

Adóharmonizáció az Európai Unióban

Bevezető 2

Az uniós adópolitika jogi alapjai 3

Az adóharmonizáció hatása
egyes közösségi politikákra 7

Az adóharmonizáció háttere
és folyamata 8

Fejlesztési irányok 18

A magyar adóharmonizáció helyzete
és az átmeneti mentességek 24

Szerző: Dr. Óry Tamás

Kiadó: a Magyar Köztársaság Külügyminisztériuma
Készítette: KÜM Integrációs és Külgazdasági Államtitkárság

Felelős kiadó: dr. Balázs Péter

Bevezető

Az európai uniós tagság arra is kötelez, hogy részt vállaljunk a közösség adópolitikai törekvéseinek érvényesítésében. Az adóztatás ráadásul mindannyiunk életére hatással van: befolyásolja a pénztárcánkat, a fogyasztást, a megtakarításokat és a gazdálkodó szervezetek tevékenységét is. Mindemellett kiemelt a szerepe a mindenkori kormányok programjában, hiszen adóbevételek nélkül nem lehet eredményes kormányzati politikát folytatni.

Az adópolitikai döntések tehát az uniós tagállamok és Magyarország számára is nagy jelentőségűek, olyannyira, hogy az egyes döntéseknek nemcsak az országhatáron belül, de azon kívül is hatása lehet. Az egységes belső piaccal rendelkező Európai Unió számára ezért vált rendkívüli jelentőségűvé az adóharmonizáció ténye. A belső piac megvalósításának szempontjából az elsődleges feladat az volt, hogy a forgalmi adók rendszerét a lehető legsemlegesebb módon lehessen működtetni. E célból dolgozták ki az 1960-as években a hozzáadottértékadó (VAT, áfa) rendszerét, miközben az adó mértékének meghatározása továbbra is tagállami hatáskörben maradt.

A fő cél 25 tagállammal is változatlan marad: biztosítani, hogy az egyes nemzeti adópolitikák ne gyakoroljanak kedvezőtlen hatást a többi tagra és ezen keresztül az uniós egységes belső piacára.



Az uniós adópolitika jogi alapjai

Az adópolitika alakítása az egyes államok pénzügyi szuverenitásának legfontosabb szimbóluma, egyben a nemzeti gazdaságpolitika legfontosabb eleme, amely a közkiadások finanszírozásának és a jövedelem újraelosztásának alapját képezi. Az Európai Unióban az adópolitika alakítása döntően tagállami hatáskörben van, és az unió csak abban az esetben él a harmonizáció eszközével, ha egyes kérdések helyi (tagállami) szinten nem oldhatók meg. Elsődleges célja az, hogy a tagállamok adópolitikájának alakításakor az Európai Közösség alapító szerződésében rögzített célok megvalósítása ne kerüljön veszélybe.

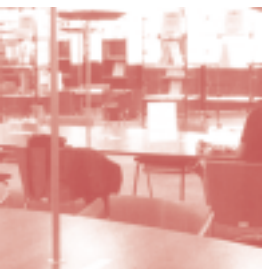
Az EGK Szerződés 269. cikke rendelkezik arról, hogy a közösségi költségvetést az úgynevezett saját forrásokból kell finanszírozni. A saját forrásokat a mezőgazdasági lefölözések, a vámok, a tagállamok harmonizált alapon számított áfabevételeinek meghatározott százaléka és a bruttó nemzeti össztermék (GNP) meghatározott része adja. Kiemelendő ugyanakkor, hogy az unió nem jogosult adómegállapításra, és központi adóhatósági funkciókat ellátó szervezettel sem rendelkezik. A közösségi adópolitikának ugyanis nem egy szövetségi adórendszer kialakítása a célja, hanem a termékek és szolgáltatások unión belüli mozgásának biztosítása.

A közös, illetve az egységes belső piac létrehozása, majd működtetése az áruk, szolgáltatások, személyek és a tőke szabad mozgását, vagyis az úgynevezett négy alapszabadság érvényesülését, a versenyfeltételek minden piaci résztvevő számára való azonosságát akadályozó tagállami adószabályok harmonizációját igényelte. A harmonizáció nehézségét többek között a fenti területek rendkívüli összetettsége, illetve az adja, hogy a Római Szerződés alapján valamennyi adókérdésben egyhangú tanácsi döntés szükséges a harmonizációs célú szabályok elfogadásához. Bármely tagállam vétője megakadályozza a harmonizációs céllal előkészített jogszabály elfogadását.

A közvetett adók harmonizációjának jogi alapja

A Római Szerződés 90. cikke rögzíti a tagállamokból származó importárakkal szembeni hátrányos adóügyi megkülönböztetés általános tilalmát. Kimondja, hogy a tagállamok sem közvetve, sem közvetlenül nem vetnek ki olyan adót a más tagállamból származó termékekre, amely mértéke magasabb, mint a hasonló jellegű hazai termékekre kivetett adó mértéke. Olyan belső adók alkalmazása is tiltott, amely közvetve más termékek védelmét szolgálja. A Szerződés 93. cikke képezi a harmonizációs tevékenység jogi alapját, amikor rögzíti a forgalmi adók, jövedéki adók és egyéb közvetett adók egyhangú döntéssel való harmonizációjának kötelezettségét. A harmonizációs lépések elsőként a hozzáadottérték-adó (áfa) bevezetésére vonatkoztak. Az egységes szabályozás teljes körű kialakítása 1977-ben volt. A belső piac Egységes Európai Okmányban rögzített programja 1992 végéig írta elő az adószabályok megfelelő átalakítását. Erre is sor került, csakúgy, mint a jövedéki adók harmonizációjára. Mindkét adónemben a minimumkulcsok bevezetésével megvalósult az adómértékek részleges harmonizációja. A belső piaci szabályozás megkívánta a tagállami adóhatóságok szorosabb együttműködését biztosító szabályozás kialakítását. Ez 1992-ben szintén megtörtént.

A közvetlen adók (társasági adó, személyi jövedelemadó stb.) harmonizációjának igénye a Római Szerződésben nem szerepel közvetlenül. Mivel ezek nincsenek közvetlen hatással az áruk és a szolgáltatások szabad mozgására, a harmonizációjuk nem jelentett elsődleges feladatot. Már a Közösség működésének korai időszakában világossá vált azonban, hogy a tőke szabad mozgásának, illetve a letelepedési szabadság biztosításának jelentékeny akadályát képezi a közvetlen adók eltérő tagállami szabályozása. Mivel a szerződés az alapszabadságok biztosítása érdekében kötelezettséget ró a tagállamokra, a közvetlen adók harmonizációjára az általános harmonizációs 94., illetve 293. és 308. cikk alapján kerül sor.



A társadalombiztosítási járulékok

A társadalombiztosítási járulékok szabályozásának harmonizációja csak annyiban valósult meg, amennyiben 1971-ben rendeletben szabályozták a Közösség szociálpolitikai alapelveit. Ezek közé a következők tartoznak: az állampolgárság vagy illetőség alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalma, a társadalombiztosítási szolgáltatások „exportjának” lehetősége. Ez utóbbi elv alapján a fogadó országban is igénybe vehetők azok az ellátások, melyek az illetőség államában is járnak. A szolgálati idők beszámításának elve, amely alapján a fogadó országban eltöltött szolgálati időt is be kell számítani a hazai kedvezmények megállapításakor, végül a célország jogának elsőbbsége, amely szerint – a járulékfizetési kötelezettséget is ideértve – a célország jogszabályait kell alkalmazni (a kiküldetésben levők kivételével).

A társadalombiztosítással összefüggő néhány európai bírósági ügyben olyan kérdések merültek fel, mint a betegbiztosítási szolgáltatások megtagadása, ha a biztosítást kiváltó jogviszonyt nem az adott ország joga alapján létesítették. Más esetekben az volt a probléma, hogy járuléknak minősül-e az olyan adó, amelyet azon személyekre alkalmaznak, akik tartósan más tagállamban vállaltak munkát. Ebben az esetben, ha adóról van szó, arra nem terjed ki a fenti rendelet hatálya, azonban ha az adott fizetési kötelezettség társadalombiztosítási járuléknak minősül, akkor a rendelet alapján a másik tagállamban munkát vállalkókra nem lehet alkalmazni (a fogadó állam szabályai az irányadók). A bíróság megállapította, hogy ezt a járulékot a tanácsi rendelet hatálya alá tartozónak kell tekinteni, annak ellenére, hogy a befizetés és a szolgáltatás között nincs közvetlen összefüggés. A befizetést ugyanis közvetlenül a társadalombiztosítás javára kell teljesíteni.

Az Európai Bíróság szerepe az adóharmonizációban

A közösségi jogrendszernek szüksége van egy olyan szervezetre, amely biztosítja a jog védelmét, annak betartását és alkalmazását. Az unión belül ez a szervezet az Európai Bíróság, amely adóügyekben főleg a Szerződés 234. cikkén alapuló úgynevezett előzetes határozat iránti kérelemmel kapcsolatos eljárásban dönt.

A bíróság ítélkezési gyakorlata a közvetett adózás területén a legkiterjedtebb, azonban gyakorlatának jogforrási jellege elsősorban a közvetlen adókkal kapcsolatos ügyekben kerül előtérbe. Itt ugyanis a jogszabályi szintű harmonizáció gyakorlatilag hiányzik, ezért a bírósági gyakorlatnak kell biztosítania az egyes szabadságjogok megfelelő érvényesülését. A fő cél itt is a külföldi illetőségű személyek adózásában a hátrányos megkülönböztetés tilalmának érvényre juttatása (lásd fentebb a társadalombiztosítási résznél kifejtetteket).



Az adóharmonizáció hatása egyes közösségi politikákra

Az 1990-es évek második felétől kezdve az Európai Bizottság a közösségi adópolitika új irányvonalát alakította ki. Ennek alapján az adópolitika szélesebb összefüggéseinél a következő alapelvek kerültek előtérbe: a tagállami adóbevételek biztosítása, a belső piac megfelelő működésének biztosítása és a foglalkoztatás elősegítése.

A tagállami adóbevételek biztosításának fontosságát kiemeli az a tény, hogy a befektetések, a gazdasági tevékenység, illetve a munkavégzés helyének megválasztása során az unióban meghatározó tényező az adott tagállam adórendszere és jóléti infrastruktúrája. Az unión belüli mobilitás lehetővé teszi, hogy az adóalanyok a számukra legkedvezőbb, vagyis elsődlegesen a legalacsonyabb adómértékű országot válasszák. Ez a fajta adóversengés az adómértékek, így az adóbevételek fokozatos csökkenéséhez vezet, amely az adórendszerek megfelelő működtetését veszélyeztetheti.

A Gazdasági és Monetáris Unió sikere érdekében a tagállamoknak nemcsak a költségvetés területén kell a szigorú közösségi szabályozást követniük, de elemi érdekük, hogy gazdaságpolitikai, így adópolitikai döntéseiket a korábbiakhoz képest jobban összehangolják.

Az Unió már több mint egy évtizede éve foglalkozik a gondolatokkal, hogy az úgynevezett ökoadókkal (CO₂-adó, adókedvezmények, gépjárműadó, úthasználati díj stb.) a környezetvédelmi célok elérését segíti elő.

Az Európai Unióban az áfa és a jövedéki adó régóta jelentős részét teszi ki a dohány-, illetve az alkoholtermékek eladási árának. Az egészség- és fogyasztóvédelmi szempontok is szerepet játszanak ezen termékek adókulcsainak meghatározásában.

Az uniós foglalkoztatáspolitikai kilencvenes évek végén bekövetkezett változása arra készíteti a közösségi jogalkotót, hogy az adóharmonizáció irányát a munkahelyteremtés felé fordítsa. Ennek megfelelően 1999 októberében fogadta el az Európai Tanács azt az irányelvet, amely egyes úgynevezett munkaintenzív szolgáltatások (pl. javítási munkák, takarítás, fodrászat stb.) esetében kísérleti alapon lehetővé tette a tagállamok számára, hogy kedvezményes áfamértéket alkalmazzanak. Az irányelv alkalmazhatóságát 2003 végéig meghosszabbították.

Az adóharmonizáció háttere és folyamata

Mivel a tagállamok adórendszere mind az adóteher megoszlását, mind az adóztatás technikai megoldásait tekintve jelentősen különbözik egymástól, az adóharmonizáció csak fokozatosan megvalósítható feladatot jelent az uniós számára. Ennek során – amint azt fentebb láthattuk – az adósemlegesség, vagyis az import- és a hazai termékek azonos adóügyi megítélésének biztosítása a központi kérdés. Ez elsősorban a közvetett adók esetében érdekes, hiszen ezek az adók érintik leginkább az uniós áruforgalmat.

A forgalmi adók harmonizációja

Az adóharmonizáció kezdetén a tagállamok (Franciaország kivételével) az úgynevezett kaszkád forgalmi adókat alkalmazták. Ez azt jelentette, hogy a forgalmi adót a nyersanyagtól a késztermékig minden egyes értékesítéskor a teljes korábbi árra felszámították, s adólevonási jog hiányában ez adóhalmozódáshoz vezetett. Az adóhalmozódás – amely értelemszerűen a termék árában is megjelent – e formája arra ösztönözte a vállalatokat, hogy az úgynevezett vertikális integrációra törekedjenek, vagyis megpróbálják az értékesítési láncot „házon belül” tartani. Ez a törekvés azonban a közösségi versenyfeltételek torzulásához vezetett volna. Megoldásként a hozzáadott érték szerinti adóztatási rendszerre való áttérés mutatkozott. Ebben a rendszerben az összfézisú forgalmi adó felszámítására az értékesítési lánc minden szakaszában sor kerül azzal, hogy a végső fogyasztó kivételével az előző fázisban megfizetett adó levonhatóvá válik. Ezáltal az előállítás és értékesítés minden szakaszában láthatóvá vált az adott termék adótartalma, és ezáltal az adóhalmozódás problémája megoldódott. Az áfaharmonizáció első lépéseként 1967-ben fogadta el az Európai Tanács az első két áfairányelvet, amelyek a fenti új rendszer bevezetésére kötelezték a tagállamokat.

A Közösség 1970-ben döntött arról, hogy az egységes módon megállapított áfabevételek meghatározott részét bevonja a saját források rendszerébe. Ez a

döntés tette lehetővé a közös áfarendszer alapszabályának, az úgynevezett hatodik irányelvnek a kidolgozását. Ennek alapján valamennyi tagállamban ugyanazokra az ügyletekre alkalmazandó az adó (VAT). A közös adó-megállapítási szabályok eredményeként megnyílt a lehetőség a belső piaci szabályozás kialakítására.

A belső piaci szabályozás kialakítása

Az Európai Bizottság 1987-ben a származási elven nyugvó adóztatási rendszert javasolta. Eszerint az adó felszámítására az eladó országának szabályai alapján került volna sor. Egy klíringrendszer segítségével történt volna meg az adóbevételek tagállamok közötti, fogyasztási arányban történő felosztása. A tagállamok azonban nem értettek egyet a javaslattal (különösen a bevétel-újraelosztásnak, illetve az adómértékek egységesítésének voltak ellenzői), ezért a származási és a célország elvét egyesítő, átmenetinek tervezett rendszer bevezetésére került sor. Ez a döntés végül lehetővé tette a határellenőrzések (1993) és a hagyományos export-import adóztatásának unión belüli megszüntetését. Ettől az időponttól kezdve a tagállamok közötti határátlépés önmagában már nem jelent adóköteles eseményt, az adókötelezettség a nemzeti szabályozáshoz hasonlóan az adott ügyletbe kötődik.

A belső piaci közös áfarendszer megfelelő működését ugyanakkor számos tényező hátráltatja. Ilyen többek között a tagállamok áfamértékei közötti különbség. Ennek bemutatására szolgál az következő táblázat.

engem
is érint

A tagállamok áfakulcsa (%)

	Normál	Kedvez- ményes	Extra kedvez- ményes	Átmeneti kedvez- ményes
Ausztria	20	10/12	–	–
Belgium	21	6	–	12
Dánia	25	–	–	–
Egyesült Királyság	17,5	5	0	–
Finnország	22	17/8	–	–
Franciaország	19,6	5,5	2,1	–
Görögország	18	8	4	–
Hollandia	19	6	–	–
Írország	21	12,5	4,3	12,5
Luxemburg	15	6	3	12
Németország	16	7	–	–
Olaszország	20	10	4	–
Portugália	17	12/5	–	–
Spanyolország	16	7	4	–
Svédország	25	12/6	–	–
MAGYARORSZÁG	25	12	0	–

(Forrás: Európai Bizottság, TAXUD, 2002)

További nehézséget jelent az áfabevételekkel összefüggésben az unión belüli adókikerülés és adócsalás kérdése. A határellenőrzések megszüntetése nagy kihívás az adóhatóságok számára, hiszen a korábbi vámeljárással az ellenőrzéshez szükséges kontrollinformációk biztosítottak voltak. A belső piaci szabályozás ezért egy új típusú adóhatósági együttműködést vezetett be, amely alapján egy közös on-line rendszer kiépítésére került sor. A rendszer mindazon adóalanyok azonosító adatait tartalmazza, akik/amelyek érintettek a Közösségen belüli kereskedelemben. Ezeket az információkat a tagállamok adóhatóságai rendszeresen kicserélik egymással.

Megújításra vár a visszaigénylési szabályok jelenlegi rendszere is. A cél az, hogy az adóalany a részére korábban más tagállamban felszámított áfa összegét saját országában vonhassa le.

A jövedéki harmonizáció

A jövedéki harmonizációs folyamat 1993. január 1-jével vált teljeskörűvé. Ekor került sor az ásványolaj-, dohány- és alkoholtermékekre (az ún. „ABC” – alkohol, benzin, cigaretta – termékekre) vonatkozó szabályozás bevezetésére. A tagállamok ugyanakkor egyéb nem harmonizált adókat is alkalmazhatnak a jövedéki termékekre (pl. ökoadó, útdó, regisztrációs díjak stb.) feltéve, ha ezek nem forgalmi adó jellegűek és nem akadályozzák a belső piaci működést.



Az adózott jövedéki termékkör meghatározása a tagállamok között alapvetően energiapolitikai, egészségügyi, illetve környezetvédelmi megfontolások mentén alakul, és az adómérték is tagállamonként változó. A jövedéki adóból származó bevételek minden tagállamban jelentősenek mondhatók.

A közösségi jövedéki szabályozás vonatkozik: a harmonizált adószervezetre (termékmeghatározás, mentességek stb.), az adómértékekre (minimumkulcsok), illetve a tagállamok közötti termékmozgásra.

Az adókötelezettség a harmonizációs szabályok alapján a termék-előállításakor, illetve a Közösségbe való importbehozatalkor keletkezik. Az adófizetési kötelezettség azonban főszabályként a szabadforgalomba bocsátás pillanatáig felfüggesztett fizetési kötelezettséget jelent. A jövedéki harmonizáció tehát főszabályként a célország elvét alkalmazza, vagyis ott kell az adót megfizetni, ahol a terméket felhasználják. A jövedéki termékek az unión belül adóraktárak között mozognak, amely mozgást termékkísérő okmány segítségével követik figyelemmel a hatóságok. Az adóraktár működtetéséhez külön hatósági engedély szükséges. Az adóraktár engedélyesét terheli az arunyilvántartási, illetve az adófizetési kötelezettség, amelyre jövedéki biztosítékot kell nyújtania.

Az enegiahordozók adóztatása

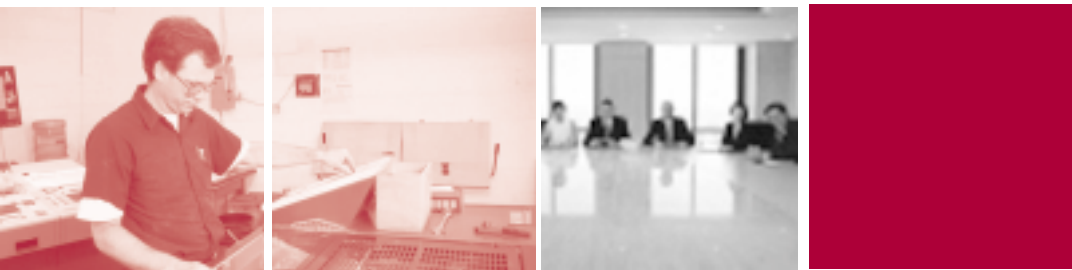
Az adóztatás általában hatékony közgazdasági eszköznek bizonyult a környezetvédelmi problémák megoldására. Az 1997. évi kiotói konferencia által rögzített elvek gyakorlati megvalósításában is kiemelt szerepet játszik az adóztatás, és az unió álláspontja szerint képes arra, hogy ösztönzést adjon a gazdasági növekedés és az energiafelhasználás egymástól való elválasztására. A megújuló energiaforrások felhasználásának ösztönzése áll a közösségi adópolitika előtérben, amit bizonyít a bio üzemanyagok kedvezményes adóztatásáról szóló 2002-ben elfogadott irányelv is. Ugyanakkor a Tanács előtt politikai egyetértés született arról a javaslatról, amely új alapokra helyezi az enegiahordozók adóztatásának szabályait. A javaslat a jövedéki szabályozás tárgyi hatályát az ásványolajokon túl a földgázra, a szénre és az elektromos áramra is kiterjeszti. Az új szabályozás az ásványolajok minimumadójának emelésével, míg a többi enegiahordozó és az elektromos áram esetén minimumkulcsok bevezetésével kívánja a környezetvédelem és a belső piac érdekeit szolgálni, különös tekintettel az energiapiac közösségi liberalizációjára.

A közvetlen adók harmonizációja

A közvetlen adók harmonizációjának kérdése jóval érzékenyebben érinti a tagállamokat, mint a közvetett adóké. Azt mondhatjuk, hogy az unión belüli kettős adóztatás kérdésének részleges megoldásán, illetve a határokon átnyúló gazdasági tevékenység bizonyos fokú elősegítésén kívül nem beszélhetünk valódi adóharmonizációról ezen a téren. Sőt, az 1990-es évek közepétől a közvetlen adók harmonizációja kifejezés helyett inkább adókoordinációs tevékenységről beszélhetünk. Ez természetesen nem jelenti azt, hogy a közvetlen adók harmonizációja uniós szinten nem lenne kívánatos, sőt. A tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az alapszerződésekben rögzített adóügyi diszkrimináció tilalmát, és biztosítaniuk kell a munkavállalók unión belüli szabad mozgását. A közvetett adóknál látott pozitív, tehát jogszabályi szintű harmonizáció helyett inkább a tilalmakon keresztül megvalósuló úgynevezett negatív harmonizációról beszélhetünk. E harmonizációs tevékenység során kiemelt szerepet játszik az Európai Bíróság.

Társasági adó

Az Európai Unió célkitűzése az, hogy az európai társasági adóztatás rendszere biztosítsa a tagállamok között a megfelelő tőkemozgást, és választ találjon a társaságok modern szervezeti formái által előidézett kihívásokra. E célból az Európai Bizottság több jelentést készített, melyekben részletesen elemezték a társasági adózás sokrétűségét a belső piacon.



A befektetések helyének kiválasztásakor meghatározó szerepet játszik az adott ország adószabályozása. Ugyanakkor az adókérdés csupán egyike a figyelembe veendő tényezőknek. Az adott piac földrajzi megközelíthetősége, a meglévő infrastruktúra, a szállítási költségek, a környezetvédelmi szabályozás, a munkaerő képzettségi szintje, a bérszínvonal, a társadalombiztosítási szabályok és a kormányzat befektetésösztönző hozzáállása mind olyan tényező, amely nem hagyható számításán kívül. Azt, hogy a fentiek közül egy vállalkozás melyikre helyezi a hangsúlyt, már a befektetés jellege dönti el.

A tagállamok társasági adó rendszere közötti különbség tehát befolyásolhatja a befektetési döntést, így torzíthatja a belső piaci versenyt. A belső piac működésére károsan ható adóverseny csökkentésére megoldást jelenthet az adómértékek (és adókedvezmények) közelítése, az adóalap-megállapítás azonos módja és az eljárási szabályok (pl. adó-visszatérítés) közelítése. A feladat nehézségét jól mutatja a tagállamok általános társasági adó mértékeit bemutató táblázat.

engem
is érint

Az általános társasági adó mértékei a tagállamokban (%)

Ausztria	34
Belgium	39
Dánia	32
Egyesült Királyság	30
Finnország	29
Franciaország	33,33
Görögország	40
Hollandia	30
Írország	25(16)
Luxemburg	30
Németország	40(42,2)
Olaszország	37
Portugália	32
Spanyolország	35
Svédország	28
MAGYARORSZÁG	18

(Forrás: Európai Bizottság, TAXUD 2002.)

A társasági adózásban elfogadott pozitív közösségi jog a következő területekre vonatkozik. A tagállamok határain átnyúló szervezeti átalakulásokból származó tőkenyeresség (ezt a magyar adójogban árfolyamnyereségnek nevezzük) adózását szabályozza az úgynevezett átalakulási irányelv. Az irányelv rendelkezései alapján az ilyen ügyletekből származó nyereség adózására halasztás kapható, vagyis a különböző átalakulásokból (beolvadás, összeolvadás, szétválás, kiválás, eszközátadás, részvénycsere) származó nyereség utáni adót nem akkor kell megfizetni, amikor az átalakulásra sor került, hanem csak a nyereség tényleges realizálásakor. Ez a nyereség tényleges értékesítésének időpontját jelenti, így valósul meg a halasztott adófizetés (tehát nem végleges mentesítésről van szó). A tőkenyerességet (árfolyamnyereséget) az irányelv az értékesítéskor realizált tényleges piaci érték és a szerzési érték (névérték, könyv szerinti érték) különbségeként határozza meg.

A szabad tőkemozgás akadályát képezte a Közösségben, hogy az osztalékfizetések kedvezményes adójogi kezelésére nem volt lehetőség akkor, ha az anya- és a leányvállalat különböző tagállamokban rendelkezett illetőséggel. Az egyik prob-

lémát az jelentette, hogy a külföldi leányvállalat által megfizetett osztalék esetében a belföldi kedvezmények nem illették meg az anyavállalatot, jóllehet ezek a kedvezmények a belföldi osztaléokra vonatkozóan fennálltak. A másik gondot a kifizetett osztalék forrásadóztatása jelentette. Az irányelv szabályai alapján az anyavállalat illetősége szerinti tagállam köteles mentesíteni a kapott osztalékot az adó alól, vagy lehetővé tenni, hogy a leányvállalat által már megfizetett forrásadó beszámítható legyen az anyavállalat adójába. Az irányelv megtiltja továbbá, hogy a leányvállalat illetősége szerinti tagállam forrásadót alkalmazzon az ilyen kifizetésekre.

A kapcsolt vállalkozások közötti elszámolási árakkal kapcsolatban felmerülő kettős adóztatási probléma rendezését írja elő a tagállamok által kötött arbitrációs egyezmény. Az egyezményt a Római Szerződés 293. cikke alapján kötötték, amely lehetőséget ad a tagállamok számára a kettős adóztatás multilaterális (többoldalú) alapon történő rendezésére. Az egyezmény jelentősége, hogy rögzített határidőket állít a felmerült problémák rendezésére.

Személyi jövedelemadó

A személyi jövedelemadót illetően is a Római Szerződés általános diszkriminációt tiltó szabálya az irányadó. A problémát az okozta (és okozza ma is), hogy a tagállamok adóügyekben is különbséget tesznek a külföldi és a belföldi illetőségű adózók között. A gyakorlatban ez azt jelenti, hogy a külföldiek, például nem vehetnek igénybe bizonyos adóalap-csökkentő lehetőségeket, vagy a részükre történő kifizetések során magasabb adóelőleget vonnak tőlük, mint a belföldiektől. Ez a fajta megkülönböztetés annyiban jogosnak mondható, hogy a belföldiek és külföldiek helyzete egy adott tagállamban nem összehasonlítható.

Az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlata annyiban módosította az összehasonlíthatóság elvét, hogy ha a külföldi jövedelmének nagyobbik részét a forrásországban szerezte, a forrásállam nem tagadhatja meg tőle az amúgy csak belföldieknek járó kedvezményeket. Ezt az elvet rögzítette az Európai Bizottság azon ajánlása, amely a fent említett nagyobbik jövedelemrész 75%-ban határozta meg. Az idevonatkozó bírósági esetjog meglehetősen kiterjedt méreteket öltött az elmúlt időszakban.

A megtakarítások adóztatása

A javasolt irányelv alapján a tagállamok kötelező jelleggel (Belgium, Ausztria és Luxemburg kivételével) információcsere folytatnak a más tagállamban illetőséggel rendelkező haszonhúzó részére teljesített kamatkifizetésekről. Az automatikus információcsere évente egy alkalommal kerül sor. A fenti három tagállam átmeneti jelleggel forrásadót von le az ilyen kifizetések után, és az ebből származó bevétel 75%-át a kedvezményezett illetősége szerinti tagállam adóhatósága részére utalja át. Illetőségigazolással a forrásadóztatás alól mentesülni lehet.

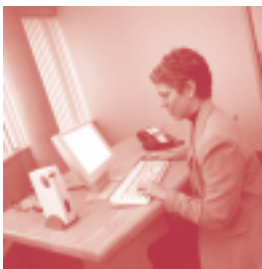
Adóigazgatási együttműködés az Európai Unióban

A nemzetközi adókikerülés és az adócsalás az egyik legfontosabb problémát jelenti az unió számára. A határellenőrzések megszüntetésével előállott új helyzetre mind az uniónak, mind a tagállami adóigazgatási szervezetek készülniük kellett. A fő célt a tagállami adóhatóságok egyre szorosabb együttműködésében határozták meg.

A tagállamok közötti együttműködés lehetősége már az 1970-es évek közepén felmerült, amikor egy tanácsi döntés rögzítette a kölcsönös információcsere igényét. Ez a döntés kívánta először lehetővé tenni az egyes tagállamok adótisztviselőinek az adóellenőrzés során a másik tagállamban való közvetlen, személyes jelenlétét. Később az OECD kettős adóztatás elkerüléséről rendelkező Modell Egyezménye alapján bevezették a kölcsönös segítségnyújtásra vonatkozó irányelvet, amely alapján különböző típusú információcsere vált lehetővé. Ez azt jelenti, hogy a tagállam adóhatósága megkeresheti egy másik tagállam adóhatóságát az őt megillető adótartozás végrehajtása érdekében.

Annak ellenére, hogy a fenti együttműködési normák több adóra is kiterjednek, az általános forgalmi adózást illetően speciális szabályok is érvényesülnek. A vonatkozó közösségi előírás alapján a tagállamok egy olyan elektronikus adatbázisba történő adatszolgáltatásért felelnek, amely naprakészen tartalmazza az összes Közösségen belüli értékesítést végző adóalany meghatározott adatait. Ilyen adat többek között az adóalany úgynevezett közösségi adószáma, az ilyen adószámmal rendelkezők részére teljesített Közösségen belüli termékértékesítés teljes összege. A rendszer működésének célja, hogy biztosítsa az adóhatóság számára a vámeljárással korábban tudomására jutott, de a határellenőrzések megszüntetésével rendelkezésére nem álló adatok meglétét és felhasználhatóságát.

Az együttműködési szabályok megfelelő alkalmazása érdekében a Miniszterek Tanácsa útjára indította azt a képzési programot (Fiscalis), amely a tagállami adóisztviselők adókikerülés és -kijátszás elleni fellépését segíti elő. A program alapján több tagállam illetékeseinek részvételével közös, úgynevezett multilaterális ellenőrzések is végezhetők.



A belső piaci szabályozás hatálybalépésével megváltozott a külkereskedelmi statisztikai adatgyűjtés rendszere is. A határellenőrzések leépítésével ugyanis megszűnt annak a lehetősége, hogy a tagállamok közötti kereskedelmi forgalmat a vámstatisztikák alapján lehessen figyelemmel kísérni. Ezért alakították ki az Intrastat rendszert, amely az adózók statisztikai bejelentési kötelezettségét írja elő. Az Intrastat nyilvántartás alapját is a harmonizált közösségi vámnómenklatúra képezi.

Az Intrastat rendszer szoros kapcsolatban van a közös áfarendszerrel, hiszen a statisztikai bejelentési kötelezettség mindazon vállalkozásokra kiterjed, amelyek közösségi adószámmal rendelkeznek, továbbá a bejelentési kötelezettség teljesítésének ellenőrzését a tagállami adóhatóságok végzik. Az adóhatóság adóalanyonkénti bontásban köteles a Közösségen belüli értékesítésekről és beszerzésekről a tagállami statisztikai szervezeteket tájékoztatni.

engem
is érint

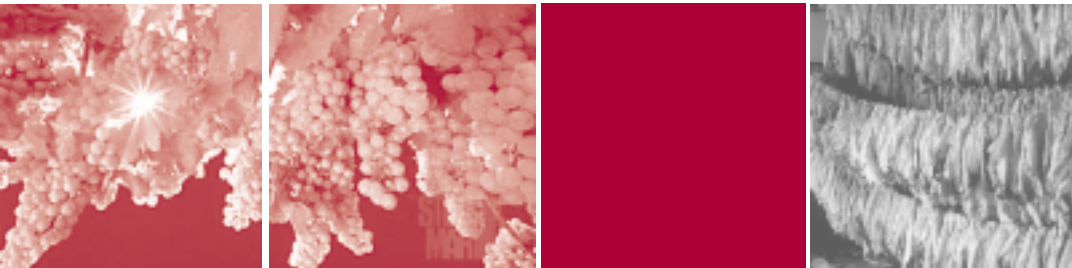
Fejlesztési irányok

Az Európai Unió adóharmonizációs törekvéseinek fejlesztési iránya számára a belső piac, valamint a Gazdasági és Monetáris Unió megfelelő működésének biztosítása jelenti a fő csapásirányt. Ezen belül kiemelt figyelmet fordít az Európai Unió a belső piaci körülmények között működő vállalkozások, illetve a magánszemélyek gyakorlati problémáinak megoldására. E kérdések kezelése a tagállamok között az eddigieknél nagyobb fokú koordinációt kíván meg, oly módon, hogy az ne vezessen az adóztatás elmaradásához. A belső piaci gazdasági tevékenységgel kapcsolatos kettős adóztatás nem kívánatos jelenség az Európai Unióban, annak kiküszöbölése azonban nem vezethet az adókikerülés és adókijátszás elterjedésének fokozódásához.

Forgalmi adó

A forgalmi adókat érintő harmonizációs terveket az Európai Bizottság 2000 nyarán kiadott stratégiai dokumentuma [COM (2000) 348] tartalmazza. Eszerint a jelenlegi, átmenetinek tekintett áfarendszer tökéletesítése a cél, mivel a végleges, vagyis a származási elven alapuló forgalmi adóztatási rendszer bevezetése csak hosszabb távon lehetséges.

Az új stratégia jegyében a már beterjesztett javaslatok módosítására, új javaslatok előkészítésére, illetve új jogszabályok elfogadására került sor. Ezek közül kiemelendő az a 2001-ben, illetve 2002-ben elfogadott két új irányelv a hatodik áfairányelv módosításáról, amely a távközlési szolgáltatások és az elektronikus eszközökkel teljesített egyes szolgáltatások áfakezelését rendezi. Szintén 2001-ben fogadta el a Tanács a 2001/115/EK számú irányelvet, amely a számlázás szabályait rögzíti, és bevezeti az elektronikus számla és az elektronikus adattárolás alkalmazhatóságát. A forgalmi adók harmonizációjának tervei között szerepel a tanácsadó funkciót betöltő áfabizottság szabályozó funkciójának lehetővé tétele (határozatai így kötelezők lennének az Európai Bizottságra), az adólevonási jog szabályainak alakítása, a termékértékesítés helyére és az utazási irodákra vonatkozó szabályok módosítása, a pénzügyi szolgáltatások meghatározása, a támogatások áfamértékének rendezése, a közigazgatási szervek tevékenységének kérdése. Terítékre kerül az áfamértékek rendezése is, így a kedvezményes kulcsok alkalmazhatósága, a hagyományos és a virtuális termékekre alkalmazható adókulcsok megállapítása.



Jövedéki adó

A jövedéki harmonizáció fejlesztésének főbb területei között említhetjük a jövedékiadó-mértékek közelítésének újabb kísérletét a dohány- és alkoholdermékekénél. Az intézkedésekre egészségvédelmi szempontból van szükség, de azoknak a belső piaci adókikerülés és adócsalás elleni fellépésben is jelentősége van.

Egyre sürgetőbb feladatot jelent az unió számára a fentebb már említett energia adóztatásáról szóló javaslat elfogadása. A Tanács politikai egyetértése után ezt 2003-ra irányozták elő.

A Miniszterek Tanácsa jelenleg is tárgyalja azt a javaslatot, amely kedvezményes jövedékiadó-mértéket rendel alkalmazni az elsősorban mezőgazdasági eredetű bio üzemanyagok felhasználására. Az uniói környezetvédelmi törekvéseknek megfelelően az a cél, hogy 2020-ra a felhasznált dízel és gázolaj 20%-a bio üzemanyagból kerüljön ki. Egy másik javaslat az európai közlekedéspolitika alapelveire ad választ, amikor a kereskedelmi célú dízelolaj-felhasználás jövedéki adóztatását próbálja fokozatos harmonizáció alá vetni, továbbá minimumkulcsokat készül megállapítani a nem kereskedelmi célú dízelolaj és olmozatlan benzin után.

Társasági adó

A társasági adót illetően továbbra is fő gond az adókoordináció mértéke. Az unión belüli nézetek ott térnek el, hogy a határokon átnyúló (cross-border) gazdasági tevékenység igényli-e a nemzeti adórendszerek nagyobb fokú közelítését. Az Európai Bizottság jelenleg elismeri az adómértékek alakításának tagállami kompetenciáját, megnyugtató megoldást azonban csak a tagállami társaságiadó-szabályok átfogó közelítése jelenthet.

A társasági adó szabályainak fejlesztési irányjaival összefüggésben szólnunk kell a Gazdasági és Pénzügyminiszterek Tanácsa, az úgynevezett ECOFIN által 1997 decemberében elfogadott intézkedéscsomagról. A csomag három fő részből áll: az üzleti adózás magatartási kódexéből (Code of Conduct), a megtakarítások, illetve a kapcsolt vállalkozások közötti kamat- és jogdíjkifizetések adóztatásáról szóló javaslatokból. A kódex nem közösségi jogszabály, hanem olyan politikai kötelezettségvállalás, amellyel a tagállamok vállalják, hogy tájékoztatják egymást minden olyan létező vagy javasolt adószabályról, amely a hatálya alá esik, nem vezetnek be a belső piac működésére nézve káros adóintézkedéseket, valamint megszüntetik az összes hatályban levő ilyen szabályt. A kódex hatálya alá tartozik minden vállalkozási tevékenységgel kapcsolatos adó, amely a vállalkozás folytatásának helyét befolyásolhatja. A kódex minden olyan intézkedést sérelmesnek tart, amely alacsonyabb adóterhet eredményez, mint az adott tagállamban általánosan szokásos mérték. A kódex azzal, hogy a kedvezményt a tényleges adóteherhez köti, nagymértékben kiterjeszti az adókedvezmény fogalmát.

A kapcsolt vállalkozások közötti kamat- és jogdíjkifizetések adóztatásának kiküszöböléséről szóló javaslat szerint az egymásban számottevő részesedéssel rendelkező vállalkozások közötti ilyen kifizetések után nem lehet forrásadót felszámítani, illetve az adólevonást kötelezővé tenni. Ez a szabály azonban csak akkor alkalmazható, ha a felek a szokásos piaci árhoz igazodva állapodnak meg a fizetési feltételekben, továbbá a kifizetés haszonhúzójának az illetőség szerinti országban adófizetési kötelezettsége keletkezik.



Személyi jövedelemadó

A személyi jövedelemadóval kapcsolatban nem beszélhetünk pozitív harmonizációról, a közösségi szabadságok védelme, ezen belül a hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének alkalmazása azonban kiterjedt bírósági esetjogot eredményezett. Fejlesztési irány a kettős adóztatás, illetve a nem adóztatás elkerülése végetti koordináció, továbbá a határokon átnyúló adókikerülés elleni fellépés jelenti. Ez utóbbira jó példa a magánszemélyek más tagállamban elhelyezett megtakarításaiból származó jövedelem kamatadóztatásáról szóló és a fentebb bemutatott adócsomag részét képező javaslat.

A nyugdíjak adóztatása

Harmonizációs feladat az Európai Unió számára a nyugdíjak határokon keresztül történő folyósítása előtti adójellegű akadályok megszüntetése is. Jelenleg ugyanis a tagállamok szabályai gyakran nem teszik lehetővé a más tagállamban megfizetett nyugdíjárulék után adókedvezmény igénybevételét. Ez azt jelenti, hogy valamely tagállam munkáltatói és munkavállalói nem tudják a másik tagállamban levő folyósító szervtől felvenni a kérdéses nyugdíj összegét. Ez különösen azon, az utóbbi időben jelentős számú munkavállaló esetében okoz problémát, akik munkahelyüket megváltoztatva egy másik tagállamban vállalnak munkát. Ugyanakkor az is gond, hogy a tagállamok eltérő módon kezelik a nyugdíjak adóztatásának ügyét. Egyes helyeken mentesítik a járulékbefizetéseket, és adóztatják a nyugdíjkifizetéseket, máshol nincs mentesítés, de adóztatásra sem kerül sor. Ez a különbség az egyik tagállamban dolgozó, ám a másik tagállamban nyugdíjba vonuló magánszemélyek esetében kettős adóztatáshoz vagy kettős mentesítéshez vezethet. Mindezen nehézségek elkerülése érdekében a több tagállamban működő vállalkozások gyakran minden tagállamban speciális nyugdíjszabályok alkalmazására kényszerülnek, ami jelentős többletköltséggel jár.

Az Európai Bizottság 2001 áprilisában fogadta el azt a közleményt (*communication*), amely a nyugdíjakkal kapcsolatos fenti problémák gyors rendezésére szólította fel a tagállamokat. A közlemény javaslatokat fogalmaz arra, hogy a tagállamok milyen módon kerülhetik el a határokon keresztül nyugdíjkifizetésekkel kapcsolatos adóbevétel-kiesést. A megoldást ebben az esetben is a nyugdíjbiztosítási rendszerek unión belüli konvergenciája jelenti majd.

Gépjárműadó

A haszongépjárművek adóztatása – jogszabályi szinten – harmonizálva van. További harmonizációs célkitűzést e téren a személygépkocsik regisztrációs díjának összehangolása jelent. A tagállamok többségében, ha valaki személygépkocsit vásárol, köteles utána nyilvántartásba vételi adót (díjat) megfizetni. Ha ez a személy később másik tagállamba költözik, az autót – helyi rendszámmal – újra nyilvántartásba kell venni, ami újra kiváltja a korábban más tagállamban már teljesített díjfizetési kötelezettséget. A korábban megfizetett díj után ugyanakkor nem jár visszatérítés, illetve nyilvántartásba vétel alóli felmentés. Ezenkívül az áruk szabad mozgásának uniós alapelvét sérti az egyes tagállamok által alkalmazott gépjármű-adóztatási rendszer. Az egyes tagállamok közötti árkülönbségek az euró bevezetésével még nyilvánvalóbbá váltak, ami előidézheti az úgynevezett „country-shopping” jelenséget, vagyis hogy a vevők a legalacsonyabb árfekvésű országban szerzik be az autót. Az Európai Bizottság az ímént említettek alapján a szabályok közelítésére tesz javaslatot.

Az uniós adóharmonizáció e körben a környezetvédelmi szempontokat is figyelembe fogja venni. Az új gépjárművek forgalomba helyezése során a széndioxid-kibocsátás alapján alakulhat az adóztatás. Ez a harmonizációs stratégia szoros kapcsolatban lesz a tervek szerint az uniós széndioxid-kibocsátással összefüggő programjával, az Autó-olaj II programmal (*Auto Oil II Programme*), továbbá az Európai éghajlatváltozási programmal.



Adó-együttműködési szabályok

A közösségen belüli ügyletekkel kapcsolatos adókikerülés és adócsalás egyre fenyegetőbb veszélyt jelent a tagállamok adóbevételeire. A megoldást egy átfogó megújítási program jelenti, amelynek három alapvető eleme van. Az első az Európai Bizottságra rója feladatként a változást kiváltó jogszabályjavaslatok előkészítését. A javaslatok a fentebb bemutatott együttműködési szabályok továbbfejlesztését eredményezik mind az információcsere, mind az adóbehajtás és egyéb együttműködési formák terén. A program második eleme a tagállamok felelősségi körébe tartozik. A tagállamok kötelesek továbbfejleszteni saját ellenőrzési rendszereiket, különös tekintettel a kockázatelemzésen nyugvó ellenőrzés alapján történő kiválasztást. A harmadik elem olyan egyéb fejlesztéseket igényel, amelyek nem feltételeznek jogszabályi szintű összehangolást. Ilyen például az áfainformációcsere-rendszer (VIES) továbbfejlesztése. Mindezek alapján jelenleg is a Tanács előtt van az áfa-együttműködési rendelet rekodifikációs, valamint a jogsegély-irányelv módosítás javaslata, melyet a testület várhatóan a 2003 folyamán fogad el.

A jövedéki adóra vonatkozóan szintén a Tanács előtt van az a javaslat, amely a jövedéki termékek mozgása figyelemmel kísérésének és ellenőrzésének számítógépesített lehetőségét rögzíti.

engem
is érint

A magyar adóharmonizáció helyzete és az átmeneti mentességek

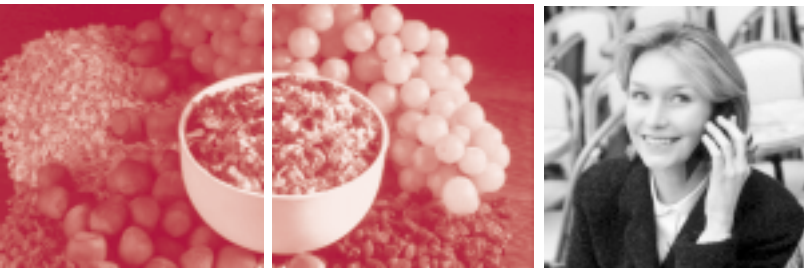
Magyarország 2001. június 12-én lezárta az Európai Unióval folytatott, az adózási kérdéseket érintően több mint két évig tartó csatlakozási tárgyalásokat (az adókedvezmények kérdésére csak 2002 októberében sikerült pontot tenni, de ez a téma nem az adózási, hanem a verseny fejezetben szerepelt). Már a tárgyalások során kiderült, hogy a magyar adórendszer és adóigazgatás strukturáját tekintve alkalmas az uniós követelmények teljesítésére. A következőkben röviden nézzük a legfontosabb területek harmonizációs eredményeit.

Általános forgalmi adó

Magyarországon az 1987. évi V. törvénnyel 1988-tól bevezetett általános forgalmiadó-rendszer átvette az uniós hozzáadott érték szerinti adózatás elvét, tehát strukturájában nagyfokú harmonizációt mutató szabálynak volt tekinthető. A harmonizációs fokot tovább növelte az 1992. évi LXXIV. törvény, amely már teljes szerkezetében megfelelt a hatodik áfairányelv rendelkezéseinek.

Az adóalanyok és az adóköteles személyek meghatározása mindkét szabályrendszerben azonos, de a közösségi szabályozás olyan opciókat is lehetővé tesz a tagállamok számára, melyeket nálunk nem alkalmaznak. Így például a tagállamok adóalanynak tekinthetik az alkalmoszerű gazdasági tevékenységet folytatókat, ettől a magyar szabályozás eltekint. A termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás meghatározásában eltér a közműszolgáltatás megítélése, mivel az uniós szabályozás ezt a tevékenységet termékértékesítésként, míg a magyar rendelkezések szolgáltatásnyújtásként kezelik.

Az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontját tekintve is azonosak a szabályok, csakúgy mint az adóalap meghatározásában. Az adó alapja mindkét esetben az ellenérték, melybe beleértendők az egyes adók, vámok, egyéb fizetési kötelezettségek és az árat közvetlenül befolyásoló támogatások. Termékimport esetén az ellenértéket a vámérték jelenti, melyet az első belföldi rendeltetési helyig felmerülő költségek növelnek. A külföldi fizetőszközben meghatározott adó-



alap szempontjából az átszámításnál a Magyar Nemzeti Bank által közzétett, az adófizetési kötelezettség keletkezésének napján érvényes árfolyamot kell irányadónak tekinteni.

Az adólevonási jog a belföldi adóalanyok esetében megegyezik a közösségi szabályokkal. A visszatérítési határidők rövidege miatt ugyanakkor a magyar szabályok nemzetközi mércével mérve kiemelkedően kedvezőek az adóalanyok számára. A külföldi adóalanyokat megillető adó-visszatérítés hazai szabályozása szintén megfelel a közösségi szabályozásnak (a hatályos szabályozás szerint az adó-visszatérítést 30, illetve 45 napon belül kell az adóhatóságnak teljesítenie, míg az uniós szabályozás akár a hat hónapos visszatérítési határidő alkalmazását is lehetővé teszi). A külföldi adóalanyokat megillető adó-visszatérítés kérdésében a csatlakozás után az automatikus visszatérítési rendszer lép életbe.

A magyar áfatörvény is lehetővé, illetve kötelezővé teszi az uniós szabályoknak megfelelő különös szabályok alkalmazását (pl. bolti kiskereskedelmi, használttermék-forgalmazási, idegenforgalmi vagy mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalanyokra vonatkozó szabályok).

A teljesítési hely meghatározása szintén megfelel az uniós szabályoknak. A távközlési szolgáltatások teljesítési helyének meghatározása témájában a Tanács által elfogadott 99/59/EK irányelv rendelkezéseit a 2000. évi CXIII. törvény iktatta be az áfatörvénybe. Ezek szerint 2001. január 1-jétől a távközlési szolgáltatások teljesítési helyét a szolgáltatást saját nevében megrendelő gazdasági tevékenységének székhelye, illetve állandó telephelye, ezek hiányában állandó lakóhelye, illetve szokásos tartózkodási helye határozza meg.

Az adó mértéke szintén harmonizáltnak tekinthető, amennyiben a magyar normál áfakulcs a megengedett 15%-nál, míg a kedvezményes kulcs az 5%-nál magasabb. A 0%-os kulcs ugyanakkor nem felel meg a közösségi szabályozásnak. A hatodik áfairányelv H mellékletében rögzített kedvezményes kulcs alá tartozó termékek

és szolgáltatások köréhez azonban a magyar áfatörvény csak fokozatosan közelít. Ennek oka, hogy ezek a termékek és szolgáltatások kiemelt szociális, egészségügyi, környezetvédelmi és egyéb szempontból kaptak kedvezményt. Egyre több termék és szolgáltatás kerül azonban át a normál kulcsba. A cél a H mellékletnek való csatlakozáskori megfelelés (kivéve azokat a termékeket és szolgáltatásokat, melyekre a csatlakozási tárgyalásokon átmeneti mentességet kaptunk).

A kedvezményes kulcsban levő háztartási tüzelőanyagok, a távhőszolgáltatás, az éttermi, munkahelyi, diák- és gyermekétkeztetés nagyobb gondot okozott (az egy lépésben történő emelés kb. 90 Mrd forint többletterhet rótt volna a magyar háztartásokra): ezekre átmeneti mentességi igényt kértünk és kaptunk a tárgyalásokon, így 2007. december 31-ig a kedvezményes kulcs alkalmazható. Ezen időpont után azonban e termékek és szolgáltatások esetében is a normál áfamérték lesz irányadó. A gyógyszerek, a fogyatékosok által használt segédeszközök és a tankönyvek esetében a jelenlegi 0%-os áfakulcs nem volt tartható, így ezen termékekre várhatóan egy harmadik, 5%-os kulcs bevezetésére kerül sor a csatlakozás időpontjától.

Jövedéki adó

A jövedéki adózás körében a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 1997. évi CIII. törvény jelentős lépés a jövedéki jogközelítés menetében. A törvény az uniós jövedéki szabályozás mintájára hozta létre az adóraktári rendszeren alapuló adófelfüggesztéses eljárást. A szabályozás az így történő szállításra az uniós szabályoknak megfelelő termékkísérő okmányt, a szabadforgalomba bocsátásra pedig az egyszerűsített kísérő okmány alkalmazását írja elő. Az adóraktári rendszer jelenleg már a gyártókra és a nagykereskedőkre is kiterjed. A jövedékiadó-köteles termékkörök megfelelnek az uniós szabályoknak. A bor jövedéki termékkörbe vonására 2000. augusztus 1-jétől került sor.



Az adószerkezetek tekintetében a jogközelítés gyakorlatilag teljesnek mondható. Az ásványolajok esetében a jövedéki termékkör, az ellenőrzött kör, illetve az adóztatott termékkör egyrészt szélesebb, másrészt szűkebb, mint az uniós irányelvek által előírt jövedéki kör. Így például a jövedékiadó-törvény az ásványolaj termékkörbe sorolja a hígítót is, melyre az uniós szabályozás nem terjed ki. A második esetre példa az adalékanyag, amely a magyar törvény alapján az ellenőrzött termékkörbe tartozik, de az uniós szabályok alapján nem. A legnagyobb eltérés az adóztatott termékkör tekintetében mutatható ki a két szabályozás között, hiszen például bizonyos fűtőolajokat (nehézpárlatokat), vagy az etilént a közösségi szabályozás adóztatja, míg a magyar nem. Ezekre a termékekre tehát a csatlakozáskor be kell vezetni a közösségi minimum adómértéket, míg más termékek esetében az adómértéket meg kell szüntetni.

Az adómértékek alkalmazása tekintetében a magyar szabályozás egyes termékeknél nem teljesíti az uniós minimumszintet. Így a cigaretta és a habzó köztes alkoholdermékek (pl. almapezsgő) esetében további közelítési lépések szükségesek. A cigaretta esetében megkaptuk a tárgyalások során igényelt átmeneti mentességet, így a minimum adószintet csak 2009-re szükséges elérnünk.

Társasági adó

A társasági adót illetően az első követendő jogszabály a 90/434/EGK irányelv. Az irányelv – amint azt fentebb láttuk – a vállalati átalakulásokra (fúzió, szétválás stb.), illetve az eszközátadásra, részvénycserére állapít meg közös szabályokat. Az irányelv rendelkezéseit az adókra, járulékokra és egyéb költségvetési befizetésekre vonatkozó egyes törvények módosításáról szóló 2000. évi CXIII. törvény építette be a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény rendelkezései közé. A szabályok a csatlakozási szerződést kihirdető törvény hatálybalépésének napjától lesznek érvényesek.

Az osztalék forrásadóztatásának kérdéséről a 90/435/EGK irányelv rendelkezik. A hatályos hazai szabályozás alapján a külföldre fizetett osztalékot forrásadó terheli, s ez ellentétes a közösségi szabályokkal. Mivel Magyarországon nemzetközi összefüggésben többségében leányvállalatok találhatóak, ezért az irányelv szabályainak alkalmazása esetén bizonyos adóbevétel-kieséssel kell számolni. Az irányelv rendelkezéseinek átvételére – csatlakozási hatállyal – a 2002. évben került sor.

Az üzleti adózás magatartási kódexének (*Code of Conduct*) alapvető célja – amint azt fentebb láttuk – , hogy korlátozza a tagállami adórendszerek közötti káros adó-

versenyt. A kódex aláírásával a tagállamok kötelezettséget vállaltak arra, hogy a továbbiakban nem vezetnek be, illetve fokozatosan hatályon kívül helyezik az egyes iparágakat, termékeket, külföldi befektetéseket, off-shore rendszereket érintő adókedvezményeket és egyéb támogatásokat. Ez a kötelezettség érinti a társasági adóról és osztalékadóról szóló törvény egyes kedvezményi szabályait is.

A társasági adóra vonatkozó kedvezmények

Az adókedvezmények kérdésének tárgyalására a verseny fejezetben került sor. A magyar fél közreműködésével az Európai Bizottság egy sor olyan adókedvezményi struktúrát azonosított, amely álláspontja szerint nem felel meg az adórendszeren keresztül megvalósuló állami támogatások közösségi szabályozásának. A kedvezmények többségének az igénybe vehetősége a 2002. adóévben lejárt, tehát a csatlakozás szempontjából nem jelent különösebb akadályt. Jelentékeny harmonizációs probléma a következő szabályozásokkal kapcsolatban merült fel: a 3, illetve 10 Mrd forint értékű termék előállítását szolgáló beruházáshoz kapcsolódó, 10 évre szóló társaságiadó-kedvezmények; a külföldön tevékenységet végző társaságiadó-alanyok (vagyis akik 3%-os adókulccsal számítandó adót fizetnek, ez az off-shore rendszer). A magyar álláspont ugyan vitatta ezen kedvezmények belső piacra gyakorolt torzító hatását, de az Európai Bizottság határozott álláspontot foglalt el a kérdésben.

A tárgyalások végül megegyezéssel záródtak, ahol a magyar tárgyaló delegáció messzeemenően figyelembe vette a hazai befektetők érdekét. Így a szerzett jogok nem sérültek, azonban a jogszerzési időszak lerövidült, illetve a kedvezmény mértéke is csökkent.



Személyi jövedelemadó

2002-ben került sor a fentiekben említett bizottsági ajánlás szabályainak hazai átvételére. Az új szabályozás a csatlakozáskor lép hatályba, és rögzíti, hogy az uniós tagállamokban illetőséggel rendelkező magánszemélyek jövedelmét – feltéve, ha az adóévben megszerzett összes jövedelem legalább 75%-a magyar eredetű – nem terheli magasabb adó, mintha a magánszemély magyar adóügyi illetőségű lenne. Ez azt jelenti a gyakorlatban, hogy a külföldi a magyar eredetű jövedelmei tekintetében minden olyan kedvezményre, mentességre jogosult lehet, amelyre a belföldi illetőségűek egyébként jogosultak. E harmonizációs lépéssel a korábban fennállt megkülönböztetés megszűnt.

A helyi adóztatás

Mivel a helyi adók tekintetében az önkormányzat rendeletében korlátlanul nyújthat kedvezményeket, előfordulhat, hogy a kedvezmény az uniós szabályokkal ellentétes állami támogatást nyújt. Az uniós joganyag alapján természetesen nem minden támogatás tiltott. Ezt azonban csatlakozásunk után az Európai Bizottság hivatott eldönteni, és döntéséhez a kérdéses támogatás bejelentése szükséges. A kérdés olyannyira komoly, hogy amennyiben az önkormányzatok az Európai Bizottság által versenytorzítónak tartott adókedvezményt alkalmaznak, a kedvezmény összegét kamatokkal együtt vissza kell fizetni.

Az önkormányzati rendeletek uniós szabályokkal való ütközését elkerülendő, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény 2001. évi L. törvénnyel elvégzett módosítása a pozitív diszkriminációt eredményező önkormányzati kedvezménynyújtási jogosultságot kizárólag a vállalkozónak nem minősülő magánszemélyre korlátozza (például az iparüzési adóban 2,5 millió forintot meg nem haladó adóalapig adható adókedvezmény, illetve mentesség). A helyi önkormányzatok által adott korábbi határozott idejű adókedvezmények a szerzett jogok védelme érdekében a csatlakozás után továbbra is fennmaradnak, az önkormányzatok az ilyen, még le nem járt kedvezményeket azonban 2007. december 31-ig kötelesek hatályon kívül helyezni. A vállalkozó csak abban az esetben vehet igénybe 2003. január 1-je után határozott időre szóló kedvezményt vagy mentességet, ha arra 2002. december 31-ig már jogot szerzett.

A tőkeilletékre vonatkozó uniós szabályozás átvétele

Egy hatvanas évek végén elfogadott tanácsi irányelv rögzíti a gazdasági társaságok úgynevezett tőkeilletékre vonatkozó szabályokat. Ezek lényege, hogy a gazdasági társaságok létrehozásához kapcsolódó megalakulás, beolvadás, tőkeemelés stb. adó (illeték) köteles, azonban ennek mértéke nem haladhatja meg az 1%-ot.

Az említett irányelvvél való összhang megteremtése érdekében az illetékekről szóló törvény 2001. évben elvégzett módosítása a cégbíróági eljárási illetéket – amely a magyar jogrendszerben az uniós „tőkeilleték”-kel azonos tartalmú fizetési kötelezettséget jelent – a korábban hatályos 2%-ról 1%-ra csökkentette.

Gépjárműadó

Az uniós szabályozást – amint azt fentebb láttuk – a haszongépjárművek adóztatásáról és az úthasználati díjról rendelkező irányelv alkotja. Az irányelv rendelkezéseinek hazai átvétele az 1998. évi LXII. törvénnyel megkezdődött. További harmonizációs eredmény a 99/62/EK irányelv rendelkezéseinek átvétele, amely alapján 2004. január 1-jétől kikerül a gépjárműadóról szóló törvény hatálya alól az uniós tagállamban bejegyzett nehézgépjármű és pótkocsi.

Adóigazgatási jogalkotás és jogalkalmazás

Az uniós csatlakozás után kiemelt szerep vár az adó- és vámhatóságokra. Noha az egyes tagállamok adóeljárásának szabályai uniós szinten nem harmonizáltak, a belső piac működése megköveteli az adóügyekben való tagállami együttműködést. Az adóügyi együttműködési szabályok átvételében egyrészt a jogalkotásnak, másrészt az együttműködési szabályok gyakorlati alkalmazásának van szerepe.

A magyar adóeljárás szabályait az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény (a továbbiakban: Art.) – kiegészülve egyes anyagi jogi adótörvények speciális szabályaival – tartalmazza. A magyar jogharmonizációs program a 2001. évre irányozta elő a törvény jogközelítési szándékkal történő módosítását. Ennek megfelelően a pénzügyeket szabályozó egyes jogszabályok módosításáról rendelkező 2001. évi LXXIV. törvény egy új IV/A fejezetet iktatott az Art. rendelkezései közé. A fejezet az Európai Közösség adóügyi együttműködési szabályainak alkalmazásáról szól, és a fentebb említett jogsegély és behajtási irányelvek, valamint az áfa-

együttműködési rendelet hazai átvételét valósítja meg csatlakozáskori hatállyal. Így az adóügyi együttműködési szabályok hazai átvétele megvalósult.

Az együttműködési szabályok átvételén túl a csatlakozás közeledtével szükségessé vált más eljárási szabályok rendezése is. A közösségi áfarendszer alapszabálya, a 77/388/EGK számú hatodik áfairányelv rögzíti, hogy Közösségen belüli adómentes értékesítést csak az úgynevezett közösségi adószám (áfaszám) birtokában lehet végezni. Ezt a közösségi adószámot az áfa-együttműködési rendeletben szabályozott VIES információs rendszerben kell a tagállamoknak nyilvántartaniuk, ahonnan az kérelemre rendkívül gyorsan előhívható és ellenőrizhető. Ezt az azonosítót a 2002. évi módosítás eredményeként az adóhatóság hivatalból adja ki a jövőben, illetve az adózó maga is kérheti. (A jelenleg Magyarországon alkalmazott azonosító már megfelel a közösségi követelményeknek, a csatlakozáskor csupán az országazonosító „HU” előtaggal kell majd kiegészíteni.) Harmonizációs intézkedést igényelt a közösségi statisztikai rendszer szabályainak átvétele, továbbá egyes bejelentési szabályok rendezése, és a csatlakozásig elvégzendő feladatok közé tartozik az összefoglaló áfanyilatkozat előírása is.

A jogalkalmazás, vagyis az adóhatóság csatlakozási felkészülése két alapvető feladat megoldását feltételezi. Az első a megfelelő informatikai kapcsolatok kiépítését jelenti. Itt elsősorban az uniós szervekkel, illetve a tagállamokkal való számítástechnikai kapcsolódás hazai feltételeinek megteremtéséről van szó. A másik alapvető feladatot a magyar CLO (Central Liaison Office), vagyis Központi Kapcsolattartó Iroda (KKI) létrehozása jelenti. Az iroda – a tagállami gyakorlatnak megfelelően – kizárólagos felelőse lesz az uniós országok hasonló intézményeivel való kapcsolattartásért, a magyar adózók uniós értékesítéseire vonatkozó áfaadatok továbbításáért, illetve az információkérések teljesítéséért. A felkészülési folyamat jelenlegi állapota alapján elmondható, hogy a magyar KKI – csakúgy, mint a magyar adóigazgatás egésze – a csatlakozás időpontja előtti pár hónappal alkalmas lesz a közösségi áfa-együttműködés lebonyolítására.