

Szöllősi-Baráth Szabolcs*

A határterületi jogalkalmazás közbeszerzési és adójogi vonatkozásai

1. BEVEZETÉS

Heidegger szerint egy tudomány színvonalát az határozza meg, hogy mennyire képes saját alapfogalmait válságba hozni.¹ A jelen kérdés az, hogy a nem lényeges elemnek a közbeszerzési szerződések esetében mennyiben kell megmaradni közbeszerzésinek. Milyen módon hozható válságba ez az alapfogalom akkor, amikor a közbeszerzésin kívüli, és a közbeszerzési szempontjából marginális kérdés a gazdaságban olyan módon jelenik meg, amely alapvetően határozza meg az ajánlattételi koncepciót.

Elsősorban azt kell vizsgálni, hogy mitől meghatározott a közbeszerzési, mely rétegek alakítják ki azt, amire közbeszerzésiként kell tekinteni. Ezt követően el kell szakadni a közbeszerzésitől, és még a jogin is túl a gazdaságban kimutatni azt, amely jelentős hatást képest gyakorolni az ajánlattételi hajlandóságra. Meg kell ehhez találni az összekötő kapcsot, amely a jogin belül található, és végül megoldásként fel kell vetni az eddigi gyakorlati gondolkodás kritikáját annak érdekében, hogy a válságba hozott alapfogalom végül arra kérdezzen majd rá, amelynek a jogalkotó szánta.

A jelen dolgozat a közbeszerzési szerződések egyik módosítási jogalapját vizsgálja meg egy általános – de nem hipotetikus – jogeseten keresztül, olyan módon, hogy rávilágítson a jogalkalmazás specialitásban rejlő hátrányaira. A hivatkozott jogalap az ún. nem lényeges módosítások esetköre. A feltárás érdekében – a korábbi munkákból már ismerhető – jogréteg elmélet szerinti elemzés mutatja be a jogalapot, kezdve az irányelvi alapoktól az azzal szinte szó szerint egyező nemzeti szabályozásig.² Amint az ismert, a közjogi/közigazgatási jogi dogmatika nem képes az olyan irányú fejlődésre és válto-

zatlanságra – a politikai közvetlenebb hatásai miatt –, mint a magánjogi dogmatika, ezért a dogmatikai és a kazuisztikai réteg itt bizonyos szempontból összekapcsolódnak.

Ezután a jogeset rövid ismertetésével ki kell tekinteni a gazdaságiba. A komplex társadalmak alrendszereinek egymásra hatása ismert, és kiválóan szemléltethető a közbeszerzési tekintetében.³ A jogos/jogtalan (jogi) és a rentábilis/nem rentábilis (gazdasági) találkozása a közbeszerzési eljárásban normatív módon kap nyilvánosságot a jogorvoslati lehetőségek által. A jelen jogesetben felmerülő probléma sajátossága, hogy a bináris kód működése abba az irányba kényszeríti a folyamatot, hogy a jogosban maradjon a jogi értelmezési tartomány. Mindezt a közvetítő, a pénzügyi – pontosabban adójogi – terület biztosítja, amely egy gyakran változó és a politikainak szinte közvetlenül kitett jogterület. Ennek a sajátoságnak az okán előfordul, hogy egy idő után az itt ismertetett probléma a jogszabályok változásával egyszerűen eltűnik. Ami ugyanakkor megmarad az, hogy a jogi határterületek joggyakorlata és jogalkalmazása fokozottan igényli a generális gondolkodást. Enélkül ugyanis a jogalkalmazás diszfunkciója kerül előtérbe pontosan azon a helyen, ahol leginkább szükséges lenne a beavatkozás.

A közbeszerzési eljárás során bizonyos kivételekkel tisztán közbeszerzési kérdésekre kell választ adni, a jogos/jogtalan e körben meghatározott. Ugyanakkor a közbeszerzési szerződés teljesítése során – amely a lényege magának a lefolytatott eljárásnak – nem maradhat meg a gondolkodás a közbeszerzésiben, és a jogin is túl kell tekintenie, ha az alapfogalmi szerint feltett kérdésre az alapfogalom célja szerinti választ kívánja adni.

2. A NEM LÉNYEGES FELTÉTELEKRŐL

Az, hogy mit kell lényeges feltételnek tekinteni egy közbeszerzési szerződés vonatkozásában a tételes jog – negatív módszerrel – körülírja.⁴ Annyiban érdemes visszatekinteni, hogy

ben az alapjogi réteg a közbeszerzésiben mint alapvető réteg megjelenik meg a Kbt. 2. §-ában foglaltak által.

3 Niklas LUHMANN: *Soziale Systeme*. Frankfurt/Main: Suhrkamp, 1984.

4 Lásd a Kbt. 141. § (6) bekezdése, valamint a 2014/24/EU Irányelv 72. cikk (4) bekezdése.

* Doktorandusz, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola.

1 Martin HEIDEGGER: *Lét és Idő* (Sein und Zeit). Budapest, Osiris Kiadó, 2019, 19. o.

2 A jogréteg elmélet tekintetében annyi distinkciót érdemes tenni, hogy a jelen dolgozat Pokol Béla 1990-es tanulmányára utal vissza. Ennek nem az az oka, hogy a negyedik, ún. alapjogi réteg mellőzhető lenne. Kizárólag a kutatás sajátossága, hogy a jogréteg elmélet nem a teljes jogszervezetet tekinti át, kizárólag a közbeszerzési jog területén vizsgálódik. Így a tételes jog, a dogmatika és a kazuisztika (megengedve talán, mint alaprétegek) szerint leírható az, ami egyébként leírható lenne az Alaptörvénybe is foglalt textualista – originalista értelmezési párossal. Egyebek-

az irányelvi szabályozás gyakorlatilag a Presstext Nachrichten-agentur ügyben hozott ítélet (szinte szó szerinti) kodifikációja.⁵ Ebben az ítéletben az Európai Unió Bírósága azt tisztázta, hogy a közbeszerzési szerződés módosítása esetén nem a magánjogi akarat korlátozása a cél, a kérdések feltevése valójában az eredeti verseny integritásának védelmére irányul. Minden módosítást abból a szempontból kell értékelni, hogy visszamenőlegesen torzíthatja-e a lefolytatott versenyt. Egy módosítás akkor lényeges, ha annak feltételei, amennyiben már a kezdetektől ismertek lettek volna, alapjaiban változtatták volna meg a verseny jellegét, ami egyértelműen közjogi, nem pedig magánjogi aggály.

A tételes jog, amint azt a fentiek is említik, negatív definíciót alkalmaz: felsorolja azokat a feltételeket, amelyek fennállása esetén a módosítás lényegesnek tekintendő. Vagyis másként, minden olyan módosítás, amely nem meríti ki a lényegesség kritériumait, elviekben megengedett. A magánjogi szabályozással összehasonlítva a közbeszerzési lényeges feltételek önálló réteget alkotnak. A kötelmi jogviszonyok tekintetében a lényeges kérdésekben történő megegyezés nélkül maga a szerződés sem jön létre, ugyanakkor ez nem jelenti azt, hogy csak az ilyen lényeges kérdések alkotta feltételek módosítása tiltott a közbeszerzési jogszabályok által.⁶

A kötelmi jog vonatkozásában a hivatkozott réteg a felek viszonya, a polgári jog keretein belül az, hogy mit kell lényeges kérdésnek tekinteni. Az alap a felek párbeszédje és a konszenzus. A közbeszerzési szerződés megkötése esetén (bizonyos esetektől eltekintve) nincs lehetőség a feltételeket megtárgyalni, így a „lényeges kérdés” (vagy az odaítélés során „jelentős módosítás”) viszonyítási pontját a közbeszerzési jog a jogviszonyon kívül helyezi el. Így a közbeszerzési szerződések módosítása tekintetében ez a réteg a szerződő felek, valamint a versenyben részt vevő, de abban nem nyertes és/vagy a versenyben a feltételek miatt részt sem vevő, meghatározatlan számú egyéb személy viszonyában tételezett.

Az eset összes körülményére hivatkozással a szubjektív válik itt objektívvá, méghozzá az alapelvek által, vagy másként a 2014/24/EU Irányelv (81) preambulumbekzdését vizsgálva, a jogalkotó egyéb lehetőség hiányában az alapelveket helyezi jogosulti pozícióba, érvényesítve a transzparencia és egyenlő bánásmód elveinek érvényesülését.⁷

Ezen a ponton látható, hogy a fogalom már itt elhagyta a közbeszerzésit, mivel a tételes jog az ajánlattételi hajlandóságot befolyásoló döntésre koncentrál, amely leginkább a gazdaságban formálódik, és csak kiegészítő elemei a jogi és azon túl nehezítő elemei a közbeszerzési viszonylatok. A szerződést

a gazdasági szereplők az eredmény (ti. haszon) érdekében kötik meg, így a döntések a rentábilis/nem rentábilis kódok mentén értelmezik a támasztott feltételeket. A jogi viszonylatot itt szükségtelen elemezni, ugyanakkor a közbeszerzési mindig hátráltató a döntésben.⁸ Ez azt is jelenti, hogy a (nem) lényeges módosítások esetén a válaszok a gazdaságban találhatók meg, szinte kivétel nélkül.

Kizárólag az áttekintés érdekében, a szövegréteg szintjén a hatályos közbeszerzési törvény három konjunktív feltételt rögzít, amelyek a lényeges módosítás fogalmi elemei. Ezek az ajánlattételi hajlandóságra való befolyás, a gazdasági egyensúlynak az ajánlatkérővel szerződő fél javára eltolódása és az új, az eredeti szerződéshez nem illeszthető elem beépítése a szerződésbe. Az első fogalmi elemről részben értekezett a jelen pont, amikor arra utalt, hogy a szabályozás a referencia-pontot nem a jogviszonyon belül, hanem azon kívül állítja fel, egy a szerződésben nem részes fél nézőpontjában. A második fogalmi elemről, a gazdasági egyensúlyról elegendő annyit rögzíteni, hogy bármely változásra, amellyel az eredeti megállapodáson túli hasznot eredményez az ajánlatkérővel szerződő fél részére úgy kell tekinteni, mint a gazdasági egyensúly megváltozására.⁹ A harmadik fogalmi elem (módosítás a szerződés tárgyát az eredeti szerződésben foglalt ajánlattevői kötelezettséghez képest jelentős új elemre terjeszti ki), a gyakorlatban ritkán ad alapot a jogsértésekre. Beszédes, hogy a kommentár-irodalom leginkább tíz évvel korábbi döntésekre hivatkozik ebben a körben, amelyek lényege, hogy az ajánlattevőnek olyan új feladatot kell ellátnia, amely nem szerves és elválaszthatatlan része az eredeti szerződéses feladatoknak.¹⁰

A tényállások számtalan változata képzelhető el, ezért a nem lényeges módosítások tárgyában történő döntés könnyen lehet egy spekulatív kísérlet, ezért a viszonyítási pontok az alapelvek és elvi döntések maradnak.¹¹

Amint az látható, a gazdasági két fogalmi elem tekintetében is megjelenik a jogalap vonatkozásában. Akár az ajánlattételi hajlandóság, akár a gazdasági egyensúly olyan körülmények, ahol a döntések kilépnek a jogiból és még inkább kilépnek a közbeszerzésiből. Ez azt jelenti, hogy a módosítás

⁵ <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-454/06>

⁶ Lásd a Ptk. 6:63. § második mondata. A pontosító szabály értelmében (amely a korábbi GK 5. számú állásfoglaláson alapul) elkerülhetők az olyan esetek, amikor a teljesítés során szembesülnek azzal a felek, hogy a lényeges kérdésekben való megegyezés hiányában a szerződés valójában létre sem jött. A hatályos szabályozás szerint, amennyiben a szerződéskötést megelőző folyamat, tárgyalás stb. során a fél nem jelezte, hogy az adott feltételben való megállapodás hiányában a szerződést nem kívánja megkötöni, utóbb nem hivatkozhat arra, hogy a szerződés nem jött létre (kivéve, ha a kérdést jogszabály minősíti lényegesnek) – Vékás Lajos: *Új Ptk. – Kommentár a gyakorlat számára*. (Szerk. Wellmann György) HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., 2022.

⁷ SZÖLLŐSI-BARÁTH Szabolcs: Amendment of the Condition Suspending the Entry into Force of Public Contracts. In: *Acta Universitatis Christianae Partiensis. Studia Culture* 2023/1., 11. o., 37–47. o.

⁸ A közbeszerzési eljárás elhúzódsága, a kötött eljárásrend, a szerződéses feltételek megtárgyalásának hiánya, a jogorvoslati lehetőségek, a kötelező biztosítékok olyan körülmények, amelyek befolyásolják a döntést, és egyben az ajánlati ár képzésére is kihatnak. Itt bármely olyan feltétel utólagos megváltoztatása, amely az ellenértéket érinti, az ajánlattételi hajlandóságra kérdez rá szükségszerűen.

⁹ Ez nem kizárólag az ellenérték növekedésében meghatározott. Ide kell érteni a teljesítési határidő meghosszabbítását és a feladatok csökkenését is. Ezért nem könnyű megítélni a 322/2015. (X. 30). Korm. rendelet 28. §-a szerinti hivatkozással módosított szerződéseket, az ún. „egyenértékű kiváltásokat”. Ameddig a már nem gyártott burkolóanyag helyett az ugyanolyan, vagy jobb minőségű jellemzőkkel bíró burkolóanyagot, ugyanolyan alapterületen cserélik a felek, a hivatkozás helytálló. Ugyanakkor egy komplexebb rendszer (pl. hőszivattyú és a kapcsolódó részek) cseréje komolyabb műszaki ismereteket igényel annak eldöntésekor, hogy az újabb és fejlettebb technológiát alkalmazó rendszer kiépítése akár járhat kevesebb munkaórával.

¹⁰ D.297/14/2014. és D.397/6/2015., idézi SMARAGLAY Gábor: A közbeszerzés joga – Kommentár a gyakorlat számára, frissítve: 2025. április 1. (Szerk. Patay Géza) Budapest, 2025. ORAC Kiadó.

¹¹ Kristian HARTLEV – Morten WAHL LILJENBØL: Changes to existing contracts under the EU public procurement rules and the drafting of review clauses to avoid the need for a new tender. In: *Public Procurement Law Review* 2013/2. Sweet & Maxwell and its Contributors, 4. o.

megítélésének, gyakorlatilag a fogalom működtetésének is ebből a szempontból kell felépülnie. A fogalom működtetése (ti. jogalkalmazás) két esetben kap fókuszot. Az egyik, amikor a felek a módosításban megállapodnak, másik eset, amikor az arra hatáskörrel rendelkező ellenőrző szervezetek döntenek a módosítás jogszerűségéről.

Az ellenőrző szervezetek jogalkalmazása általában a specialitás szintjén működik.¹² Ez alatt azt kell érteni, hogy a közbeszerzési-jogi megfelelés vizsgálata dönti el a jogszerűséget, amely első olvasásra helyes megközelítésnek tűnik. Amit a következő jogeset és az annak alapján történő elemzés megmutat, hogy a specialitásban működő jogalkalmazás tulajdonképpen a jogfejlődés egyfajta akadály. Amint az ismert, különösen a közigazgatási jog esetében, mivel a politikai képes közvetlenebb hatást kifejteni az adminisztráció által a jogira, a dogmatika nem képes arra az alapos fejlődésre, amely a magánjog esetében végbement a római jogtól kezdődően. Ugyanakkor az olyan gyakran változó jogterületek, mint a közbeszerzések joga, szintén igényli azt a fogalmi megalapozást, amelyhez a jogalkalmazás visszatérhet, ha a jogszöveg változása bizonytalansághoz vezet. A kérdés, hogy a dogmatika hiányában hol kell keresni a támpontokat.

3. A JOGESET

A tényállás szerint a felek közbeszerzési eljárás lefolytatását követően ingatlan felújítására vonatkozó kivitelezési szerződést kötnek egymással (a közbeszerzési törvény szerint építési beruházás), amely szerint az általános forgalmi adó megfizetése az ún. „egyeses adózás” szabályai szerint történik, azaz az általános forgalmi adót a szolgáltatást nyújtó fizeti meg (és forgalmi adóval terhelt számlát állít ki a szolgáltatást igénybe vevő részére). Időközben felmerül, hogy a forgalmi adó megfizetésének szabályait az ún. fordított adózás szerint kellett volna megállapítani, mivel egy részében az építési tevékenység engedélyköteles. Mivel a közbeszerzési szerződés módosítása kizárólag a közbeszerzési törvényben foglalt jogalapok szerint lehetséges, ezért a felek az ún. nem lényeges módosítás esetkörébe sorolva a változtatást, a szerződést a forgalmi adó megfizetése vonatkozásában módosítják.¹³

Az indokolás szerint a forgalmi adó megfizetésére vonatkozó szabályok sem az ajánlattételi hajlandóságot nem befolyásolják, és a szerződés gazdasági egyensúlya sem változik meg a vállalkozó javára. A kérdés az, hogy a felek érvelése és adott esetben az ellenőrző szervezetek „jogszerű” minősítése helytálló-e.

Az általános forgalmi adózás alapértelmezett formája az egyeses adózás. A szolgáltatást igénybe vevő a bruttó össze-

get fizeti meg a szolgáltatást nyújtónak, aki az általa beszédett, áthárított adót az adómegállapítási időszak végén bevallja, és befizeti a központi költségvetésbe. Ez a mechanizmus teszi az áfát indirekt, azaz közvetett adóvá, mivel az adóterhet végső soron a fogyasztó viseli, de az adó megfizetését az értékesítési lánc szereplői teljesítik.¹⁴ Ez a modell logikailag egyszerű és könnyen követhető, azonban sebezhetővé teszi a rendszert a láncolati adócsalásokkal szemben. A legfőbb kockázat abban rejlik, hogy a szolgáltatást nyújtó beszedi az áfát, de azt elmulasztja befizetni a költségvetés részére, miközben a vevő – amennyiben adóalany – a befogadott számla alapján jogszerűen visszaigényli azt. Ez a jelenség, az úgynevezett „hiányzó kereskedő” (missing trader) problémája hívta életre a kivételes szabályozást.

A fordított adózás (FAD) intézményét a jogalkotó kifejezetten a jogtalan áfa-visszaigénylések és a fiktív számlázáson alapuló, a költségvetést jelentősen károsító adócsalások visszaszorítása érdekében vezette be.¹⁵ A mechanizmus alapjaiban tér el az egyeses adózástól: az adófizetési kötelezettség az eladóról átszáll a termék beszerzőjére vagy a szolgáltatás igénybe vevőjére. A FAD hatálya alá tartozó ügyletek esetében az eladó áfa felszámítása nélkül, a nettó ellenértékről állít ki számlát. A vevő feladata, hogy ezen nettó összeg alapján megállapítsa a fizetendő áfa összegét, azt bevallja, és megfizesse az adóhatóság felé. A fordított adózás alkalmazása nem a felek döntésén múlhat; amennyiben a törvény által meghatározott feltételek fennállnak, az alkalmazása kötelező. Ez a kötelező jelleg teszi az ügyletek helyes minősítését kiemelten fontossá és egyben kockázatosná is. A szabályozás azáltal zárja ki hatékonyan az adóvisszaélés lehetőségét, hogy az áfa összege „nem mozog” a felek között, így az nem hiányozhat a láncolatból.

Az egyeses és a fordított adózás közötti választás hiánya ellenére a két mechanizmus pénzügyi és kockázati profiljának összehasonlítása elengedhetetlen a tudatos adótervezéshez és a vállalati folyamatok optimalizálásához. A különbségek leginkább a likviditás menedzsmentjében, a kockázatkezelésben és az adminisztratív terhekben mutatkoznak meg. A két adózási mód közötti markáns különbség a vállalkozások pénzforgalmára gyakorolt hatásukban rejlik.

Egyeses adózás esetén a felszámított áfát be kell fizetnie a bevallási határidőig, függetlenül attól, hogy a szolgáltatást igénybe vevő kifizette-e már a számla bruttó ellenértékét. Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy az eladó gyakran a saját forrásaiból finanszírozza meg a fizetendő adót, ami negatívan érinti a cash flow-ját és a forgótőke-ellátottságát. A vevő oldalon szintén tőkét von el a működéstől, hogy a teljes bruttó összeget ki kell fizetnie, és a számla áfatartalmához csak később, az áfalevonási vagy -visszaigénylési eljárás keretében jut hozzá.

Fordított adózás ugyanakkor likviditást kímélő mechanizmus. A FAD kiküszöböli ezt a finanszírozási kényszert. Az eladó csak a nettó összeget számlázza és kapja meg, és mivel nincs áfabefizetési kötelezettsége az adott ügylet után, nem kell megelőlegeznie az adót. A vevő szintén jelentős likviditási

¹² Az ellenőrző szervezet megnevezés itt a tágabb értelemben használt. Mindazon, jogszabályban kijelölt közigazgatási szervezetek, amelyek a közbeszerzési szerződés módosítása jogszerűségéről dönthetnek és jogkövetkezményt alkalmazhatnak. Lásd pl. a 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 177. §, valamint a Közbeszerzési Hatóság és a Közbeszerzési Döntőbizottság.

¹³ Az általános forgalmi adó megfizetésének szabályait az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 138. § és a 142. § (1) bek. b) pontja tartalmazza a jelen jogeset tekintetében. A közbeszerzési szerződések módosításának szabályait a „nem lényeges” esetkörben a Kbt. 141. § (6) bekezdése rögzíti.

¹⁴ https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/kiadvanyok/Korabbi_evek_kiadvanyai/ADOVLAG/ld_tartalmak_cikkek/ld_adovilag_2007/Fordított_adozas_az_általános_forgalmi_ado_rendszereben

¹⁵ TÓTH-LAKOS Fruzsina: A fordított általános forgalmi adó aktuális kérdései, Jogelméleti Szemle 2016., 3. https://epa.oszk.hu/05200/05288/00067/pdf/EPA05288_jogelméleti_szemle_2016_3_087-106.pdf

előnyhöz jut, mivel az áfa összegét nem kell ténylegesen kifizetnie az eladónak. Az adókötelezettség az áfabevallásban egy könyvelési tételként realizálódik, ahol a fizetendő és a levonható áfa (amennyiben a levonási jog teljes körű) jellemzően kioltja egymást. Ez a pénzmozgás nélküli adózás mindkét fél számára jelentős cash flow-előnyt teremt.

A fordított adózás alkalmazása nem választható, viszont azokban az iparágakban, ahol elterjedt (pl. építőipar, fémkereskedelem), a cash flow menedzsment alapvető részévé válik. Egy vállalkozás, amely pontosan ismeri és precízen alkalmazza a FAD szabályait, jelentős forgótokeelőnyre tesz szert azokkal szemben, akik céltartalékot képeznek a potenciális adóeseményekre. Nagy volumenű projektek esetében a 27%-os áfa finanszírozásának paraméterezése lehetővé teszi a felszabaduló források átcsoportosítását a működésbe, fejlesztésekbe vagy akár egy versenyképesebb árazás kialakításába. A FAD tehát nem csupán egy adminisztratív szabály, hanem egy stratégiai pénzügyi tényező.

Ehhez képest az általános hivatkozás a következő a hirdetményekben: „Az áfafizetés módjának módosítása (fordított adózás helyett egyenes adózás) nem befolyásolja a versenyfeltételeket, mivel az ajánlati árat nettó értékben kellett megadni, és az áfát a jogszabályok alapján minden ajánlattevő azonos módon kezeli. A módosítás ellenérték-változással nem járt, a gazdasági egyensúly így nem változott. Az áfa általános szabályok szerinti felszámítása esetén az áfát Vállalkozó az általa kiállított számlája alapján vallja be és fizeti meg a költségvetés felé, Megrendelő pedig – jogszabályi feltételek teljesülése esetén – levonásba helyezi”¹⁶

A közzétett indokolásból látható, hogy a jogalkalmazó megmarad a közbeszerzésben, amely önmagában érhető körülmény, mivel a felek érdeke, hogy módosítsák a szerződést. A feladott hirdetményekből az is megállapítható, hogy a módosításokat több ellenőrzésre jogosult szervezet is vizsgálta. Az irányító hatóság ellenőrzések eredménye nem minden esetben található meg nyilvános adatbázisban, ugyanakkor a Közbeszerzési Hatóság eljárásának eredménye nyilvános, amennyiben a jogsértő módosítás miatt jogorvoslati eljárást kezdeményez a Közbeszerzési Döntőbizottság előtt.¹⁷ A hivatkozott hirdetmények esetében jogorvoslati eljárást nem kezdeményeztek.

Ebből az is megállapítható, hogy nem kizárólag a szerződésben részes felek, de az ellenőrzést végző szervezetek is megmaradtak a közbeszerzésben, amikor nem voltak figyelemmel az adótervezés gazdasági hatásaira a módosítás megfelelőségének megállapítása során.

4. KÖVETKEZTETÉSEK

Amint az látható volt, az általános szabályok szerinti adózás pénzügyi terhet ró a nyertes ajánlattevőre, mivel az általa

a számlában felszámított forgalmi adót be kell fizetnie a költségvetésben a rá vonatkozó bevallási időszakban, függetlenül attól, hogy a vevőjétől a számla ellenértékét ténylegesen megkapta-e. Különösen nagy értékű szerződéseknél és hosszú fizetési határidők esetén ez komoly likviditási kockázatot és gyakorlatilag előfinanszírozási kényszert jelent. A fordított adózás (Reverse Charge) mechanizmus lényege, hogy az adófizetési kötelezettség az eladóról átszáll a vevőre (ajánlatkérő) aki az ügylet után a fizetendő adót megállapítja, bevallja, és – amennyiben adólevonási jog illeti meg – ugyanabban az áfabevallásban le is vonja. Itt a forgalmi adó összege könyveléstechnikai szempontból megjelenik mind a fizetendő, mind a levonható oldalon, így a kettő egyenlege nulla lesz, és tényleges pénzmozgás az áfa tekintetében a felek és a költségvetés között nem történik.

A két rendszer közötti váltás legfontosabb gazdasági következménye a felek pénzforgalmában és likviditási helyzetében jelentkezik. A fordított adózás bevezetésének egyik kimondott jogalkotói célja az áfacsalások visszaszorítása mellett a lánc tartozások okozta likviditási problémák enyhítése volt. Jelen esetben az rögzíthető, hogy az ajánlatkérővel szerződő fél (ajánlattevő) mentesül az áfa megfinanszírozásának terhe alól. Nem kerül abba a helyzetbe, hogy egy késedelmesen fizetett számla áfatartalmát saját forrásból kelljen megfizetnie. Ez a kockázatsökkenés egyértelmű és számszerűsíthető pénzügyi előnyt jelent.

Röviden kell csak említeni, hogy az áfa levonás időzítésének és pénzügyi hatásainak megértéséhez elengedhetetlen különbséget tenni az adólevonási jog 'keletkezése' és annak 'gyakorlása' között. E két fogalom jogi szempontból eltérő időpontokat és feltételeket takar, és éppen a kettő közötti eltérés adja az egyenes és a fordított adózás közötti legfontosabb pénzforgalmi különbséget.¹⁸ Ameddig a jog keletkezése egy elméleti, jogi pillanat, addig a jog tényleges érvényesítése, azaz a gyakorlása szigorú feltételekhez kötött. A 'keletkezés' és a 'gyakorlás' közötti időbeli és adminisztratív eltolódás az egyenes adózási rendszer velejárója, és ez teremti meg a vállalkozások számára a pénzügyi terhet.¹⁹

¹⁸ Az Áfa tv. 119. § (1) bekezdése egyértelműen rögzíti, hogy az adólevonási jog – főszabály szerint – akkor keletkezik, amikor az előzetesen felszámított adónak megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani. Ez a jogi megfogalmazás azt jelenti, hogy a vevő adólevonási joga elméletileg ugyanabban az időpontban 'megszületik', amikor az eladónál az adott ügylet kapcsán az adófizetési kötelezettség keletkezik, ami jellemzően az ügylet teljesítésének időpontja. Az európai uniós joggyakorlat is megerősíti ezt az elvet: az adólevonási jog az áfafizetési kötelezettséggel egyidejűleg jön létre, ezzel is biztosítva a rendszer semlegességét. Fontos tehát rögzíteni, hogy a jog keletkezése egy jogi eseményhez, az ügylet teljesítéséhez kötődik, nem pedig a számla kiállításához vagy a pénzügyi rendezéshez.

¹⁹ Az Áfa tv. részletesen szabályozza a személyi és tárgyi feltételeket, amelyeknek együttesen kell teljesülniük ahhoz, hogy az adóalany a bevallásában érvényesíthesse a levonást. A legmarkánsabb eltérés, hogy az egyenes adózás esetén a törvény rendkívül szigorú. Az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító, az Áfa tv. X. fejezetében előírt valamennyi kötelező tartalmi elemet felvonultató számla. Fordított adózás esetén: a szabályozás némileg rugalmasabb. Bár a törvény itt is elsődlegesen a számlát nevesíti meg, mint a levonás alapbizonylatát, de elismeri, hogy az 'önadózás' jellegéből fakadóan a vevőnek akkor is meg kell állapítania a fizetendő (és egyben levonható) adót, ha esetleg még nem kapta meg a számlát. Ezért az Áfa tv. 127. §-a lehetővé teszi, hogy számla hiányában az adóalany minden olyan okirat alapján

¹⁶ Lásd például KÉ-11011/2025 hirdetmény a szerződés módosításáról <https://www.kozbeszerzes.hu/adatbazis/megtekint/hirdetmeny/ehr-110112025/> vagy KÉ-6295/2025 <https://www.kozbeszerzes.hu/adatbazis/megtekint/hirdetmeny/ehr-62952025/> esetleg KÉ-5233/2025 <https://www.kozbeszerzes.hu/adatbazis/megtekint/hirdetmeny/ehr-52332025/>, valamint KÉ-0103/2025 <https://www.kozbeszerzes.hu/adatbazis/megtekint/hirdetmeny/ehr-01032025/>

¹⁷ Lásd Kbt. 187. § (2) bek. j) pontját.

A gazdasági (rentábilis/nem rentábilis) kódja egyértelműen eldönti a helyzetet a feltételek ismeretében. Az egyenes adózás likviditási terhet és finanszírozási kockázatot ró az ajánlattevőkre. Egy tőkeszegényebb, de egyébként szakmailag teljes mértékben alkalmas vállalkozás a pénzügyi teher miatt dönthet úgy, hogy nem nyújt be ajánlatot egy közbeszerzési eljárásban. A fordított adózás alkalmazása ezt a pénzügyi belépési korlátot megszünteti. A hipotetikus teszt (amely az eljárásban részt nem vevő, a szerződésben nem részes személy viszonylatában készül) azt mutatja, hogy megvan annak a gazdasági és jogi lehetősége, hogy az új feltétel (jelen esetben a fordított adózás alkalmazása) az eredeti eljárásban más ajánlattevők részvételét vagy másik ajánlat nyertességét tette volna lehetővé.

A gazdasági egyensúly érintetlensége a fentiekhez szorosan kapcsolódik. A Közbeszerzési Döntőbizottság következetes gyakorlata és a Közbeszerzési Hatóság útmutatói alapján a „gazdasági egyensúly” egy tágabb kategória, mint a „pénzügyi egyensúly”. Nem csupán az ellenérték változását foglalja magában, hanem a felek jogainak és kötelezettségeinek teljes rendszerét, beleértve a kockázatviselés megoszlását is. A gyakorlat szerint a gazdasági egyensúlyt a nyertes ajánlattevő javára borítja fel például egy öt terhelő kötbér elengedése vagy egy biztosíték nyújtása alóli mentesítés is, még ha a szerződés ellenérték nem is változik.²⁰

Az egyenes adózásról fordított adózásra történő áttérés egyoldalú, ellentételezés nélküli gazdasági előnyt biztosít a nyertes ajánlattevő számára. Mentésül egy jelentős pénzügyi kockázat és finanszírozási teher alól, amiért cserébe semmilyen többszolgáltatást nem nyújt, és az ajánlatkérő sem kap kompenzációt. Ez az egyoldalú előny egyértelműen és mérhetően a nyertes ajánlattevő javára billenti el a szerződés eredetileg, a verseny során kialakult gazdasági egyensúlyát. A módosítás tehát a Kbt. 141. § (6) bekezdés b) pontjában foglalt feltételt megvalósítja.

Az nem tézismegállapítás, hogy az elhatározás a gazdaságban születik meg, amelyet a jogi vezet és a közbeszerzési nehezít, mivel ez köztudomású a közbeszerzések és a közbeszerzési szerződések vonatkozásában. Amit itt ki kell emelni, hogy ez a dinamika végigvonul a teljesítésen is, ami igaz az adóesemények miatti változásokra is. Ebből látható, hogy az alapfogalom válságba hozható, amely tulajdonképpen szociológiai kérdés, ahogyan az is, hogy miként építhető be ez a felismerés

a praxisba. Ugyanis nem lehet az vitás, hogy a fentiek felismerésének hiányában a praxis, mint tunnel vision működik, amely viszont ellene hat a szabályozásnak és a megfelelő jogalkalmazásnak.

Ez a fajta „csőlátás” nem először kerül a jogtudomány fókuszába. Az amerikai jogtudomány a túlzott specializáció következményeként említi, ami diszfunkciót okoz, ha nemcsak ügyvédek, hanem bírások és jogászoké is érint, mert így a jogi elszakad a társadalom egészének értékeitől, érdekeitől, szükségleteitől és álláspontjaitól, és ezzel szemben a szűkebb területek embercsoportjainak életkörülményei és érdekei, a parciális jogász tudások és ennek jogi kategóriái határozzák meg azt. Amerikában a generalista bíráskodás ezt ellensúlyozza, mivel az átfogó elvekhez és összefüggésekhez kapcsolja vissza a jogot, megakadályozva annak szektorális torzulását.²¹

Az sem igényel külön kiemelés, hogy a társadalmi igények/érdekek változásával/fejlődésével maga a jog is változik/differenciálódik, ami szükségszerűen hozza magával a speciális jogterületeket, de még inkább a határterületek megerősödését. Lényegében itt a határterületi fókusz, ami kiemelt jelentőséget kell, hogy kapjon annak érdekében, hogy a jogi szabályozásban megjelenő társadalmi igény kielégíthető legyen.²² A fenti közbeszerzési példa talán alkalmas azt megvilágítani, hogy a közigazgatási jogalkalmazás szintjén a túlzott specializáció kettős diszfunkciót eredményez.²³ Egyrészt a már említett normatív szinten, ahol a komplex viszonyok figyelmen kívül hagyása egyszerűen kiüresíti a tételes szabályok tartalmát. Másrészt a jogfejlődés szintjén. A közjogi (félretolva itt a büntetőjogot) dogmatika tekintetében ismert, hogy annak hiányát pótolandó erős és tagolt szervezeti hierarchiát szükséges kiépíteni, amelynek felső részei maguk is alkotnak konkrét joganyagot, alsóbb részei pedig az alkalmazandó jogszabályt esetről esetre maguk kontrollálják.²⁴ Ez minél inkább parciális, annál inkább válik önmagában bezárttá.

Ugyanakkor, amennyiben a határterületi központú, és ezzel a generalistához közelítő szemlélet a jogalkalmazás/oktatás szintjén hangsúlyt kapna, felszámolhatók lennének a torzulások, egyben kialakulhatna az a határterületi dogmatikai alap, amely felhasználhatja ismereteit/alapvetéseit a gazdaságról, politikairól stb., transzformálva a jogiba, és így tovább a speciális területek felé.

* * * Az Igazságügyi Minisztérium állásfoglalásai, jogértelmezései
az Alkotmánybíróság 60/1992. (XI. 17.) AB határozata értelmében kizárólag szakmai tájékoztatás érdekében készültek,
azoknak bíróságra vagy más hatóságra nézve nincs kötelező ereje. * * *

gyakorolja levonási jogát, amely a fizetendő adó összegszerű megállapításához szükséges. Ilyen lehet például a felek közötti szerződés vagy egy elfogadott árajánlat.

- 20 VÁRHOMOKI-MOLNÁR Márta – KÉRI Zoltán: A közbeszerzési eljárás alapján megkötött szerződés, annak teljesítése, módosítása Nemzeti Közzolgálati Egyetem; Közigazgatási Továbbképzési Intézet, 2021. <https://kti.uni-nke.hu/document/vtkk-uni-nke-hu/A%20k%C3%B6zbeszerz%C3%A9si%20elj%C3%A1r%C3%A1s%20alapj%C3%A1n%20megk%C3%B6t%C3%B6t%20szerz%C3%A9s%20a%20annak%20teljes%C3%ADt%C3%A9se,%20m%C3%B3dos%C3%ADt%C3%A1sa.pdf>

- 21 POKOL Béla: Generális bíráskodás versus specializált bírósági rendszer Az alkotmánybíráskodás egy dilemmájáról. *Jogelméleti Szemle* 2014/2., 230. o.

- 22 A kielégítendő társadalmi igény a közbeszerzési alapelvekben jelenik meg ezen a szinten. A közpénzszámla felelős gazdálkodás, átláthatóság és a verseny tisztasága.

- 23 BALÁZS István: Jogalkalmazás a közigazgatásban, a hatósági jogalkalmazás. In: *Közigazgatási eljárások*, Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Debrecen, 2019, 14–23. o.

- 24 POKOL Béla: *Jogelmélet: Társadalomtudományi trilógia I.* Budapest, Századvég kiadó 2005, 63. o.