcsolatos és adómentességi ügyeket. Azért szükséges ezeket a témaköröket egységként kezelni, mert az adólevonási joghoz szorosan kapcsolódnak az adómentességi szabályok, melyekkel visszaélés az

⁵⁶ Amennyiben az érintett bíróság határozatával szemben a nemzeti jog alapján nincs jogorvoslati lehetőség, az EUMSZ 267. cikk szerinti előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésének kötelezettsége áll fenn, így a magyar bírósági rendszerben a Kúria vagy egyes bíróságok közigazgatási kollégiumai tudnak pénzügyi vonatkozású előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezni.

adólevonási joggal való visszaélést jelenti, amely összefügg az adócsalás kérdésével.⁵⁷ Innen pedig következik az is, hogy amennyiben egy adózó élhet a levonási jogával, az adó összegét visszakérheti, visszaigényelheti, visszatéríttetheti.

A cseh bírók nyolc alkalommal⁵⁸ fordultak az EUB-hoz ebben a témakörben. Adómentességi kérdéssel három ügy foglalkozott. Észtország ebben a kérdéskörben nem tett fel kérdéseket. Lengyelország harmincnégy⁵⁹ ügyben terjesztett elő kérdéseket az Európai Unió Bírósága elé, ezek közül tizenhárom kérdés foglalkozott az adómentességi kérdésekkel, melyek érintették a biztosítási tevékenységgel kapcsolatos szolgáltatásnyújtás fogalmát, a hitelnyújtással kapcsolatos szolgáltatásnyújtást, valamint érintették egyes jótékonyági tevékenységek és láncügyletek adómentességét. A levonási, visszatérítési joggal, ehhez kapcsolódóan az adócsalással, továbbá a számla korrekciójával kapcsolatosan huszonegy indítvány került felterjesztésre. Lettország nyolc alkalommal⁶⁰ fordult az EUB-hoz, melyből három kérdés mentességi joggal kapcsolatos. Litvánia kilenc ügyben⁶¹ tett fel kérdéseket a Bírósághoz, melyből három mentességi kérdést érintett. Magyarország harminchárom kérdést⁶² terjesztett az Európai Unió Bírósága elé ebben a kérdésben, amelyből három mentességi kérdést, tizenegy pedig adócsalási kérdéskört érintett. Szlovákia hat kérdést⁶³ terjesztett az Európai Unió Bírósága elé, amelyek közül egy mentességi kérdéssel, egy héacsalással, egy a levonási jog korlátozásával, három pedig visszatérítéssel foglalkozott. Szlovénia négy alkalommal⁶⁴ fordult az EUB-hoz, két ügy mentességi kérdést, egy behajthatatlan követelést, egy pedig számlakorrekciót érintett.

Ebben a kérdéskörben látszólag ismét úgy tűnik, hogy Lengyelország tett fel többször kérdést a Bíróság részére, azonban a viszonyszámok ismét árnyalják a képet. Eszerint Lettország (0,414), Litvánia (0,322), Magyarország (0,306) után Szlovénia (0,194), Szlovákia (0,11), majd Lengyelország (0,088) következik, akit végül Csehország (0,075) követ, Észtország ebben a témában nem indítványozott kérdéseket.

A Bíróság C-676/22. számú ügyben hozott friss (2024. február 29-ei) ítélete végső soron az adócsalás elleni küzdelem fontosságára ismét rávilágítva hangsúlyozta, hogy amennyiben az adózó nem bizonyította, hogy a termékeket egy más tagállamban

57 C-653/18., C-564/15., C-691/17., C-292/19., C-507/20., C-397/21.

58 C-676/22., C-398/20., C-154/20., C-446/18., C/401/18., C-275/18., C-127/18., C-18/12.

59 C-615/23., C-606/22., C-146/22., C-114/22., C-250/21., C-696/20., C-48/20., C-895/19., C-703/19., C-335/19., C-653/18., C-491/18., C-235/18., C-224/18., C-566/17., C-140/17., C-499/16., C-308/16., C-307/16., C-605/15., C-393/15., C-40/15., C-277/14., C-500/13., C-33/13., C-392/12., C-224/11., C-588/10., C-280/10., C-438/09., C-395/09., C-188/09., C-414/07., C-25/07.

60 C-598/20., C-329/18., C-273/18., C-288/16., C-326/15., C-563/11., C-525/11., C-472/08.

61 C-293/21., C-227/21., C-108/17., C532/16., C-387/16., C-386/16., C-126/14., C-526/13., C-385/09.

62 C-532/23., C-248/23., C-537/22., C-426/22., C-289/22., C-512/21., C-482/21., C-458/21., C-397/21., C-188/21., C-507/20., C-334/20., C-717/19., C-656/19., C-611/19., C-610/19., C-13/18 (126/18), C-691/17., C-404/16., C-254/16., C-564/15., C-446/15., C-654/13., C-337/13., C-563/12., C-144/12., C-191/12., C-324/11., C-273/11., C-80/11 (142/11), C-392/09., C-368/09., C-74/08.

63 C-151/23., C-621/19., C-533/16., C-120/15., C-504/10., C-456/07.

64 C-664/21., C-146/19., C-528/17., C-396/16.

adóalanyának minősülő címzett részére értékesítette, és hiányoznak az annak megállapításához szükséges adatok, hogy e címzett rendelkezett ezzel a minőséggel, meg kell tagadni a valamely tagállamban letelepedett értékesítő heá-mentességét. Ugyanez a megállapítás vonható le a C-653/18. számú ügyből is⁶⁵, a döntés értelmében az adómentességet meg kell tagadni, ha a valódi vevő azonosításának hiánya miatt nem lehet megállapítani azt, hogy termékértékesítésről van-e szó, vagy akkor is, ha az adóhatóság megállapítja, hogy ezen adóalany tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy ez az ügylet a közös heá-rendszer kárára elkövetett adócsalás által érintett.

Az EUB a C-401/18. számú ügy nem is a tényállása miatt⁶⁶, hanem azon a bírósági megállapítás miatt vált említésre méltóvá, mely szerint az uniós joggal ellentétes, hogy egy nemzeti bíróság az in dubio mitius nemzeti alkotmányos elvre támaszkodva az adóalanyra nézve kedvezőbb értelmezést fogad el még azt követően is, hogy az EUB kimondta, hogy az ilyen értelmezés összeegyeztethetetlen az uniós joggal.

A C-606/22. számú ügyben hozott döntést azért emelem ki, mert ez a Bíróság egyik legfrissebb döntése (2024. március 21-i). Az ítélet szerint közösségi jogba ütközött az a gyakorlat, amely nem teszi lehetővé az adóalap és a fizetendő adó összegének helyesbítését, ha a termékeknek és a szolgáltatásoknak a fogyasztók részére magas heá-mértékkel történő értékesítését pénztárgéppel rögzítették, és azt csak nyugtával igazolták, miközben az ár (az értékesítés bruttó összege) e helyesbítés következtében nem módosult, kivéve ha az összes releváns körülményből az a következtetés vonható le, hogy a jogalap nélkül beszedett adó által az adóalanyok okozott gazdasági terhet teljes mértékben semlegesítették.

A C-395/09. számú ügy⁶⁷ azt mutatja be, hogy attól még, hogy egy adóparadicsomban bejegyzett vállalkozás által kínált szolgáltatást vesz igénybe egy adózó, nem szabad általános jelleggel kizárni a szolgáltatásimporthoz kapcsolódó előzetesen felszámított heá levonásához való jogot.

A C-598/20. számú ügy a tényállás összetettsége miatt vált érdekessé. A Lett Köztársaság függetlenségének helyreállítását követően a nemzeti jogalkotó földreformot hajtott végre a társadalmi igazságosság helyreállítása érdekében, amelyet aláásott a lett nép tulajdonának a szovjet megszállás alatti, kártalanítás fizetése nélküli jogellenes kisajátítása. Az államosított föld tulajdonjoga visszakerült korábbi tulajdonosaihoz vagy örököseihez. A telken azonban lakóházak, köztük állami és önkormányzati lakóházak épültek. A nemzeti jogalkotó ezt követően privatizálta ezeket az épületeket, és előírta, hogy az ezen épületekben található lakások, lakáscélú helyiségek és művészstudiók tulajdonjogát nemcsak a földtulajdonosok, hanem más személyek

65 A felperes mobiltelefonokat értékesített két ukrán adóalany számára, az export eljárást lefolytatták, a termékeket azonban nem a számlákon feltüntetett jogalanyok szerezték meg.

66 A felperes saját eszközeivel és költségén üzemanyagok fuvarozását biztosította több tagállamból, melynek során nemcsak fuvarozó, hanem végső vevő is volt, egyetlen üzemanyag fuvarozást végzett jövedéki adó felfüggesztése keretében, majd más gazdasági szereplőnek értékesítette tovább a termékeket, kizárólag kereskedelmi árrésben részesült.

67 A felperes vízhűtő berendezéseket gyártott és értékesített, a vevőszolgálatot is magában foglaló tevékenységei keretében vett igénybe a másik vállalkozás szolgáltatásait.

is megszerezhetik. A földtulajdonosok és az ingatlantulajdonosok közötti, a kényszerű tulajdonmegosztásból eredő jogviszony szabályozása érdekében a nemzeti jogalkotó bevezette a kötelező bérletet, amelynek értelmében az ingatlan tulajdonosa köteles földbérleti szerződést kötni az ingatlan tulajdonosával, ezek a szerződések azonban a legfelsőbb bíróság döntése értelmében kizárólag felületesen szerződéses jogviszonyok, mivel kényszerbérletből erednek. A felperes héa-alany, fő tevékenysége ingatlan bérbeadás és kezelés. A jogszabály értelmében, ha a felek nem tudnak megállapodni a bérleti díj összegében, azt bíróság határozza meg, mivel pedig ez a helyzet állt elő, a bíróság a héaösszeg megfizetése kivételével meghatározta a bérleti díj összegét. Mivel azonban a bíróság a héaösszeg megfizetésének megállapítását elutasította, a felperes Alkotmánybírósághoz fordult, amely előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett. Az EUB kimondta, hogy az irányelv 112. cikkével nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a földterületek kötelező bérleti jog keretében történő bérbeadása ki van zárva a héamentességből.

A C-227/21. ügyben⁶⁸ hozott döntés adócsalás fennállta nélküli adólevonási jog megtagadásához kapcsolódik, azonban a Bíróság döntése során az adócsalási küzdelem vizsgálata során már jól ismert tudta-tudhatta formulát alkalmazta, amikor is kimondta, hogy pusztán azon oknál fogva nem lehet megtagadni az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az eladó nehéz pénzügyi helyzetben van, fizetéképtelen, és hogy e körülmény azzal a következménnyel járhat, hogy az eladó nem fizeti meg, vagy nem tudja megfizetni a héát az államkincstár részére.

A magyar ügyek közül egy csoportosítási szemponttá vált az észszerű időn belül vissza nem igényelhető héa utáni késedelmikamat-fizetési probléma, amely kérdés több alkalommal is felmerült az adóhatósági és bírósági gyakorlatban, ezért a gyakorlat folyamatos fejlesztését követően is szükség volt az EU Bíróságának értelmezésére. A C-654/13. számú ügyben hozott végzésében a Bíróság az uniós joggal ellentétesnek minősítette az észszerű időn belül vissza nem igényelhető héa utáni késedelmikamat-fizetést kizáró tagállami gyakorlatot. Az adóhatósági gyakorlat egységesítése céljából a Kúria EBH2017.K.18. szám alatt további iránymutatást nyújtott. Ezt követően került sor a C-13/18. számú ügyben hozott döntésre, amely jogalkotói választ követően a joggyakorlati értelmezési problémák következő szakaszát a C-426/22. számú ügyben felmerült kérdés jelentette. A legújabb C-523/23. számú ügyben visszaigénylést

68 Tényállása szerint, egy bank kölcsönt nyújtott az eladónak, amely a szerződés biztosítása céljából a bank javára szerződéses jelzálogjogot biztosított egy telken, amelyen egy építés alatt álló épület állt. Ezt követően követelésengedményezési szerződéssel a felperes ellenérték fejében megszerezte a kölcsönt nyújtó banktól a hitelszerződésből eredő valamennyi pénzügyi követelést, valamint a kötelezettségek teljesítésének biztosítása céljából alapított összes jogot, ideértve a szerződéses jelzálogjogot egyidejűleg tudomásul vette, hogy az eladóval szemben fizetéképtelenségi eljárás van folyamatban. A sikertelen árverést követően a felperes átvette az ingatlant a kikiáltási ár összegéért, számlát és iratokat kapott, majd elkönyvelte a héát tartalmazó számlát és a héát levonásba helyezte. Az eladó fizetendő adóként a héát beállította, azt azonban sohasem fizette meg.

követő késedelmi kamat megállapításának kérdése merült fel, ebben az ügyben egyéb adóigazgatási eljárási kérdéseket tett fel a bíróság (pl. kérelemhez kötöttség elve). A magyar gyakorlatot erősítve mondta ki az EUB a C-151/23. számú szlovák ügyben, hogy az adóalany jogosult arra, hogy számára a nemzeti adóhatóság tagállami eljárási hatáskörbe tartozóan szabályozott, az adóalany részére okozott veszteségek megtérítését szolgáló késedelmi kamatot fizessen a hía-különbözet után, ha e hatóság e különbséget nem térítette vissza észszerű határidőn belül.

A magyar visszatérítési joggal kapcsolatban szintén egy külön csoportot képeznek azon ügyek, amelyekben az adózók – egyéb feltételek fennállása mellett és amennyiben adócsalás nem merül fel – közvetlenül az adóhatóságtól kérhetik az adóvisszatérítést (C-564/15., C-691/17., C-292/19., C-507/20., C-397/21). A magyar ügyekhez hasonló kérdés merült fel a C-146/19. számú ügyben⁶⁹ is, amely döntés szerint az adóhatóság közösségi joggal ellentétesen állapította meg, hogy mivel a felperes nem jelentette be e követeléseket az érintett fizetésektelenségi eljárásokban, és azt sem, hogy az említett követelések megszűntek, így a hía csökkentéshez szükséges feltételek nem teljesültek. Kiemelte az EUB ismételten azt is, hogy a nemzeti bíróságnak a nemzeti jogot e rendelkezéssel összhangban kell értelmeznie, vagy ha az ilyen összhangban álló értelmezés lehetetlen, mellőznie kell a nemzeti jog bármely rendelkezésének alkalmazását, amelynek alkalmazása az említett rendelkezéssel ellentétes eredményre vezetne.

A C-664/21. számú szlovén ügyben bár mentességi szabály értelmezése volt a kérdés⁷⁰, mégis a döntés inkább az adóigazgatási eljárási gyakorlatra van hatással, mely gyakorlat egyébként a magyar adóigazgatási eljárásban is fellelhető, a Bíróság ugyanis kimondta, hogy nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely az adómegállapító határozat meghozatalát eredményező közigazgatási eljárás során, az adóellenőrzési cselekményeket követően, de e határozat elfogadását megelőzően tiltja az azt alátámasztó új bizonyítékok előterjesztését és beszerzését.

Általános következtetések

A viszonyszámból levonható az az általános következtetés, hogy a lakosságszámhoz viszonyítottan az észt, lett, litván bíróságok kifejezetten aktívak, míg a V4 országok közül ugyanez Magyarországra igaz.

Indítványaikban a bíróságok a közösségi szabályok értelmezésére, az adósemlegesség elvére⁷¹ – amely kizárja, hogy a gazdasági szereplők versenyhátrányba kerül-

69 A felperes 2014 április hónapra egy meg nem fizetett követelésekhez kapcsolódóan hía korrekciót hajtott végre, amely két olyan társasággal szemben állt fenn, amelyek tekintetében a lefolytatott csőd eljárás 2013 júniusában jogerősen lezárásra került.

70 A tényállás szerint a felperessel szemben adóellenőrzést végeztek, melynek ugyan csatolt iratokat, de az eljárás egy szakaszában nem nyújtott be szállítóleveleket és egyéb iratokat, azonban jelezte, hogy igyekszik azokat beszerezni. A jegyzőkönyvre benyújtott észrevételehöz csatolta az iratokat, de azokat az adóhatóság nem fogadta el.

71 Im. HERICH 155.p.

jenek –, az adó hátrányos megkülönböztetés tilalmára, valamint a tényleges érvényesülésre⁷² – amely megköveteli, hogy a tagállamok eljárási szabályai ne tegyék gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehezzé az uniós jogon alapuló követelések érvényesítését –, egyenértékűsége⁷³ – amely szerint az uniós jog végrehajtására vonatkozó eljárási szabályok egyenértékűek a tagállamokra irányadó belső szabályokkal, azaz nem lehetnek kedvezőtlenebbek –, hivatkoznak, de a hivatkozások között rendszeresen megjelenik a közvetlen hatály és az arányosság elve⁴¹, valamint az Alapjogi Charta, beleértve a védelemhez és a jogorvoslatához való jogot.

A hatáskör hiánya miatt törölt, visszavont vagy elutasított ügyek száma a magyar ügyekben kifejezetten magas, a cseh ügyek közül egy ügyben szerepelt elfogadhatatlan kérdés a petícióban (a tényállás ismertetése és az indokolás hiánya miatt) és egy ügyben a jogszabály érvénytelensége merült fel a vitatott időszak tekintetében⁷⁴, a lengyel ügyek közül egy ügyet töröltek, egy ügy csak az érvényesség megválaszolására szorítkozott, egy ügy pedig joghatóság nélkülinek bizonyult⁷⁵, a lett ügyek közül a bíróság egy ügyben visszavonta a kérelmét.⁷⁶

Ugyan magasnak tűnik az el nem bírált magyar indítványok száma, de az elbírálhatlanság okai mögött nem feltétlenül a bírók jogismeretének hibája, esetleg rossz kérdésfeltevés merült fel, hanem egyéb indokok is meghúzódnak: négy esetben vonták vissza a bírók az indítványt, egy esetben a bíróság arról tájékoztatta az EUB-t, hogy a felek megegyeztek⁷⁷, ennek okán az ügyet a nyilvántartásból törölték, két esetben az EUB-nak nem volt hatásköre⁷⁸, kettőt azért vontak vissza, mert a feltett kérdés tekintetében már egy másik ügyben döntés született⁷⁹. Három ügy tekintetében nem derül ki a végzésből, milyen okból került sor az indítvány visszavonására⁸⁰, és egy esetben elfogadhatatlan volt a kérelem.⁸¹

Megállapítható az adatokból az is, hogy az észtt bíróságok mintegy 4 évet hagytak ki két indítvány előterjesztése között, ugyanis 2019 után legközelebb csak 2023-ban fordultak az EUB-hoz, ilyen magas interregnum a litvánoknál fordult elő, a litván bíróságok ugyanis kettő évet hagytak ki (2021 és 2023 között).

Külön említést érdemel, hogy egyes tagállamok alkotmánybírósága is megjelenik az előzetes döntéshozatali eljárás valamely szintjén. Szlovákiában két ügyben mondták ki a tisztességes eljáráshoz fűződő jogsérelmet, amikor a bíróság nem bírálta el a fél azon indítványát, hogy a bíróság forduljon az EUB-hoz, vagy nem vizsgálta az irányelv

72 Az EUMSZ 110. cikke.

73 Az EU-jog hatása a polgári eljárásjogra – VI. Az egyenértékűség elve – MeRSZ MUZSALYI Róbert: Az EU-jog hatása a polgári eljárásjogra letöltve 2023.12.10.

74 C-520/19., C-405/14.

75 C-745/18., C-390/15. és C-168/06.

76 C-204/15.

77 C-114/16.

78 C-258/19., C-596/20.

79 C-173/18., C-195/07

80 C-519/22., C-643/20., C-447/06.

81 C-636/20.

12. cikkének alkalmazhatóságát⁸², míg a szlovén ügyek közül egy ügyben a legfelsőbb bíróságnak megismételt eljárást kellett lefolytatnia.⁸³ A lett alkotmánybíróság földterületek kötelező bérleti jogának bérbeadására vonatkozó adójogi megítélése kapcsán fordult EUB-hoz.⁸⁴ A cseh alkotmánybíróság úgy ítélte meg, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem vizsgálta meg az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésének szükségességét, noha a felperes azt állította, hogy ez szükséges, ezáltal sérült a társaság tisztességes eljáráshoz való joga, így az ügyet rendes bírósági szakba visszautalták.⁸⁵

A joggyakorlat fejlődése szempontjából utalni kell a C-599/20. számú litván ügyre, amelyben az Emberi Jogok Európai Bírósága kimondta, hogy ha a bíróságok nem indokolják meg, hogy a felek indítványa ellenére miért nem fordulnak az EUB felé, ez jogsérelmet okoz a feleknek, így a döntés hatására a litván legfelsőbb bíróság megismételtette az eljárást.

A tényállásokból feltárható a tagállamok adóhatóságainak egymásról részben eltérő szervezeti felépítése, és külön vizsgálható, hogy az adóhatóságnak mely országokban van keresetelési joga, perindítási joga, ugyanis Lettországból és Litvániából az adóhatóság keresetet terjeszthet elő.⁸⁶ Külön említést érdemel az a sajátos lengyel közigazgatási eljárási típus, melynek értelmében az adózók adójogi állásfoglalást kérhetnek az adóhatóságtól, melyet keresettel meg is támadhatnak. Ez a típusú állásfoglalás a magyar adójogi gyakorlatban is létezik, 2024. március 1-jétől külön Tájékoztatói Igazgatóságot állítottak fel, mely országos illetékességgel látja el tevékenységét⁸⁷, emellett külön osztályok foglalkoznak az adózók kérelmeivel, esetleg állást foglalnak, a kérelmet megválaszolják. Ezen állásfoglalás azonban nem bír kötelező erővel, arra ugyan az adózók hivatkozhatnak, még akár az adóhatóság is, amennyiben az adóhatóság saját maga alkot belső állásfoglalásokat, hiszen az adóigazgatási eljárás menetét meghatározza, meghatározhatja, de egy peres eljárás során csupán a fél előadását jelenti, jogforrási norma híján semmilyen kötőereje nincs. Szemben az adó feltételes megállapításával, amely az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Art.) 164. §-ában szabályozott eljárást jelenti⁸⁸, az adó feltételes megállapítására irányuló eljárás során hozott határozattal, melynek kötőereje a határozat kiadmányozását követő ötödik adóév utolsó napjáig tart, és további két évvel meghosszabbítható, szemben külön fellebbezésnek ugyan nincs helye, azonban közigazgatási perben az megtámadható.⁸⁹

82 C-621/19., C-165/11.

83 C-331/14.

84 C-598/20.

85 C-78/22.

86 C-87/23., valamint C-638/17., C-151/16. C-265/18. C-532/16.

87 **Tájékoztatói igazgatóság alakult a NAV-nál (ado.hu)** letöltve: 2024.04.24.

88 A 164. § (1) bekezdése szerint az adópolitikáért felelős miniszter az adózó kérelmére – az általa közölt, jövőbeni ügyletre, vagy jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügyletre, vagy típusszerződésre vonatkozó részletes tényállás alapján – a kérelemben megjelölt adókötelezettségre vagy annak hiányára vonatkozó konkrét kérdés vonatkozásában megállapítja az adózó adókötelezettségét vagy annak hiányát.

89 Art. 168. § és 170. § (1) bekezdése.

Rátérve az anyagi jogi következtetésekre, mindenekelőtt utalni kell arra, hogy az áfa működési mechanizmusának része az adósemlegesség érvényesülése, melynek célja az EUB állandó gyakorlata szerint az, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hía terhe alól. A közös hía-rendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve, hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is hía kötelesek. Annak érdekében, hogy a tagállamok az adócsalást elkerüljék, adminisztrációs terhet rónak a vállalkozásokra (pl. bizonylati fegyelem, szigorú számadási bizonylatolási kötelezettség, adatbejelentések, online pénztárgép használata, bizonylatmegőrzési kötelezettség), de a tagállamok egymás között is együttműködnek azzal, hogy Hía Információcsere Rendszeren (V.I.E.S.) keresztül cserélik ki az információkat (mely online nyilvános rendszerbe lépve a szerződő partner uniós adószáma mindenki számára ellenőrizhető), megkeresésekkel élnek egymás irányába, emellett a fordított adózás szabályai – mely különösen az építkezések során tapasztalt körbetartozások következtében került kiterjesztésre – is az adóelkerülések megakadályozásának egyik eszközévé vált. Az EUB többször hangsúlyozta, hogy az adócsalás és az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet az irányelv elismer és támogat.

Főszabály szerint az adólevonási jog nem korlátozható, mely alól az EUB joggyakorlata révén körvonalazódnak a kivételek és egzaktabbá válik a fogalom is. Elvi éllel rögzítette ugyanis, hogy az adóalanyt megilleti a hía levonási jog a hía-nyilvántartásba nem bejegyzett másik adóalany által kiállított, a szükséges adatot tartalmazó számla alapján.⁹⁰ Nem tagadható meg akkor a levonási jog⁹¹, ha az értékesítő számára lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik az, hogy egy átvételi elismervényt észszerű határidőn belül megszerezzen, lehetőséget kell adni számára, hogy bizonyítsa a megfelelő gondosságot annak érdekében, hogy megbizonyosodjon afelől, hogy a beszerző vagy az igénybe vevő a helyesbített számla birtokába került, és azt tudomásul vette, másrésztől pedig, hogy a szóban forgó ügyletet ténylegesen az említett helyesbített számlán szereplő feltételek szerint bonyolították le. A számlák alaki tartalmával kapcsolatban a Bíróság a nemzeti hatóságok gyakorlatával szemben megengedőbb, ugyanis elvi éllel mondta ki azt is, hogy a számlákon szereplő hibás árutípus azonosítása nem elegendő indok a levonási jog korlátozásához főleg akkor, ha egyébként minden irat rendelkezésre áll.⁹² *Expressis verbis* kimondta azt is, hogy attól még, hogy az adóalany nem minden esetben tudja a számláján a közösségen belüli termék beszerzéséből eredő fizetendő héát feltüntetni, de azt adóbevallásának helyesbítésével pótolja, nem lehet feltételhez kötni a levonási jogot.⁹³ Lényeges iránymutatásként írta elő azt is, hogy amennyiben a szerződés megkötését követően számla kiállítására nem került sor, de a szerződés minden lényeges elemet tartalmaz,

90 C-438/09.

91 C-588/10.

92 C-491/18.

93 C-895/19.

melyből megállapítható, hogy a héa levonási jog anyagi jogi feltételei fennállnak, akkor a szerződés maga is számlának tekinthető.⁹⁴

Rámutatott arra is, hogy a héaalany, aki teljesíti a héalevonás anyagi jogi feltételeit és akit a levonási jog gyakorlására jogosító ügyletek teljesítésétől számított ésszerű időn belül héa-alanyaként nyilvántartásba vesznek, jogosult levonási jogra.⁹⁵ Ezt követően ismételten hangsúlyozta, hogy a héa levonási jogot nem lehet feltételhez kötni különösen úgy, hogy a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás időpontjában, valamint az ezen adócsökkentés érvényesítésére irányuló adóbevallás helyesbítésének a benyújtását megelőző napon az adós aktív héaalanyként legyen nyilvántartva, és ne álljon fizetéseképtelenségi vagy felszámolási eljárás alatt, és hogy az adóbevallás helyesbítésének a benyújtását megelőző napon maga a hitelező továbbra is aktív héaalanyként legyen nyilvántartva.⁹⁶ Amennyiben a felperes nem rögzítette pénztárgépben a forgalmát és az adó összegét, ideiglenesen mégis lehetséges a levonható héaösszeg korlátozása.⁹⁷ Azt azonban hangsúlyozta a Bíróság, hogy a héa levonáshoz való jog elismerésekor a beszerzési ügyletekhez kapcsolódó kiadások és az adólevonásra jogosító egy vagy több értékesítési ügylet vagy az adóalany gazdasági tevékenységeinek összessége közötti azonnali és közvetlen kapcsolatnak kell fennállnia.⁹⁸ Nem tagadható meg az adólevonási jog akkor sem, ha a szolgáltatás nem hasznosult a számlabefogadó tevékenységéhez, és nem eredményezett árbevételt.⁹⁹

A számla korrekciója tekintetében is megengedőbb az EUB, mint a nemzeti hatóságok. A C-127/18. számú ügyben kimondta, hogy amennyiben a felperes adósa részben vagy egyáltalán nem fizeti meg az ügylet címén fizetendő összeget, az adóalanyisága megszűnt, a felperes a számla korrekcióját elvégezheti. A C-48/20. számú ügyben¹⁰⁰ hangsúlyozta a Bíróság, hogy az adóellenőrzési eljárás megindítását követően nem lehet megtiltani, hogy a felperes a bevallott számlákat helyesbítse, ha a számla címezteje jogosult lett volna ezzel adóvisszatérítésre.

Az adócsalások körében a C-563/11. számú Forwards V ügyben¹⁰¹ mondta ki először az EUB, hogy objektív tényezők mentén kell adóvizsgálatot lefolytatni, melynek során nem elvárható, hogy a számla befogadjának olyan ellenőrzéseket

94 C-235/21.

95 C-385/09.

96 C-335/19.

97 C-188/09.

98 C-126/14.

99 C-334/20.

100 A felperes litván fuvarozási társaságok rendelkezésére bocsátott olyan üzemanyag kártyákat, amelyek lehetővé teszik fuvarozási társaságok számára, hogy Lengyelország területén található bizonyos üzemanyag-töltő állomáson üzemanyagot tankoljanak.

101 A gépjárművek szállítását nem a szállítólevélen rögzített cég végezte, mivel az semmilyen gazdasági tevékenységet nem folytatott, az ügylet egyéb részletei sem ismertek, továbbá a cég ügyvezetője elismerte, hogy ugyan több dokumentumot is aláírt, de nem teljesítette a szolgáltatást.

kellene végeznie, amelyekért nem felel, de tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az ügylet héacsalásban vesz részt. A C-33/13. számú ügyben ezt az elvet az az EUB mintegy megerősítette; az ügyben a számla kibocsátója által elkövetett csalások vagy szabálytalanságok miatt tekintette úgy az adóhatóság, hogy a számla kibocsátója ténylegesen nem teljesítette az értékesítést. A C-277/14. számú ügyben¹⁰² is ezt az elvi tételt állapította meg az EUB. A C-108/17. számú ügyben¹⁰³ az EUB továbbfejlesztette a vizsgálati szempontokat, amikor kimondta, hogy nem tagadható meg a mentességi jog, ha a behozatalt követő Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének feltételei a beszerző által elkövetett adócsalás miatt nem teljesülnek, kivéve ha bizonyításra kerül, hogy az importőr tudta vagy neki tudnia kellett volna, hogy az ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és hogy nem tett meg minden tőle telhető észszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az e csalásban való részvételt. Szükséges továbbá az adómentesség anyagi jogi feltételeinek fennállta, továbbá az is, hogy az importőr átruházza az említett termékek feletti, tulajdonosként való rendelkezés jogát a beszerzőre. A C-329/18. számú ügyben az EUB továbbfejlesztve gyakorlatát mondta ki, hogy önmagában egy indokra¹⁰⁴ alapozni a levonási jog elutasítását nem lehet, ugyanakkor azon szempontok egyikének minősülhet, amelyek együttesen és egybehangzóan utalhatnak arra, hogy e jogalanynak tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt. Hangsúlyozta azonban, hogy a nyilvántartásba vétel ellenőrzésének elmaradása nem releváns a tudattartalom kapcsán. Lényeges azonban, hogy amennyiben a szolgáltatás tényleges nyújtása ugyan megvalósult, azonban nem volt megállapítható a szolgáltató személye és a héa-alanyiséga sem, mivel nem álltak rendelkezésre dokumentumok, ez esetben pedig az adóhatóságnak nem kell bizonyítania a feltárt tényállásban, hogy elkövetett-e héacsalást, azt sem, hogy a felperes tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog megalapozása érdekében hivatkozott ügylet ilyen csalás része volt.¹⁰⁵ Különösen jelentős a joggyakorlat szempontjából a C-114/22. számú

102 A felperes dízel üzemanyagot vásárolt és gazdasági tevékenysége körében használt fel, a héát levonta, azonban az adóhatóság álláspontja szerint a vonatkozó számlákat egy nem létező gazdasági szereplő állította ki, lehetetlen a termékek valódi értékesítőjének a kiletét megállapítani.

103 A felperes a Fehéroroszországból származó üzemanyagot hozott be Litvániába, megjelölte a másik tagállamban található beszerzőknek a héa-azonosítószámát (lengyel, szlovák és magyar cégek), amelyek részére a termékeket értékesíteni kívánta, a felperes kizárólag azt vállalta, hogy az üzemanyagot elszállítja a beszerzők részére Litvániába. Néhány esetben azonban a bejelentéstől eltérő más tagállamban található olyan adóalanyok részére is értékesített termékeket, de a felperes az adóalanyokról tájékoztatást adott az adóhatóságnak. A termékek nem közvetlenül a beszerzőre kerültek átruházásra, hanem azokat az utóbbi által kijelölt fuvarozási vállalkozások és adóraktárak részére továbbították.

104 Nem tartotta tiszteletben az élelmiszerek nyomon követhetősége érdekében a beszállítói azonosítására vonatkozó kötelezettségeket.

105 C-154/20.

ügyben¹⁰⁶ hozott döntés, melynek értelmében az adóalanyt pusztán semmis ügylet okán nem foszthatják meg az előzetesen megfizetett hozzáadott érték adó levonáshoz való jogtól anélkül, hogy szükséges lenne annak bizonyítása, hogy teljesüljenek azok a tényezők, amelyek lehetővé teszik, hogy az uniós jogra tekintettel ezen ügyletet fiktív ügyletnek minősítsenek, vagy –amennyiben az említett ügylet ténylegesen megvalósult– hogy az héacsaláson vagy joggal való visszaélésen alapul.

Az adócsalási mechanizmus részét képezi annak vizsgálata is, hogy egy adott ügylet rendeltetésellenes (az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) I. § joggyakorlás tilalmába ütközik-e.¹⁰⁷ Ez a kérdés merül fel a C-289/22. sz. A.T.S. 2003 ügyben is. A rendeltetésellenes magatartás célzatos, a felek szándéka az adótörvények kijátszására irányul, a gazdasági esemény formálisan ugyan megvalósult, gazdasági tartalma azonban nincs, az ügyletek célja adóelőny megszerzése, amely önmagában ellentétes az áfa szabályozás szabályaival, rendeltetésével.¹⁰⁸ Ilyen típusú adócsalási tényállás merült fel a C-273/18. számú ügyben¹⁰⁹ is, amely döntésében az EUB mindenekelőtt rögzítette, hogy nem a klasszikus adócsalás megvalósulásáról van szó, hanem visszaélészerű magatartásról, megállapította, hogy a hía levonásához való jog megtagadásához a tényállásban rögzített körülmény önmagában nem elegendő az adóalany vagy az említett láncban részt vevő más személyek visszaélészerű gyakorlata fennállásának a megállapításához, az adóhatóságnak bizonyítania kell a jogosulatlan adóelőny fennállását, amelyben ezen adóalany vagy más személyek részesültek. A C-504/10. számú ügyben¹¹⁰ a tényállás tekintetében – így amennyiben az ügylet a nemzeti jog lehetőséget biztosít – az EUB nem talált kivétneivalót, azonban hangsúlyozta, hogy mivel az adócsalás és az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet az irányelv elismer és támogat, vizsgálni kell, a szolgáltatásnyújtást jellemző ténybeli körülmények összességének fényében történt-e joggal való visszaélés.

106 A tényállás szerint védjegyek más társaság javára történő hía köteles átruházásáról szóló szerződés az adóhatóság álláspontja szerint a Polgári Törvénykönyv értelmében semmis, a hía összeget a társaság bevallotta és megfizette. Az adóhatóság azt állapította meg, hogy mivel az ügylet polgári jogilag semmis, így a levonási jog korlátozható.

107 A magyar gyakorlat az ún. Halifax-tesztet alakította ki.

108 BH.2021.4.115.

109 A beszerzésekre több társaság közötti, egymást követő gazdaságilag irracionális Közösségen belüli ügyletek láncolata végén került sor, az érintett termékek az e lánc részét képező, a számlán értékesítőként feltüntetett személytől eltérő személy raktárában kerültek az adóalany birtokába.

110 Két ugyanazon személy által képviselt társaság az ipari tulajdonnal foglalkozó hivatal előtt kérelmet nyújtott be a nagy tisztaságú zsírkő felhasználásával készült termék elkészítési eljárása elnevezésű találmány szabadalomként történő bejegyzése iránt. Az egyik cég a másik részére a be nem jegyzett szabadalom feletti közös jog 50%-os hányadát átengedte. A kiállított számla alapján levonható adó keletkezett, az előzetesen fizetendő adót azonban nem fizették be, végül végelszámolás nélkül a tulajdont átengedő cég megszűnt.

Végső következtetések

Több mint húsz év telt el azóta, hogy tíz ország, köztük a V4 tagállamok, volt szocialista tagállamok és Magyarország felvételt nyert az Európai Unióba, az országok a feltárt tényállások szerint adaptálták, ismerik és alkalmazzák is az uniós jogrendet, bíróságaik pedig élnek azzal a lehetőséggel, hogy az EUB-hoz forduljanak az uniós jog értelmezésében. Tanulmányom célja, hogy bemutassa, hogyan éltek a 2004-ben csatlakozott országok bíróságai a lehetőségeikkel, milyen fejlődési görbe látható a kérdések elemzésekor, vagy milyen következtetések vonhatók le az egyes adatokból. A formális adatokból logikailag arra lehetne következtetni, hogy egy kisebb igazságszolgáltatási rendszerrel rendelkező kisebb ország matematikailag nyilvánvalóan kisebb valószínűséggel fordul az EUB felé, a viszonyszámok alkalmazásával azonban egzaktabb összehasonlítást lehet elvégezni. Lengyelország bár nagy ország, a feltett kérdések darabszámában megelőzi a kisebb Magyarországot, a viszonyszám alapján a 100 000 lakosra jutó kérdések száma szinte minden témában alacsony.

Az, hogy mely tagállam fordul legtöbbször az EUB-hoz, nagyban függ az igazságszolgáltatási rendszertől elvárt aktivizmus mértékétől, attól, hogy lazábban alkalmazzák-e a közösségi jogot, vagy olyan bírákról van-e szó, akik határozataikban hűen alkalmazzák a törvény szövegét, szövegírókról vagy olyan bírákról, akiknek van álláspontjuk, de nem biztosak benne, akik szívesebben döntenek a perkoncentráció elve alapján, függ továbbá a közösségi jog ismeretétől, nyelvtudásuk szintjétől is. Ezen túlmenően nem elhanyagolható szempont, hogy egyes bírák maguktól vagy jogi képviselő jól megindokolt, logikailag és jogilag tökéletesen vagy épp nem tökéletes felépített kérelmére fordulnak az EUB-hoz, fontos az is, egy bíró milyen mértékben fejleszti magát, követi-e az ítélkezési gyakorlatot, esetleg önfejlesztés révén vagy szervezett módon követi a gyakorlatot, esetleg tanácsadói hálózat keretében, mint amilyen van Magyarországon, Lengyelországban, Csehországban vagy Litvániában, szemben például Szlovákiával, ahol ilyen nincs, szintén olyan tényező, amelyet nem lehet elhanyagolni.¹¹¹A pénzügyi jogot érintő ügyekben annak harmonizáltsága miatt a bíróknak minden alkalommal figyelemmel kell lennie a közösségi szabályokra, ugyanis szinte nincs olyan helyzet, amelyre nem lehet egy közösségi normát alkalmazni, a bíróknak felkészültnek kell lenniük és nyitottnak indítványok előterjesztésére. Az ügyek témája és száma azt mutatja, hogy két csatlakozott ország kivételével tudatosan fordulnak a bírók az EUB felé és képesek a közösségi jog értelmezésére és alkalmazására. Az egyes országok tekintetében nem lehet egyértelműen a számok mögé nézni, az, hogy ha egy ország kisebb mértékben fordult az EUB-hoz, jelentheti azt is, hogy a bíró biztosabban alkalmazza a közösségi jogot, le tudja vezetni a bírósági joggyakorlatból, de jelentheti azt is, hogy nem ismeri fel a közösségi jogszabály alkalmazását, a nagyobb arány pedig a contrario jelentheti a jogbizonytalanságot,

111 (Microsoft Word – \366sszefoglal\363 v\351lem\351ny.doc) (kúria-birosag.hu) 25.p. Letöltve 2023.12.12.

a bíró bizonytalanságát, a felelősség áthárítását, de a felesleges kérdéseket is, de jelentheti azt is, hogy képes a nemzeti jog által meghatározott szabályokat félretenni, közösségi joggal való ütközése miatt képes és hajlandó is kérdéseket feltenni.

Bár a Héa-irányelv csak irányelv, mégis nagyon részletes. Ennek ellenére a bíróságok mégis gyakran fordulnak az EUB-hoz annak értelmezésével kapcsolatban. Ennek oka, hogy a Héa-irányelv lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy eltéréseket alkalmazzanak, ami értelmezési problémákhoz vezet. Lengyelországban is a Héa-irányelv értelmezése okozta számszakilag a legtöbb problémát, azon belül azonban a többi tagállamtól eltérően az alapfogalmak tisztázását kérték az EUB-tól, feltehetőleg a fogalmak értelmezése okoz a lengyel bírók számára nehézséget, amely jogértelmezés nem vezethető le az általános ítélkezési gyakorlatból, hanem a jog sajátos értelmezését igényli, mint például az adómentességek és adókedvezmények kérdése, amely tételek Lengyelországban is különösen magas arányban fordulnak elő. Érdekes látni az adatokból azt is, hogy a héacsalással kapcsolatos kérdések száma nem magas, az a tényállásokból nem derül ki, hogy ennek az lenne-e az oka, hogy az adóhatósági ellenőrzések itt esetleg hatékonyabbak, de ez a szám feltehetőleg azzal van összefüggésben, hogy a lengyel bírók bátrabban alkalmazzák az *acte clair* vagy *acte éclairé* doktrínát az egyéb kérdések vonatkozásában, azaz figyelembe veszik az EUB ítéleteit, az alapfogalmak értelmezése pedig az esetek többszínűsége miatt pedig nehezebb, jóval bonyolultabb egy adott egyedi ügyre alkalmazható ítéletet találni.

Jól látható a statisztikai adatokból az is, hogy a kisebb balti országok (Lettország abszolút értelemben is) bírói rendszeresebben igénylik az EUB értelmezési segítségét, ez összefügghet azzal, hogy a balti országok vámügyi kérdésekben aktívabbak, mely ügytípus jogilag is nehezebb megítélésű, szerteágazóbb problémák merülhetnek fel a Vámkódex kódex jellege miatt. De a magas arányszám azt is jelzi, hogy a balti országok bírái felismerik a problémát, mernek kérdéseket feltenni, az uniós jogi ismereteik stabilak. Egyes tagállamok számára a vámügyekkel kapcsolatban a tarifális besorolás okoz problémákat, és nem ok nélkül, mivel minden termék más, egyre több új, eddig ismeretlen termék jelenik meg a piacon, melyek tarifálása gondot okozhat. A szabályozás újszerűsége és még ki nem jegesedett gyakorlata is indokolhatja a vámügyekkel kapcsolatos kérdések nagy számát.

Az EUB számos, a gyakorlat szempontjából releváns fontos fogalmat azonosított, és iránymutatást adott a jövőre nézve egy közös útra helyezve a tagállamok hatóságainak és bíróságainak gyakorlatát. Az EUB többek között kimondta, hogy a héa működési mechanizmusának része az adósemlenség, ezért sem a számlák helyesbítéséhez, sem az adólevonáshoz való jog nem korlátozható. Ez alól kivételt képez az, amikor az adólevonási jog az adócsalás központi elemévé vált. Áfacsalás esetén az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy az adózó visszaélt adólevonási jogával.

Bár a harmonizációt tovább kell fejleszteni, csakúgy, mint az egységes európai piacot, az EUB-nak még sok a tennivalója a valutaunió követelményeire tekintettel. Emellett fontos lesz a társasági adószabályok harmonizálása is¹¹² (a magyar bíróság

112 Im. HERICH 776.p.

már feltett kérdéseket a társasági adóval kapcsolatban). A harmonizáció során azonban arra is figyelni kell, hogy az eltérő körülményekkel rendelkező államok egyenrangúak legyenek, és ne növekedjenek az országok közötti különbségek. A feltett kérdésekből is kiderül, hogy a kelet-európai tagállamok bíróságainak és rajtuk keresztül az adott országnak milyen problémákkal kell megküzdenie az adójog harmonizációja és a tagállamok szuverenitása között.¹¹³

Az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem a jövőben is kulcsfontosságú kérdés marad, még akkor is, ha már jól látható a kialakult gyakorlat, amelyet csak követni kellene, ehhez javítani kell a bírák szakmai ismereteit, és bővíteni kell a szakmai konzultációkat annak érdekében, hogy pontosabb és egyértelműbb kérdéseket tehessenek fel, ha úgy látják, hogy új típusú adócsalási tényállásról van szó, de ez azt is megköveteli, hogy a bíróságok rendszeresen értelmezzék a korábbi határozatokat, és ne tegyenek fel több kérdést ugyanarra a tényállásra. Ez pedig azt jelenti, hogy a bíróknak nem csak a saját országa által feltett kérdéseket, hanem más országok bírái által indítványozott eljárásokat is nyomon kell követniük.

Összességében megállapítható, hogy a pénzügyi területhez hasonlóan a termékek tarifális besorolásán túl a tagállamok bíróságai számára a legtöbb értelmezési probléma a Héa-irányelvhez kapcsolódik, és mivel a gazdasági tevékenységek sokfélék és folyamatosan fejlődnek, a gazdasági tevékenységhez kapcsolódó közvetlen adózás értelmezése mindig problémát fog jelenteni. Nem számítok arra, hogy az indítványok száma a jövőben csökkenni fog. ■

Irodalomjegyzék

1. Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem Pénzügyi Intézet, *Pénzügytan II.*, második, javított kiadás, tanszék Kft., Budapest, 2002.,
2. Paul CRAIG, Grainne DE BURCA: *EU Law Text, cases, and materials* Oxford University Press, 2003,
3. CSÜRÖS Gabriella: *Unió pénzügyek, Az európai integráció fejlődésének pénzügyi jogi vizsgálata*, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., 2015.
4. BÉKÉS Balázs: *Közvetlen adózás az Európai Unióban, A tagállami jogok harmonizációja és versenye* Wolters Kluwer Hungary, Budapest, 2019.
5. Dr. HERICH György szerk. *Nemzetközi Adózás II. Átdolgozott kiadás*, Penta Unió 2020.
6. GOMBOS Katalin: *Európai jog-Az Európai Unió közjoga*, Wolters Kluwer Hungary Budapest, 2021.,
7. ERDŐS Gabriella-FÖLDES Balázs-ÓRY Tamás: *Az Európai Unió adójoga*, Wolters Kluwer, Budapest 2013.
8. Allan F. TATHAM: *A Case-Study Approach*, HVG Orac Lap-és Könyvkiadó Kft., 2006

113 Im. HERICH 780.p.

9. OSZTOVITS András szerk. *EU-jog*, HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft. 2015.,
10. GOMBOS Katalin: *Európai jog-Az Európai Unió jogrendszere*, Wolters Kluwer Hungary Budapest, 2019
11. HORVÁTH Zoltán: *Kézikönyv az Európai Unióról*, Hetedik átdolgozott, bővített kiadás, HVGORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2007.
12. SÁRINGER János: *Visegrád újjászületése az államszocializmus bukása után (1991–2004)*
13. SZAKÁLNÉ Szabó Zita: Harminc éve a közös úton-a Visegrádi Négyek együttműködésének politikai fejlődési íve a kezdetektől napjainkig [07_KulugyiMuhely_SzakalneSzaboZita.pdf \(mtak.hu\)](#)
14. TULOK Péter: *A Visegrádi Együttműködés eredete, a hármas királytalálkozó jelentősége a középkorból*

Online források

1. (Microsoft Word – \366sszefoglal\363 v\351lem\351ny.doc) (kúria-birosag.hu)
2. A Visegrádi Négyek jelentősége, struktúrája és értékei Kiadó: Külügyi és Külgazdasági Intézet, 2018 V4_konyv.pdf (kki.hu)
3. Az EU-jog hatása a polgári eljárásjogra – VI. Az egyenértékűség elve – MeRSZ
4. MUZSALYI Róbert: Az EU-jog hatása a polgári eljárásjogra
5. EUR-Lex – 114552 – HU – EUR-Lex (europa.eu)
6. [Tájékoztatói igazgatóság alakult a NAV-nál \(ado.hu\)](#)