

Szepesi Dóra

Az ÁFA és a civiljog egy kapcsolódási pontjának megközelítése az Európai Bíróság ítélete tükrében

Az ÁFA/HÉA elválaszthatatlanul kapcsolódik a civilisztika köréhez; ezen adónem az ellenérték fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás pénzügyi, gazdasági eredménye állam általi részbeni elvonásának meghatározó eszköze. E jellegéből fakadóan sem különíthető el a kötelmi jog következményeitől, ennek hatásaitól, a kötelmi jog értelmezésétől.

Az Európai Unió tagállamai társulási szerződéseikben az Európai Unió alapító szerződéseinek elfogadásával szuverenitásuk egy részéről lemondva elismerték és belső joguk részévé teszik, tették az Unió e körben alkotott jogi szabályozását. A tagállamok a civilisztika területén önállóságukat részben megtartották. E körülmény a Római Szerződés hatályba lépésétől kezdve számos elvi és gyakorlati kérdést, problémát vetett fel, melyek orvoslása az eltelt évtizedek során folyamatos volt és minden bizonnyal marad is. A jogkérdések, a tagállami belső jog – és jelen téma kapcsán csupán a civilisztika területét értem az elkövetkezendőekben e fogalom alatt – nagyfokú önállósága okozta eltérések által eredményezett jogkérdések megoldásának két markáns vonulata tükröződik az Európai Bíróság ítéleteiben nézetem szerint.

Az egyik értelmezési mód azon alapul, hogy a tagállamok valamennyien saját jogukban elismerik a nemzetközi jog általános szabályait. Ezen tagállami elismerés teremti meg a hidat az esetlegesen eltérő belső jogok összhangjának biztosításához, a tagállamok közötti termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás szabadsága megvalósulása során óhatatlanul fellépő, a jogszabályi eltérésekből adódó jogértelmezésekhez (ezen alapvető elvet többek között a C-154/04. és C-155/04. sz. egyesített ügyekben, a C-434/02. sz. valamint a C-210/03. sz. ügyben is megerősítette, ezen ügyek tárgya nem a HÉA szabályozással volt összefüggésben, de mint alapelv ezen esetekben is meghatározó).

A másik megközelítési mód alapjául az Európai Unió jogalkotásának a tagállamok belső jogában való közvetlenül érvényesülő jogszabályai szolgálnak olyképpen, hogy e jogszabályok az Európai Unió alapító szerződéseiből fakadó kötelezettséget jelentenek a tagállamokra, továbbá megteremtették az Európai Bíróság kizárólagos jogkörét az alapító szerződések értelmezésére. A praetor ius facere non potest elvét soha sem túllépve teljesíti jogértelmező feladatát úgy a Bíróság, hogy jogkérdésekre adott döntése a tagállamok bíróságai részére is iránymutatásul szolgálnak. Döntései, értelmezései fejlesztik a jogtudományt, segítik a jogszabályok gyakorlatban való önkéntes érvényesítését. A Tanács 2006/69/EK irányelve (a 77/388/EGK irányelvnek módosításáról, valamint egyes, eltéréseket biztosító határozatok hatályon kívül helyezéséről) preambulumban kifejti, hogy „az adókiadás vagy adókikerülés leküzdése, illetve a hozzáadottérték-adó kivetésére vonatkozó eljárás egyszerűsítése érdekében, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolása... az egyes tagállamok számára különböző feltételekkel az ezen irányelvtől eltérő, hasonló problémák kezelését célzó különös intézkedéseket engedélyezett. Az említett problémák megoldását valamennyi tagállam számára elérhetővé kell tenni a megfelelő rendelkezések irányelvbe történő beillesztése révén.”

Az ÁFA-ra vonatkozó szabályozás maradéktalan teljesítése érdekében a teljesítés helye kiemelt fontosságú, e halmazon belül a belföldön való teljesítés értelmezése meghatározó. A talán kézenfekvő válasz megtétele előtt, mely a „mi is a belföldön való értékesítés tartalma” kérdésre reagálna, vizsgáljuk meg e behatárolást egy konkrét jogeset kapcsán.

Az Európai Unió Bírósága a C-305/03.sz. ügyben, mely az Európai Unió Bizottsága keresete Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága ellen alapján indult e vonatkozásban tanulságos indoklást tett. Az ügy alapját azon tagállami jogi szabályozás képezte, mely az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező aukciósházak által árverés céljából harmadik országból való művészeti tárgyak behozatalát követő aukciókon értékesített alkotások vételára és az árverezői jutaléka a belföldön teljesített áru-értékesítés és szolgáltatásnyújtás szabályainak megfelelően kell-e, hogy adózzék avagy ettől eltérő szabályok szerint.

E művészeti alkotásokat ideiglenes behozatali eljárásban mentesítik a behozatali vámok alól, s ebből fakadóan egyelőre ÁFA kötelezettség sem merül fel. A tárgyakat még ezen ideiglenes behozatali eljárás alatt elárverezik. Az árverésen elért értékesítési ár meghatározott százalékát az árverező jutalékként megtartja, továbbá a vételáron felül az árverési vevő általában még felárat is köteles fizetni az árverezőnek. A brit ítélkezési gyakorlatban és jogtudományban az árverezőt a kalapács leütéséig az eladó megbízottjának, azt követően a vevő megbízottjának tekintik. Amennyiben az árverést követően a művészeti tárgyat nem szállítják harmadik országba, hanem végleg-

gesen a Közösség területére hozzák be, az adóhatóság HÉA-t vet ki a behozatalra, a termék Közösség területére (ezen irányelv alkalmazásában „belföld”: az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződés területi hatálya alá tartozó terület) behozatalakor. Az adó alapja az árverési bevétel, amely tartalmazza az árvevő jutalékát is. Az általános adómérték alkalmazásával, az adóalap csökkentésének lehetőségére alapozva (hatodik irányelv 11. cikk B. része (6) bekezdése) úgy csökkentették, hogy az effektív adókulcs 5%-ot tett ki. A meghatározó kérdések: az árverés mikor is történik – az ideiglenes behozatal hatálya alatt avagy azt követően, a művészeti tárgy tulajdonjoga mikor száll át a vevőre.

Az árverés tárgya kétségtelenül egy bizonytalan jogi helyzetben lévő tárgy, e tárgy vagy az eredeti (árverés előtti) tulajdonoshoz kerül vissza harmadik országba, vagy Közösségen belüli tulajdonosa lesz az árverés egyik sikeres eredményeképp, avagy harmadik országbeli új tulajdonosa lesz az árverést követően. Az új tulajdonos személyének megválasztásában azonban az árverés előtti tulajdonosnak ráhatása már nincs, e jogait átruházta. A kérdések sora e vonatkozással tovább bővül, azaz az árvevő saját nevében jár-e el avagy más nevében. Ha az árvevő saját nevében jár el, akkor analógiaként az eladási bizomány alkalmazandó, ezen felvetés logikusnak tűnik, hiszen az eladó azzal a céllal adja át a tárgyat a bizományosnak, hogy az e tárgyat értékesítse a saját nevében akár. Azon esetben viszont, ha az árvevő más nevében jár el, akkor az értékesítés, az adás-vétel az árvevőn kívüli személyek között jön létre. Az angol jog nem tiltja egyik megközelítést sem; így azon tény határozza meg a jogviszonyt általánosságban, hogy árveréskor az eladó a saját személyét nem hozza nyilvánosságra (általában). E fontos körülmény – mármint azon meghatározottság, hogy az árvevő az eljárás mely szakában és kinek a képviselőjében lép be az ügyletek folyamatába – meghatározza nem csupán az alkalmazandó avagy mellőzendő ÁFA kötelezettséget a termékre, hanem a Vámkódex szerinti vám-mértékek fizetésének esetleges kötelezettségét is, továbbá a vám eljárás során történő vámérték-megállapítása során a járulékos költségek, mint a vám kiszabás alapját képező összértéket is befolyásolja.

Az általános szabályozás szerint ugyanis a belföldre behozott termékek, szolgáltatások után fizetendő vám meghatározásának alapját a termék, szolgáltatás valós értékén túlmenően minden olyan járulékos költség, érték növeli, mely e termék, szolgáltatás belföldre való érkezéséhez szükséges volt. Az egyszerű értelmezés kedvéért ilyenek tipikusan a szállítási költségek, a biztosítási költségek. Árverés során, miután az árvevő tevékenysége még azon állapot előtt következik be, hogy a termék rendeltetésének helyét ismernék (azaz belföld avagy harmadik ország) azt sugallja, hogy az árvevő tevékenysége az ideiglenes behozatal ideje alatti, az árvevő tevékenysége a behozatali érték részét képezi. Ezen álláspontot képviselte egyébként az Egyesült Királyság, belső jogi szabályozása is ezen értelmezésen nyugodott, s ezen jogi szabályozást támadta a Bizottság (meg kell jegyezni, hogy ezen elvi jelentőségű kérdésen túlmenően e probléma igen jelentős pénzügyi kihatásokkal is járt, mely az ÁFA-n túlmenően – melynek haszonélvezője főként az Egyesült Királyság – az árverési piac több, mint felét uraló Egyesült Királyság és más tagállamok azonos tevékenységet végzői közötti piaci versenyre is befolyással van). Harmadik ország területére történő értékesítés esetén túl ugyanis az Egyesült Királyság szerint a Közösség vámterületére irányuló „kivitel céljából történő eladásként” kell értelmezni ezen ügyletsoportot, mivel az árverés a Közösség területére történő (végleges) behozatal előtt történik. Ez a fogalom – kivitel céljából történő értékesítés – ebben az összefüggésben kissé félrevezető. Akkor beszélhetünk általában a Közösség területére irányuló kivitel céljából történő eladásról, ha a terméket valamely harmadik országban értékesítik abból a célból, hogy onnan a Közösség területére vigyék. Az Egyesült Királyság azért használja ezt a fogalmat itt is, mivel a terméket az értékesítés időpontjában még nem hozták be véglegesen. Mindenesetre a termék már nincs olyan harmadik országban, amelyből az még a Közösség területére vihető lenne.

- Ezen jogértelmezés pénzügyi hatása adott művészeti tárgy esetében sem elhanyagolható különbségeket rejt, különösen azért mert egy-egy termék ára jelentős, s az ár (ellenérték) képezi az adó- és vámkötelezettség összegének alapját jelen esetben.

- Nézzünk a könnyebb összehasonlítás érdekében számpéldát is: ha egy műtárgy értékesítését követően az eredeti tulajdonos 100 fontot kap, úgy e 100 font e tárgy ún. határparitásos értéke, mivel a járulékos költségektől – biztosítás, szállítás, stb. – is eltekintünk. E harmadik országbeli eredeti tulajdonostól a műtárgyat a) esetben szintén harmadik országbeli új tulajdonos szerzi meg az Egyesült Királyságban történt árvevés következtében, míg b) esetben az új tulajdonos Közösségen belüli személy.

Az Egyesült Királyság jogértelmezése szerint vámfizetési kötelezettség a) esetben nem merül fel egyáltalán – ideiglenes behozatali eljárás lezárulása Közösségen kívülre történő értékesítéssel zárul; az árvevő eljárása az ideiglenes jogcímű vám eljárás alatt történt, így csupán az árvevő tevékenysége ellenértéke képezi az ÁFA kötelezettség alapját, mivel e tevékenység belföldön végeztetett.

A másik esetben a terméket vámfizetési kötelezettség is terheli, mely művészeti tárgyak esetében ugyan 0, de e tényállásban már nem elhanyagolható a pénzügyi különbözőség akkor, ha a terméket terhelő vám alapjába

beszámításra kerül az árvezési díj (azaz az árvezés ellenértékét is vámfizetés terheli, s ebből következően a művészeti tárgyra meghatározott - és a kedvezményesen megállapítható adómértékeknél magasabb – ÁFA tétel alkalmazandó), s ezen növelt érték alapján számított ÁFA is terheli a vevőt. A 100 fontra tevődik tehát az árvezési díj (legyen 10 font), e 110 font képezi az általános mértékű ÁFA alapját (mivel a vám mértéke:0). A kétszeres adóztatás elkerülése ezen esetben az Egyesült Királyság álláspontja szerint nem történik meg. E jogi érvelés helyességét a civilisztikai jogelvek is megdöntik. Mint korábban már utaltam rá, a kalapács leütéséig az eladó megbízottjának, azt követően a vevő megbízottjának tekintendő az árvező, a kalapács leütésének időpontja a tulajdonjog átszállásának időpontja is egyben. Azaz a művészeti tárgy a kalapács leütésével válik e b) esetben a Közösség területére végleges rendeltetéssel történő bevétel tárgyává. Azaz a tulajdonjog átszállásának időpontja szerint is a kétszeres adóztatás kérdése nem merülhet fel, mivel a művészeti tárgy értékesítésének során az árvező a kalapács leütését követően a vevőtől származik jutaléka is, a vevő a szolgáltatásának megrendelője.

A Bizottság jogértelmezésének alapját az az általános adózási alapelv képezte, hogy az Egyesült Királyság jogi szabályozása, e jogi szabályozás alapjául szolgáló értelmezés során sérül az azonos bánásmód követelménye; azaz az ideiglenes behozatali eljárás illetően való alkalmazása kedvezőbb bánásmódot eredményez az adóztatásban, mint a behozatal és az azt követő árverés a keresettel támadott tagállami jogszabály miatt. E jogértelmezés megalapozottsága már az előző egyszerű számpéldában is tükröződött. A Bíróság értelmezésének számszerűsített módon való megjelenítése közelebb visz ennek átlátásához. Azon esetben, ha a 100 font értékű művészeti tárgy a) esetben (amikor is az eladó és a vevő harmadik országhoz tartozó), a termék értékének részét nem képezi az árverési díj, a termékhez sem ÁFA, sem vám megfizetése nem kapcsolódik, ugyanakkor a két jogügylet elválása miatt (egyrészt a termékimport – maga a művészeti tárgy saját „élete”, másrészt a belföldi ügylet – azaz az árverés) az árverés, mint szolgáltatás ÁFA kötelezettséggel jár, tekintettel arra, hogy elválik a művészeti tárgytól. A b) esetben (a vevő ezen esetben Közösségen belüli) a 100 font képezi mind a vámösszeg meghatározásának alapját (jelen esetben:0), mind pedig a termék belföldre való nem ideiglenes rendeltetéssel történő behozatalát terhelő ÁFA alapját is. A szolgáltatás: az árvező tevékenysége ezen esetben meg sem kérdőjelezhetően nem feltétlen osztja (az adómértékektől függően csupán) a művészeti tárgyat, mint terméket terhelő ÁFA mérték sorsát. Azaz a 10 font értékű árvezői jutalék önálló „élete” tökéletesen biztosítja az adósemlegesség elvét, ugyanis bármely származású és rendeltetési helyű termék esetében azonos módon viselkedik minden irányban: mind a vevő, mind az eladó, mind pedig a tagállam irányába.

A megbízás és a tulajdonjog általános érvényű polgárjogi szabályozása a Bíróság elsősorban ÁFA irányelv értelmezésére alapított döntését csak erősíti. Az árvező a termék eredetétől független megbízást kapott a kalapács leütésekor a vevőtől. A vevő nem egy általa meghatározott avagy valamelyest körülírt földrajzi helyről (harmadik ország) származó termék vételére adott megbízást a kalapács-leütéskor, hanem egy konkrét, általa megnevezett termék vételére. E termék eredeti tulajdonosáról, a termék államterülethez való kötődéséről semminemű információval nem rendelkezett, nem is rendelkezhetett. Így a megbízása a szolgáltató, az árvező államterülethez való kötődéséhez kapcsolódik. A tárgy feletti tulajdonjog átszállásának helye szintén belföld (a Közösség területe), a tulajdonjog átszállása belföldi (árvező) és az új tulajdonos között megy végbe. A megbízó és az árvező között a szerződés kötésének helye szintén belföld, a szerződés létrejöttének ideje megegyezik a kalapács leütésének idejével is. Itt kívánnék csak visszautalni ismét arra a körülményre, hogy belföldi új tulajdonos esetében a kalapács-leütésekor már a termék is kikerült az ideiglenes vámeljárás alól oly módon, hogy a műtárgy e pillanatban közösségen belülinek tekintendő, erősítve ezen értelmezéssel a Bíróság és a Közösség jogalkotóinak civilisztikai alapelveken nyugvó jogalkotását és jogértelmezését. A bevezetőben feltett „mi is a belföldön való értékesítés tartalma” kérdésre tehát ezen speciális esetben is azonos választ kaptunk akár a civilisztika felől, akár a közösségi jog által kötelezően betartandó jogi szabályozás felől közelítettük meg.

Leszögezhetjük, hogy a Közösségben alkalmazandó jogszabályok helyes értelmezéséhez a civilisztika általános elvei nem mellőzhetőek, ezek jogalkalmazásaink során lényeges szempontok megvilágításában fontos szerepet kapnak.

Az előzőekben felhívott, két látszólag antagonisztikus elv (adósemlegesség avagy azonos elbánás és a civilisztika tulajdonjoghoz kapcsolódó elvei) fényében jól látható, hogy az alapelvek érvényesülései néha körülményesen, de biztos alapot teremtve hámozhatóak ki speciális esetekben is, megteremtve ezáltal az azonos értelmezés lehetőségét mind a jogalkotó, mind a jogértelmező számára.

Csupán utalni szeretnék még arra, hogy a Bíróság ezen ítéletét az itt bemutatottakon túl további (elsősorban eljárási) érveléssel is alátámasztotta, törekedve a teljességre. Ezen érvek azonban a civilisztikai jog területétől messze esnek, ezzel csupán rendkívül áttételes módon avagy egyáltalán nem hozhatóak összefüggésbe.