

JOGI FÓRUM PUBLIKÁCIÓ

Az Európai Unió Bírósága által hozott két ítélet hatása a magyar jogalkotásra és joggyakorlatra

A magyar adójogi szabályok és a hatodik hozzáadott érték adó¹ irányelv együttes értelmezése magyar bírói kezdeményezésekre indult előzetes döntéshozatali eljárásokban az Európai Unió Bíróságán született két ítélet tükrében

Szerző: dr. Ferenczy Katalin

Budapest, 2016. március 16.

Magyarország 2004. május 1-jei Európai Unióhoz történt csatlakozásával a magyar bíróságoknak is jogává, és - meghatározott esetekben - kötelezettségévé vált előzetes döntéshozatal iránti eljárás kezdeményezése az Európai Unió Bíróságánál az Európai Közösséget Alapító Szerződés (EKSZ) 234. cikke szerint².

Az Európai Unió Bíróságánál előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmek elemzéséből megállapítható, hogy a 2004-ben csatlakozott tagállamok más jogterületekhez viszonyítva adóügyekben nagyobb számban kezdeményeztek előzetes döntéshozatal iránti eljárásokat³. Az arra jogosult vagy köteles bíróságok - többek között - az adólevonási jog és a hozzáadottérték adóval kapcsolatos adózási kérdésekben terjesztettek elő kérelmeket. A magyar Áfa törvény⁴ és a hozzáadottérték adó irányelv értelmezésének szükségességét, illetve a nemzeti adójogszabályoknak - különösen az előzetesen felszámított általános forgalmi adó levonhatóságára figyelemmel - az uniós joggal való összehangolásának szükségességét a C-74/08. számú ügyben hozott bírósági ítélet, illetve az abban megfogalmazott bírósági álláspontok támasztották alá, míg a C-191/12 számú ügyben hozott határozat az adólevonási jogosultság minden részletre kiterjedő vizsgálatának szükségességére hívta fel a figyelmet.

I. A PARAT-ügy

A fentiekben már hivatkozott C-74/08. számú ügyben a Nógrád Megyei Bíróság az Európai Unió Bíróságához 2008. január 30-án érkezett, 2007. július 16-i határozatával terjesztette elő az előzetes döntéshozatal iránti kérelmét a PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft. (a továbbiakban: PARAT) és az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (a továbbiakban: APEH) között folyamatban lévő eljárásban. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó

² A Lisszaboni Szerződéssel az Európai Közösséget alapító szerződés (EKSZ) 234. cikke az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (EUMSZ) 267. cikkére változott.

³ Az Európai Unió jogának alkalmazása: az előzetes döntéshozatali eljárások kezdeményezésének tapasztalatai elnevezésű kúriai joggyakorlat-elemző csoport összefoglaló véleménye, 37. oldal 4. fejezet, Somssich Réka: Előzetes döntéshozatali eljárások - nemzetközi kitekintés a 2004-ben csatlakozott országok vonatkozásában, III. Az utalt ügyek tematikus megoszlása

⁴ Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény.

jogszabályainak összehangolásáról - közös hozzáadottérték adó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (a továbbiakban: hatodik HÉA irányelv) 17. cikke (2) és (6) bekezdésének értelmezése volt.

A PARAT támogatási szerződést kötött a Gazdasági és Közlekedési Minisztérium nevében eljáró Magyar Fejlesztési Bank Rt.-vel 2005. május 11-én, mely szerződés alapján a kabriótető gyártókapacitások bővítése érdekében 2005 folyamán beruházást hajtott végre. A támogatási szerződés értelmében a PARAT a beruházás elszámolható összköltségének finanszírozásához 47%-os mértékű vissza nem térítendő támogatást kapott, majd a beruházás alapján lekönyvelt számlákon feltüntetett HÉA teljes összegét levonta a 2005. szeptemberi HÉA-bevallásában.⁵ A bevallás ellenőrzése során az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a PARAT köteles a levont HÉA összegét csökkenteni, tekintettel az általa kapott vissza nem térítendő támogatásra úgy, hogy a levonható HÉA összege a finanszírozási hányad (47%) alapján határozható meg. A PARAT fellebbezését elutasító, az adóhiány és az azt növelő adóbírság, valamint a késedelmi pótlék megfizetésére kötelező másodfokú adóhatósági határozat hatályon kívül helyezése iránt előterjesztett kereset alapján eljáró Nógrád Megyei Bíróság két kérdéssel fordult az Európai Unió Bíróságához. Egyrészt, hogy hazánk Európai Unióhoz történt csatlakozásakor megfelelt-e a magyar Áfa törvény 38. § (1) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezés a 2004. május 1-jén hatályos hatodik HÉA irányelv 17. cikkében foglaltaknak. Másrészt, amennyiben a válasz nemleges, úgy van-e lehetőség közvetlenül a hatodik HÉA irányelv 17. cikkének alkalmazására az adólevonási jog gyakorlásakor az Áfa törvény 38. § (1) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezéssel szemben.⁶

A 2004. május 1-jén hatályos és 2006. január 1-jétől - nem visszamenőleges hatállyal - hatálytalan magyar Áfa törvény 38. § (1) bekezdésének a) pontja értelmében, az adóalany köteles volt a levonható és a le nem vonható előzetesen felszámított adó összegét nyilvántartásában egymástól elkülönítetten kimutatni. Az adóalapot nem képező államháztartási támogatásban részesülő adóalany pedig - feltéve, hogy az éves költségvetési törvény eltérően nem rendelkezett - az egyes

⁵<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=77985&pageIndex=0&doclang=hu&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=227065> 7., 8. pont

⁶<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=77985&pageIndex=0&doclang=hu&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=147414> 13. pont

termékbeszerzéseikhez kapott támogatás esetén kizárólag ezen beszerzéseire a nem támogatott hányad erejéig érvényesíthette a levonási jogát.

Kiemelendő, hogy az Európai Unió Bíróságának korábbi, a C-204/03. és a C-243/03. számú ügyekben hozott ítéletei értelmezésében, a magyar, 2006. január 1-je előtt hatályos Áfa törvény Áfa-arányosításra vonatkozó rendelkezései - miszerint az adóalapot nem képező államháztartási támogatásban részesülő adóalany az egyes termékbeszerzéseikhez kapott támogatás esetén kizárólag e beszerzéseire a nem támogatott hányad erejéig érvényesíthette Áfa-levonási jogát - ellentétesek voltak a hatodik HÉA irányelvvel. Ugyancsak fontos, hogy a hatodik HÉA irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésében szereplő, eltérést engedő rendelkezés az Áfa-levonási jog korlátozása közösségi rendszerének a Tanács által történő megállapításáig lehetővé tette a tagállamok számára, hogy a nemzeti joguk Áfa-levonási jogot korlátozó azon rendelkezéseit hatályban tartsák, amelyek az irányelvnek az adott tagállamban történő hatályba lépésekor a tagállamban alkalmazandóak voltak, azaz egy átmeneti időszakot biztosított számukra.

A hatodik HÉA irányelv 17. cikkének (2), (6) és (7) bekezdése értelmében, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel az adóalany, jogosult az általa fizetendő adóból levonni az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadott érték adó összegeket, amelyet részére egy másik adóalany szállított (értékesített) vagy fog szállítani (értékesíteni), illetve teljesített vagy teljesíteni fog.

Az Európai Unió Bíróságának negyedik tanácsa az előzetes döntéshozatali eljárása során 2009. április 23-án hozott ítéletében kimondta, hogy mivel az átmeneti időszakban is csak egyes, konkrét meghatározott termékeket és szolgáltatásokat érintő kiadások zárhatóak ki az Áfa-levonás köréből - ezzel szemben a fenti magyar szabályozás általános, nem konkrét jelleggel határozta meg az Áfa-levonás alól kizárt kiadásokat - a magyar Áfa törvény fenti szabályozása nem egyeztethető össze a fenti EU-s jogi szabályozással. Magyarországnak tehát 2004. május 1-jétől alkalmaznia kellett volna a hatodik HÉA irányelv Áfa-levonással kapcsolatos rendelkezéseit.

A fenti indokok alapján az Európai Unió Bírósága egyrészt rámutatott, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti

szabályozás, amely államháztartási támogatásban részesülő termékbeszerzés esetén a kapcsolódó hozzáadottérték adó levonását csak az említett beszerzés nem támogatott hányada erejéig teszi lehetővé. Másrészt rögzítette, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése olyan jogokat biztosít az adóalanyok számára, amelyekre a tagállami bíróság előtt az említett rendelkezéssel összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozással szemben hivatkozhatnak.

Az Európai Unió bíróságának PARAT-ügyben hozott döntésére a magyar jogalkotás úgy reagált, hogy az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2009. évi XXXV. törvény 23. §-ával beiktatta az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 124/D. §-át, melynek értelmében az érintett adózók igényüket a levonási jog keletkezése időpontját magában foglaló elszámolási időszakok bevallásainak - az Európai Közösségek Bírósága döntésének kihirdetése napjától számított 180 napon belül benyújtott - önellenőrzésével érvényesíthetik. Az adóhatóság a jogosan érvényesített összegek után a jogigények keletkezése napjától az önellenőrzés benyújtásának napjáig a jegybanki alapkamattal azonos mértékű kamatot fizetett. A visszatérítést az önellenőrzés benyújtásának napjától számított 30 napon belül kellett kiutalni. Az Art 124/D. §-a szerint az ellenőrzéssel lezárt bevallási időszak tekintetében előterjesztett önellenőrzések az Art. 115. § b) pontja alapján ismételt ellenőrzésre irányuló kérelemnek minősültek, azaz a lezárt időszakokra is lehetett visszamenőleg önellenőrzéssel élni, azonban a már felülvizsgálat ügyekben nem.

Ezt követően került sor az Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (a továbbiakban: Alakor) adóalany vonatkozásában hozott adóhatósági határozat elleni bírósági felülvizsgálat iránti eljárásban a Kúria által kezdeményezett C-191/12. számú előzetes döntéshozatali eljárásra.

II. Az Alakor-ügy

A Kúria kezdeményezését a következő tényállás tette szükségessé. Az Alakor a Földművelésügyi és Vidékfejlesztési Minisztériummal 2005. évben kötött szerződést egy projektjének a 2005. év második félévére vonatkozó Agrár- és Vidékfejlesztési Operatív Program keretében történő finanszírozására. A 2005. évben hatályos - és a PARAT-ügy kapcsán már ismertetett - Áfa törvény 38. § (1) bekezdésének a) pontjával tulajdonképpen ellentétes szabályozást tartalmazott a

Pénzügyminisztérium útmutatója, miszerint a támogatott projekt során elszámolható költség a támogatás számítása céljából magában foglalta a HÉA azon részét, amely megfelelt a projekt e támogatás által finanszírozott részének. A támogató a projektfinanszírozás elszámolható költsége 43,44 %-ának megfelelő projektfinanszírozási támogatást nyújtott, amely 25 %-a a nemzeti költségvetésből 75 %-a pedig közösségi forrásból származott.

Az Alakor és a Nemzeti Adó és Vámhivatal Északalföldi Regionális Adó Főigazgatósága (a továbbiakban: Főigazgatóság) között folyamatban volt ügyben a felperes Alakor - a C-74/08. számú PARAT-ügyben hozott ítéletre hivatkozva - az adóköteles jogügyletei után előzetesen felszámított HÉÁ-t teljes egészében levonta, és hangsúlyozta, hogy nem lehet része a projektje elszámolható költségének a korábban nem levonhatónak tekintett HÉÁ. Az utóbbiak alapján az Alakor 2009. július 21-én visszafizette a támogatónak a támogatás nem levonható HÉÁ-nak megfelelő összegét, és kérte a támogatási szerződés módosítását is. Az összeget a támogató visszautalta az Alakornak, a támogatási szerződés módosítása iránti kérelmet pedig elutasította. Ezt követően az Alakor 2009. július 22-én - a PARAT-ügyben hozott ítélet kihirdetését követő 180 napon belüli időben, azaz határidőben - a PARAT-ügyben hozott ítéletre hivatkozással önellenőrzési bevallásokat nyújtott be az adóhatósághoz, és kérte a korábban nem levonható HÉÁ visszatérítését, valamint késedelmi kamat iránti igénnyel is élt.

Az Alakor kérelmét a másodfokon eljáró Főigazgatóság is elutasította, mely másodfokú adóhatósági határozat ellen előterjesztett kereset alapján eljáró elsőfokú bíróság a keresetnek helyt adott, és a másodfokú határozatot hatályon kívül helyezte. A hatályon kívül helyező ítélet elleni felülvizsgálati eljárás során eljáró Kúria előzetes döntéshozatalra három kérdést terjesztett az Európai Unió Bírósága elé a 2012. április 23-án érkezett, 2012. március 14-i határozatával.

A kérdések a következők voltak. Adóáthárításnak minősül-e az uniós jog szabályai szerint az, ha az adózó - a levonási tilalomra tekintettel - a támogatást HÉÁ-t is finanszírozó módon kapta, vagy a le nem vonható HÉÁ ellentételezésére további állami támogatást kapott? Ha igen, akkor ugyanez a válasz adható abban az esetben is, ha a támogatást az adózó nem a tagállamtól, illetve tagállami adóhatóságtól kapta, hanem ez uniós támogatásból és a tagállam központi költségvetéséből - támogatóval kötött szerződés alapján - került folyósításra? Harmadrészt, az adósemlegességen

alapuló visszatérítés, a tényleges érvényesülés, az egyenértékűség, az egyenlő bánásmód elve és a jogalap nélküli gazdagodás tilalma megvalósultnak tekinthető-e akkor, ha a tagállami adóhatóság - az uniós jogba ütköző levonási joggal kapcsolatos szabályozás miatt - az adózó visszatérítési, illetve kártalanítási igényét csak olyan részben, illetve arányban teljesíti, amit az előző két kérdés szerinti támogatás korábban nem finanszírozott?⁷

Az Európai Unió Bíróságának hetedik tanácsa a C-191/12 számú ügyben 2013. május 16-án kihirdetett ítéletében kimondta, hogy „úgy kell értelmezni a tagállam által az uniós jog szabályainak a megsértésével kivetett adó visszatérítésének az elvét, hogy az nem zárja ki azt, hogy e tagállam azzal az indokkal tagadja meg a hozzáadott érték adó azon részének a visszatérítését, amelynek a levonását az uniós jogba ütköző nemzeti intézkedés megakadályozta, hogy az adó e részét fedezte az adóalanyok nyújtott, mind az Európai Unió, mind az említett állam által finanszírozott támogatás, feltéve hogy a hozzáadottérték adó levonás megtagadásához kapcsolódó gazdasági terhet teljes mértékben semlegesítették, amit a nemzeti bíróságnak meg kell vizsgálnia.”⁸

Az Európai Unió Bírósága az Alakor-ügyben - a fentiek értelmében - tulajdonképpen azt az iránymutatást adta, hogy össze kell vetni, mi eredményez az Alakor számára kedvezőbb helyzetet. Az, hogy a projekt nettó költségén felül a HÉA összegét is magában foglaló projektfinanszírozási támogatást kapott vagy az lett volna az Alakor számára kedvezőbb, ha a HÉA összegét nem tartalmazó támogatást kap, ugyanakkor élhet az őt, mint adóalanyt megillető Áfa levonási jogával.

A PARAT és az Alakor ügyekben az Európai Unió Bírósága által hozott két ítélet mérföldkőnek számított és számít még ma is, mely bírósági joggyakorlatnak a magyar adójognak az Európai Unió jogához történt harmonizációjában kiemelkedő jelentősége volt. A PARAT-ügyben hozott ítéletében az Európai Unió Bírósága a PARAT érvelését támasztotta alá, mivel tulajdonképpen azt mondta ki,

⁷ <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=137423&pageIndex=0&doclang=hu&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1601> 18. pont

⁸ <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=137423&pageIndex=0&doclang=hu&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=152258> 36. pont

hogy a PARAT - a hatodik HÉA irányelvre történt közvetlen hivatkozással - jogszerűen könyvelte le a beruházása számláin feltüntetett HÉA teljes összegét a 2005. szeptemberi HÉA-bevallásában. A 2004. május 1-jén hatályos Áfa-törvény 38. § (1) bekezdés a) pontja általános korlátozást tartalmazott, és az államháztartási támogatásban részesülő termékeket érintő valamennyi beszerzésre általánosságban megtiltotta a - HÉA, Áfa - levonási jog gyakorlását, amiért a hatodik HÉA irányelvvel összeegyeztethetetlen volt. Az uniós jog elsődlegességének elve alapján pedig, az Európai Unió jogának alkalmazása elsőbbséget élvez a nemzeti jogi szabályozással szemben, akkor is, ha az uniós jog a nemzeti joggal ellentétes.

A PARAT-ügyben hozott ítéletet követően a jogharmonizálás érdekében került beiktatásra az Art. 124/D. §-a, azaz a magyar jogalkotó így kívánta rendezni, „konkretizálni” az uniós joggal ellentétes fent ismertetett helyzetet.

Az Alakor-ügyben azonban az Európai Unió Bírósága nem foglalt egyértelműen az Alakor érvelésével egybehangzóan állást, mivel az Alakor eleve úgy kötött a támogatójával szerződést, hogy a rendelkezésére bocsátott támogatás összege tartalmazta a projekt költségeibe foglalt HÉA-összegét is. Az Alakor ítéletében rögzített iránymutatásával az Európai Unió Bírósága felhívta a figyelmet arra, hogy kétséget kizáróan meg kell vizsgálni, mikor kerül az Alakor kedvezőbb helyzetbe - ha Áfa levonással élhet vagy, ha az Áfa összegét is tartalmazó támogatást kap -, hogy ne forduljon elő az a helyzet, hogy az Alakor alacsonyabb összeghez jut azáltal, hogy a HÉA összegét is magába foglaló támogatást kap, mintha olyan támogatásban részesült volna, amely a HÉA összegét nem tartalmazza ugyan, de az Alakor élhet az adólevonási jogával. Abban az esetben pedig, ha a HÉA összegét is tartalmazó támogatási összeggel az Alakor mint adóalany nem jutott kevesebb támogatáshoz mintha a HÉA nélküli támogatást juttatták volna a részére, a hatodik HÉA irányelv fenti rendelkezései nem sérültek, a magyar jogalkalmazás azzal nem volt ellentétes. Hangsúlyozta az Európai Unió Bírósága azt is, hogy az valóban jogalap nélküli gazdagodást eredményezne, ha az Alakor a HÉA összegét is magában foglaló támogatásban, és még a teljes költségét terhelő HÉA levonásban is részesülne.

A C-191/12 számú ügyben a Bíróság hetedik tanácsa kimondta, hogy a nemzeti bíróságnak kell vizsgálnia azt, hogy - a bruttó finanszírozásra figyelemmel - a hozzáadott értékadó azon részét, amelynek a visszatérítését az uniós jogba ütköző nemzeti intézkedés megakadályozta, fedezte-e az

adóalanyok nyújtott, mind az Európai Unió, mind az említett állam által finanszírozott támogatás, azaz, hogy a hozzáadott érték adó levonás megtagadásához kapcsolódó gazdasági terhet teljes mértékben semlegesítették.

A PARAT és az Alakor ügyekben hozott ítéleteivel az Európai Unió Bírósága egyértelművé tette, hogy az európai uniós jogalkotásnak - azaz az uniós jognak - kétségbevonhatatlanul az a célja, hogy az adóalanyok úgy jussanak tagállami és, vagy uniós, közösségi támogatásokhoz, hogy a HÉÁ-t mint adóterhet ne a támogatásban részesülő adóalany viselje.

Felhasznált irodalom

1. Internetes forrás:

Az Európai Unió jogának alkalmazása: az előzetes döntéshozatali eljárások kezdeményezésének tapasztalatai elnevezésű kúriai joggyakorlat-elemző csoport összefoglaló véleménye

http://kuria-birosag.hu/sites/default/files/joggyak/az_europai_unio_joganak_alkalmazasa.pdf (2016. 03. 14.)

Felhasznált jogforrások

1. C74/08. számú ügy

<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=hu&num=C-74/08> (2016. 03. 14.)

2. C191/12. számú ügy

http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30db48c2220013424cc7b7cbf56a4ea90b22.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuLbhr0?doclang=HU&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=137423&occ=first&dir=&cid=84794

(2016. 03. 14.)

3. Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Áfa törvény) 38. § (1) bekezdés a) pont

2004. 01. 01-2005. 12. 31. hatály

4. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 115. § b) pont, 124/D. §

2004. 01. 01-2010. 12. 31. hatály

5. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 124/D. §

2009. 05. 15-

6. A közös hozzáadottérték adó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (hatodik HÉA irányelv) 17. cikke (2), (6), (7) bekezdései

7. Az Európai Közösséget Alapító Szerződés (EKSZ) 234. cikk

8. Az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (EUMSZ) 267. cikk