

A hozzáadottérték-adó európai kihívásai és fejlődése

A hozzáadottérték-adó jövőjét illetően nem kívánok az adónem keletkezésének történelmi folyamataival és alakulásával foglalkozni, így dolgozatomnak nem képezi részét az adó kialakulásának és egységes szerkezetének megalkotása, megjegyezve azt, hogy ez egy igen hosszú, kihívásokkal és koordinációval teli időszak volt. Amit tárgyul tűztem ki, az a dolgozat címében is jelzett jelenkori kihívások és az arra adandó válaszok áttekintése, ehhez csak a közelmúltig kívánok visszanyúlni, és bemutatni az utóbbi évek európai gondolkodását az áfa vonatkozásában. Még a tanulmány elején egyértelművé kívánom tenni, hogy a héa és az áfa mondhatni azonos ívű fogalmak, azok használata során elsősorban az európai terminológiát igyekszem következetesen követni, mivel az európai jogi aktusokban használatos a hozzáadottérték-adó kifejezés, az általános forgalmi adó és annak rövidítése a továbbiakban a magyar Áfa törvény által szabályozott adó jelenti.

A héa jövőjét illetően szerény meglátásom szerint két fontos faktor határozza meg az európai gondolkodást. Egyrészt a rendszer hatékonyabbá tétele, hiszen a héa megalkotásakor is egyértelműen rögzítették a tagállamok, hogy a rendszer ideiglenes, nem az örökkévalóságának szól. Ez tehát egy permanens folyamat, amit az utóbbi években az egységes piacot ért kihívások egyre inkább felgyorsítottak, és a közös gondolkodás az európai döntési mechanizmus és jogalkotás jelentős időigénybevétele mellett is nagyobb súlyt kapott. A másik fontos tényező az adócsalások megelőzése és feltárása, valamint a rendszer alkalmassá tétele az adóelkerülés lehető legeredményesebb kiszűrésére.

Az általam áttekintendő út első állomását a Bizottság által megalkotott Zöld Könyv jelenti.

I. ZÖLD KÖNYV

A Zöld Könyv^[1] nevű dokumentum 2010-ben született meg, a célját leginkább az alcíme érzékelteti: „Egyszerűbb, szilárdabb és hatékonyabb

[1] COM(2010) 695,1.12.2010 Green Paper On the future of VAT.

héarendszer felé”. Ez tulajdonképpen egy vitaindító irat, azonban fontosnak tartom kiemelni néhány megállapítását, amely mindenképpen a változás irányába kívánja terelni a gondolkodást. Ehhez tartozik egy munkaanyag, amelyet az ezt előkészítő bizottság állított össze, és még részletesebben elemzi a lehetséges jövőképet.^[2]

A Zöld Könyv rövid áttekintést ad nem elsősorban az adónem múltjáról, hanem egyrészt az adónem kiemelkedő jelentőségéről, másrészt a szabályozási környezetéről a Közösségen belül. Végig szem előtt tartja azt a legfontosabb célt, hogy a hozzáadottérték-adó működése és alkalmazása minél inkább segítse az egységes piac hatékonyságát és ne okozzon versenyhátrányt más, teljesen konzisztens piaccal rendelkező partnerekkel szemben. Ennek ideális megvalósulása az „egy kódex-egy adóhivatal”^[3] lenne, de az európai folyamatokat ismerve ez még távoli cél.

A vitaindító anyag az adónem jövője szempontjából rendkívül hangsúlyos megállapításokat tartalmaz, amelyeket fontosnak tartok áttekinteni. Nyilvánvaló, hogy az adónem a rengeteg előnye mellett igen sok hátránnyal is rendelkezik, amelyek az integráció előrehaladásával egyre nagyobb súllyal rendelkeznek, nagyon fontos ezért, hogy az Unió jogalkotása megfelelő időben adjon kielégítő választ ezekre a kihívásokra.^[4] A megállapítások mellett ugyanolyan súllyal szerepelnek javaslatok is, amelyek átgondolást igényelnek a jogalkotó részéről.

A bevezető részben számos olyan gazdasági folyamatra hívja fel a figyelmet, amely a héarendszert még hangsúlyosabbá teszi az európai politikában. Ennek egyik tényezője a gazdasági válság okozta átalakulás, amely miatt a közvetlen adókból befolyt államháztartási bevételek Európa-szerte visszaestek, így sokkal inkább ráterelte a figyelmet a közvetett adók rendszerére. Sok ország emelte az adókulcsait – jelenleg Magyarország az éllovas –, mivel belátták, hogy a hozzáadottérték-adó rendszere sokkal szélesebb és stabilabb adóalapra épül, mint a nyereség és a jövedelem adóztatása.

Az adónem 40 éves működését követően azonban célszerű áttekinteni annak attribútumait, különösen annak egyszerűsítése céljából, ami az egységes és hatékony piac megteremtése szempontjából elodázhatatlan. Az Unió piaca csak akkor lehet versenyképes, ha elhárulnak azok az adminisztratív akadályok, amelyek a piaci szereplők szempontjából addicionális költséget okoznak egy olyan piaccal szemben, ahol minden eljárási lépés és a nyelv is homogén (például Egyesült Államok). Nem kell külön kiemelni, hogy a rendszer egyszerűsítése a termelés hatékonyabbá tételén keresztül kedvező hatást fejt ki a kincstárra is.

A Zöld Könyv a héarendszer egyik hátrányaként említi, hogy az külön kezeli a belföldi és a Közösségen belüli ügyleteket. Ehhez még hozzájárul a számos derogáció, amelyek az egyes tagállamok részére külön szabályok alkalmazását

[2] SEC(2010) 1455. (Elérhető: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/sec\(2010\)1455_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/sec(2010)1455_en.pdf).)

[3] Jancsa-Pék, 2013, 46.

[4] Erdős – Földes – Öry, 2013, 101–103.

engedik, valamint maga az irányelv is eltéréseket enged a fő szabályoktól egyes esetekben. Noha ezen eltérések és derogációk egyes tagállamok érdekei védelmében, esetleg a nemzeti sajátosságok figyelembe vételével indokoltak, a rendszer egészét bonyolulttá és átláthatatlanná teszi.

Rendkívül érdekes összehasonlítással a Zöld Könyv rámutat arra a mutatószámra, miszerint az Unió tagállamai (amelyek az OECD-nek is tagjai) a kedvezményes adókulcsok bevezetése miatt csak az 55%-át szedik be annak az összegnek, ami a kincstárat akkor illetné meg, ha minden ügyletre az általános adókulcsot alkalmaznák. Ez az arányszám Svájc, Japán vagy Dél-Korea esetében 73%.

Emlékeztetnék arra, hogy az Irányelv értelmében a tagállamok a 15%-osnál nem alacsonyabb fő kulcs mellett legfeljebb két kedvezményes adókulcsot alkalmazhatnak, amelyek közül a legalacsonyabb nem lehet kisebb, mint 5%. (Ld. 1. számú melléklet.) Ehhez a hatékonyságbeli deficithez hozzájárul még az adóelkerülés tényezője, amely 2006-ban a teljes adónem bevételének 12%-át tette ki, egyes tagállamokban ez 20%.

A dokumentum megállapítja, hogy a fenti tényezők ellenére az adónem rendszere a bevezetés óta lényegében változatlan maradt. A határon átnyúló, Közösségen belüli ügyletek alapul vétele fontos fejezete a Zöld Könyvnek. A 2006-os Irányelv a szabályozást a bevezetéskor is átmenetinek tekintette, amelyet majd a származás helyén történő adóztatásnak kell felváltania.^[5] Az adóztatás módját azonban már korábbi javaslatok sem tudták megváltoztatni. Ennek három fontos okát említi a Zöld Könyv: a) az adókulcsok sokkal nagyobb harmonizációjára lenne szükség, hogy a különbségekből fakadó előnyök az üzleti döntésekre ne legyenek kihatással; b) elszámoló rendszert kellene létrehozni annak biztosítása érdekében, hogy az adóbevétel valóban a fogyasztás szerinti államhoz kerüljön; c) a tagállamok részéről nagyobb fokú bizalmat igényel egymás adóbevételeinek beszedése.

2007-ben a Tanács meghívására a Bizottság kidolgozott egy modellt, ami az ügyleteket a fogyasztás szerinti államban adóztatná meg, de különleges módon. A Közösségen belüli ügyletekre vonatkozóan egységesen a 15%-os adókulcsot alkalmazta volna, ami a fogyasztás (érkezés) szerinti tagállam adókulcsára kiegészült volna vagy a fogyasztó részére (alacsonyabb tagállami kulcs esetén) visszatérítést eredményezett volna.

Az ideális áfarendszer megalapozásakor nagyon fontos szempont az, hogy a belföldi és a Közösségen belüli ügyleteket lehetőleg egységesen, azonos módon kezeljük vagy ha nem azonos módon kerülnek szabályozásra, akkor a különbség olyan mélységű-e, ami már nem elfogadható. Könnyen megállapítható a jelenlegi szisztémáról, hogy a két releváns ügylettípust más-más mechanizmus jellemzi. A Közösségen belüli ügyleteken belül meg kell különböztetni az adóalanyok közötti (*business to business* 'B2B') és az adóalany által nem adóalanynak

[5] Ez azt jelentette volna, hogy az adóalapot képező ügyletek esetén a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye szerinti állam adóztatná az ügyletet, amely adó a fogyasztás szerinti államot illetné.

teljesített ügyleteket (*business to customer 'B2C'*). B2B ügyletek esetén a fogyasztás helye szerinti elv érvényesül, B2C ügyletek esetén a termékértékesítés helye vagy a szolgáltatásnyújtó letelepedése határozza meg a teljesítés helyét.

Ez a rendszer – a bonyolultságától eltekintve – előnyökkel is rendelkezik. A tagállamok szempontjából – különösen a fentiekben részletezett modellhez képest – nem eredményezi az adóztatás önállóságának elvesztését, nincs piactorzító hatása,^[6] az adózók részéről pedig nem jár áfafinanszírozással. Megjegyzem, hogy ez utóbbi kaput nyit az adócsalások részére.

Érdeemes szót ejteni arról a két másik elméleti modellről, amely a Zöld Könyvben mint a jelenlegi rendszer alternatívájaként került szóba. Az első elméleti modell (fordított adózás) a fordított adózást rendeli alkalmazni nemcsak a Közösségen belüli ügyletek, hanem a belföldi tranzakciók vonatkozásában is. Ennek egyik legfontosabb előnye, hogy ezzel véglegesen megszűnik a két ügylettípus közötti különbség, vagyis a rendszer teljesen konzisztens lenne és megfelelő választ jelentene az adócsalások kiszűrésére is. A rendszer rendkívül nagy hátránya az államháztartási bevételeken jelentkezne, hiszen a tényleges adófizetés az értékesítési láncolat utolsó tranzakciójára hárulna, így az adónevet jellemző, az egymást követő tranzakciónkénti hozzáadottérték-adója nem folyna be a költségvetésbe.

A másik elméleti modell (a fogyasztás helye szerinti adózás) szerint a Közösségen belüli ügyletek a fogyasztás (érkezés) szerinti tagállam adókulcsa szerint adóznának. Ez szintén megoldás lenne az adócsalások visszaszorítása irányába és egyenlőséget tenne a belföldi és a közösségi ügyletek közé. Egy nagy hátrányt viszont generálna a rendszer működését illetően, mégpedig azon kötelezettség által, hogy az adóalanyokra olyan államban is adókötelezettséget telepít, ahol letelepedettséggel ténylegesen nem rendelkeznek. Ez is működhet egy ún. egyablakos rendszer segítségével (*one-stop-shop mechanism*), egy ilyen rendszer részleteit a Bizottság még nem dolgozta ki.

II. SEMLEGESSÉG

Az adósemlegesség a hozzáadottérték-adózás egyik alapelve, ami azt jelenti, hogy az értékesítési lánc minden pontján alkalmazni kell az adót, a kivételeket és a kedvezményeket a lehetőség szerint minimálisra csökkentve. Az adó így szektorsemleges és nem torzítja a versenyt. A Zöld Könyv a semlegesség érvényesítésére több megállapítást tesz azzal, hogy jelenleg nem a leghatékonyabb módon működik az adó Európa-szerte.

[6] Ld. Erdős – Földes – Öry, 2013, 180. (4. j.)

1. Közhatalmi tevékenységek

Megállapításra került, hogy a közelmúltban számos új gazdasági formáció jött létre, amely a magánszektor és az állami szféra valamilyen együttműködésére épül. Ezen kooperációk célja olyan beruházások megvalósítása, amelyek létrehozása társadalmi érdek, de üzleti relevanciával is rendelkeznek. Ez héa szempontjából azért különösen érzékeny kérdés, mert a közhatalmi szervek által végzett tevékenységek jellemzően kívül esnek az adó alkalmazási köréből, éppen ezért ez a tény befolyással bír beruházási döntésekre. Megjegyzem, hogy az ebbe a körbe tartozó tevékenységek listája szinte kizárólag az állami tevékenységekre korlátozódik, ilyen értelemben az állami szervek gazdasági tevékenysége szintén az Irányelv hatálya alá tartozik.

2. Mentességek köre

A rendszer hatékonyságát az szolgálja leginkább, ha a tagállamok visszaszorítják az adható mentességek lehetőségét. A hazai Áfa törvény a valódi mentes tevékenységek két csoportját ismeri, a közérdekre tekintettel mentes tevékenységeket és a speciális tevékenységek adómentességét. Ezen belül van némi - nagyon szűk - mozgástere a tagállamoknak, hogy az Irányelv keretei között milyen mentességek mellett döntenek. Jelenleg az Irányelv rögzíti a fontosabb szabályokat, azonban a haladás iránya az lenne, ha az Irányelv az adó alapját minél inkább szélesítené. Éppen ezért fontos lenne átvilágítani a mentességek körét. Ezen belül szintén érdemes áttekinteni az egyes államok által igénybe vett derogációkat, mint például a személyszállítás mentességének indokoltságát.

3. Levonási jog

Az adósemlegesség elve alapján az értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó fél által felszámított adót a vevő vagy igénybe vevő levonhatja, ennek láncolata eredményezi az adó érvényesülését. Ebben a körben kivételesen kell kezelni a levonási tilalmakat és ténylegesen csak azon termékeket és szolgáltatásokat szükséges ide sorolni, amelyek esetében a magáncélú használat is felmerülhet. Ez azért szükséges, mert az ügyletek jellegéből kifolyólag lehetetlen bizonyítani a magáncélú felhasználás tényét. Ehhez kapcsolódóan - és a későbbiekben taglalandó témakört érintve - a Zöld Könyv fontosnak tartja a közös gondolkodás során a jóhiszemű beszerző védelmét. Itt nyilvánvalóan az adócsalással érintett szerzerzési láncolatokra és a már e tárgyban született ítéletekre céloz, hangsúlyozva a „tudott vagy tudhatott róla” elvének érvényesítését. A szabályozás céljának az olyan típusú biztosítéki rendszert tekinti - szemben egyes tagállamokkal - amelyek kvázi védelembe veszik a jóhiszemű vevőt, és elkerülik az esetleges felelősség érvényesítését akkor, amikor a szándéka nem terjed ki az esetleges adóelkerülésre, amelyben partnerei részt vesznek. A szabályozás néhány tagállamban - a költségvetés

védelmében – lehetővé teszi, hogy a nem utolérhető csalárd beszállító helyett a vevőn érvényesítsék a felszámított adót.^[7] Erre megvan az irányelvi felhatalmazás, hiszen a tagállamok meghozhatják az általuk szükségesnek tartott intézkedéseket az adócsalások visszaszorítása érdekében. A vevők érdekeinek védelmében meg kell teremteni annak a rendszerét, hogy a vevőknek ne legyenek kitéve a partner adókötelezettségének nemteljesítése veszélyének. Ezt ki lehetne küszöbölni egy olyan rendszer bevezetésével, ami lehetővé teszi, hogy az ügylet áfa tartalmát a vevő közvetlenül az adóhatóságnak, a nettó összeget pedig partnerének fizesse meg.

4. Határon átnyúló szolgáltatások

A telekommunikáció és az ahhoz kapcsolódó technológiák fejlődése jelentős kihívás elé állítja a héarendszert is. Különösen harmadik országokból nem adóalanyoknak nyújtott elektronikus vagy telekommunikációs szolgáltatások esetén merül fel ez a kérdés. A szolgáltatások teljesítési helyét az igénybevevő nem adóalanyok letelepedettsége határozza meg. A tagállamok ilyen esetben jelentős mértékben ki vannak szolgáltatva a harmadik országbeli adóalany önkéntes jogkövetésének.

A Zöld Könyv két elméleti lehetőséget vet fel ilyen ügyletek esetén az adókötelezettség teljesítésének biztosítására: az egyik út az adóhatóságok együttműködésének szorosabbá tétele, a másik kevésbé vonzó út lehet a magánszemélyek harmadik országba történő kifizetéseinek a vizsgálata és a magánszemélyhez telepíteni az adókötelezettséget valamilyen módon.

5. Jogalkotás

Fontos sarokpontja a héarendszerének az a jogalkotási környezet, amelynek képesnek kell lennie választ adni az esetleges új kihívásokra. A hozzáadottértékadó rendszerét irányelv szabályozza. Említettem már, hogy az irányelv ugyan kötelező jogi aktus, de az implementáció már a tagállamokon múlik, és kiegészítve ezt a folyamatot az egyes opcionális szabályokkal oda juthatunk, hogy a rendszer inkább az inkonzisztencia irányába halad. A harmonizációt mindenképpen segítené, ha a rendszer szabályozása rendeleti úton történne, mert a közvetlen hatálya miatt nem engedne semmilyen rést vagy különbözőséget az egyes tagállamok jogrendszerében.

Előfordul, hogy egyes tagállamok nem az Irányelvnek megfelelően alkotják meg törvényüket, vagyis az Irányelv vagy annak módosításai nem megfelelően

[7] Az Áfa törvény 150. §-a részben ide sorolható. Ez a szakasz előírja, hogy a levonható előzetesen felszámított adó összegének erejéig az adóalany kezességként felel a rá áthárított adó megfizetéséért, ha az adó áthárítására jogalapot teremtő ügylet fejében járó ellenérték adót is tartalmazó összegét maradéktalanul nem térítette meg vagy egészben vagy túlnyomó részben nem pénzzel, nem készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel vagy nem pénzhelyettesítő eszközzel térítette meg.

kerülnek implementálásra. Az uniós jog lehetővé teszi ilyen esetben kötelezettségességi eljárás indítását, de igazán hatékony az lenne, ha szorosan végig lehetne kísérni az egyes tagállamok implementálási folyamatát.

Nem hatékony a végrehajtási szabályok elfogadásának folyamata sem. Az eljárási szabályok szerint a tanácsi rendelet formájában elfogadandó végrehajtási szabályok csak a tagállamok egyhangú döntése alapján lehetséges. A végrehajtási szabályokat pedig még az Irányelv módosításainak életbe lépése előtt kellene kibocsátani, hogy az érintetteknek elegendő idejük legyen felkészülni a változásra. Ez a rendszer nem működőképes. A Zöld Könyv felveti annak a lehetőségét, hogy a végrehajtási szabályok elfogadásához elegendő legyen a tagállamok többségének egyetértése.

A harmonizáció ellen hat a tagállamoknak biztosított derogációk hosszú sora is. Természetesen az egy szükséges eszköz minden ország számára, hogy meg hozza az adócsalások leküzdésére szükségesnek tartott szabályokat, azonban megfontolandó annak a lehetősége is, hogy a Bizottság kapjon felhatalmazást gyors és hatékony intézkedések megtételére.

6. Az adófizetés módja

A héarendszere megalkotásától fogva az önadózás elvére épül, az adófizetés biztosítása és az adócsalások elleni hatékonyság növelése azonban új módozatok átgondolását is szükségessé tette. A Zöld Könyv négy modellel kínál megoldási javaslatot:

Az első modellel alapján az adóalany a partnerének szánt fizetésre megbízást ad a bankjának, aki teljesíti a nettó összeg kifizetését a másik adóalany részére, majd teljesíti a meghatározott áfa mértékkel számolt adóösszeget az adóhatóság részére. Ez teljesen megszüntetné például a hiányzó kereskedő típusú családi formációt, hiszen nem a számlakibocsátót terhelné az adófizetés. Ez természetesen teljesen más szemléletet követel meg az adóhatóságok és a gazdálkodók részéről, valamint kérdésként nem nyújt megoldást a készpénzes ügyletekre.

A második modell egy áfa monitoring rendszer felállításával számol. Ez a rendszer minden számlakapcsolatról gyors információt gyűjt be, ami az adókötelezettség megállapításához szükséges. Ez könnyen megoldható lenne, ha az összes B2B kapcsolatban kötelezővé válna az elektronikus számlázás.

Nem fékezne meg az adócsalást, de könnyebbé teszi a csalárd célra létrehozott társaságok felismerését az a javaslat, miszerint minden gazdálkodónak rendelkeznie kellene egy áfa adattárházzal, amihez az adóhatóságnak is joga lenne csatlakozni vagy közvetlenül vagy felhívást követően nagyon rövid időn belül.

A negyedik javaslat – amely felé néhány tagállam el is mozdult – az tulajdonképpen egy belső ellenőrzési rendszer, illetve az adójogi kötelezettségteljesítés egyfajta adóhatóság által jóváhagyott formában történő teljesítése. Ennek a célja a bizalom erősítése az adózó és az adóhatóság között. A folyamat azonban időigényes és jelentős humán erőforrást köt le.

7. Európai Parlament véleménye

Az Unió legfőbb szerve sem burkolódzott hallgatásba, hiszen véleménye a közös szándék egyértelművé tétele szempontjából vitathatatlan. A Zöld Könyvet követően 2011. október 13-án került elfogadásra határozati formában a hÉa jövőjéről^[8] kiadott aktus, amely összefoglalja és „szentesíti” a Bizottság megállapításait és egyben irányadóként bocsátja az európai és a tagállami jogalkotók részére.

Az Európai Parlament ezen dokumentumában visszhangzanak a Bizottság szavai, ezek közül a legfontosabb jövőbe mutató megállapításokat szeretném kiemelni. Emlékeztet arra, hogy az adónem egyik legfőbb jellemzője a semlegesség, amely alapelv biztosításának része az adóalap szélesítése és a levonási jog biztosítása.

A hÉa működési elvét illetően kijelenti, hogy „ígéretes és további elemzést igénylő vonalnak tűnik a vevő letelepedési helyén alapuló héarendszer, amelyet jól működő egyablakos rendszer bevezetésének kell kísérnie”. Az egyablakos rendszer bevezetését 2015. január 1-re teszi, megjegyzem, hogy ez a mechanizmus az elektronikus szolgáltatásokat kibővítve a telekommunikációs és audiovizuális szolgáltatásokra terjed ki ezen időponttól, ami az ún. mini Stop-Shop rendszerhez képest bővülés, de a szolgáltatások egészét illetően messze nem teljes. Erről később még ejtek szót.

Az Európai Parlament határozatában felhívja a tagállamok figyelmét, hogy – az Irányelv adta kereteken belül – szűkítsék az általános héamértéket 18-25%-ra. Ennek a sávnak a felső határát jelenleg csak Magyarország haladta meg a 27%-os általános kulccsal.

Álláspontom szerint nem az adóhatósági gyakorlat és az adócsalások elkerülését, mind inkább az ideális héarendszer formálását célozza az az instrukció, hogy a tagállamoknak csökkenteniük kellene a bevallási gyakoriságot, és egyszerűsíteni kell a héamentes kivitelhez szükséges bizonyítékokat. Ezen gondolatok első olvasásra támogatásra méltóak, azonban a későbbiekben részletezett jogesetek és azok kétes megítélésének tapasztalatával már nehéz szívvel lehet erre buzdítani a tagállamokat.

Fontos és régóta húzódo tartozása az európai jogalkotásnak a „nyelvileg semleges sablonon alapuló” európai számla megalkotásának igénye. Ez azért is fontos, mert az Irányelv ugyan tartalmazza a számla kötelező alaki kellékeit, formailag rendkívül nagy diverzifikációt mutat, és a tagállamoknak ezen belül is van mérlegelési joguk, hogy mit kell és mit nem kell feltüntetni a számlán. Elég csak a vevő adószámára, mint kötelező adatra gondolni, aminek egyes eseteit tartalmazza az Irányelv, de például a magyar Áfa törvény kibővíti azon

[8] European Parliament resolution of 13 October 2011 on the future of VAT (2011/2082(INI). (Elérhető: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P7-TA-2011-0436+0+DOC+PDF+V0//EN>.)

kötelező esetekkel is, ha a számlakibocsátó adóalany pénzforgalmi elszámolást választott vagy az ügylet áfaértéke meghaladja a kétmillió forintot.

A Parlament állásfoglalása egyértelműbben fogalmaz a Zöld Könyvről a jogi eljárás tekintetében, figyelmezteti a tagállamokat, hogy irányelvek helyett lehetőség szerint rendeletet alkalmazzanak, „mivel ezek azonnali harmonizációt és jogbiztonságot teremtenek.” A végrehajtási szabályok elfogadása kapcsán pedig megismétli a Zöld Könyv intézményét a tagállamok többségének döntésével megalkotandó szabályok előtérbe helyezésével.

III. A VÁLTOZÁS MOTORJAI

1. A Zöld Könyv utószövege

A Bizottság 2011. december 6-án egy közleményt^[9] adott ki, amiben összefoglalja a Zöld Könyvre beérkezett reakciókat. Említésre méltó, hogy 1700 javaslat, észrevétel érkezett, amely élénk részvételnek számít ilyen típusú társadalmi vitában. A vitában résztvevők tulajdonképpen megerősítették a Zöld Könyvben megfogalmazott változtatási igényeket, hangsúlyozva a versenyképesség érvényesítését és azt a jelenlegi versenyhátrányt, amit az adózással együtt járó több-letkölségek okoznak.

A héa rendszerének megváltoztatása rendkívül kényes kérdés, hiszen a tagállamok nyilvánvalóan ragaszkodnak a jelenleg realizálható jelentős költségvetési bevételhez, éppen ezért bármilyen módosítás csak lépésről lépésre, hosszú távon képzelhető el.

Ugyancsak politikailag elérhetetlen cél az olyan szisztéma megvalósítása, amely mind a belföldi, mind a határon átnyúló ügyleteket azonos módon kezelné. Ez a korábban említettek miatt nem lehetséges, ezt az Európai Parlament is felismerte és ehelyett a származás elvének érvényesítésére hívta fel a döntéshozókat.

Az említett közlemény az egyszerűsítés elve mellett igen érdekes összefüggéseket említ. Nyilvánvalóan egy becslésről van szó, amikor kijelenti, hogy a jelenlegi rendszer az adózók részére rendkívül magas adminisztrációs költséggel jár, ami a beszédett áfa összegének 2-8%-a közé tehető. A kisvállalkozásoknak pedig nemcsak hogy költség, hanem sokszor áthidalhatatlan akadály is a héa kötelezettség teljesítése határon átnyúló ügyletek esetében. A becslések alapján a tagállamok szabályozásában rejlő eltérések 10%-os csökkentése az Unión belüli kereskedelem 2,6-3,7%-os növekedésével járna, ami 0,2-0,4%-os GDP növekedéssel párosulna.

[9] COM(2011) 851 6.12.2011. (Elérhető: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf.)

Szintén fontos összefüggésre mutat rá a jelentés az adókulcsok diverzifikációját illetően. Az egységes piac szempontjából – mint ahogyan arra a Zöld Könyv is céloz – rendkívül kívánatos az adókulcsok harmonizációja. Ennek kimutatható hatása az európai gazdaságra jelentős lenne, becslések alapján az ebben rejlő eltérések 50%-os csökkentése, vagyis az adókulcsok ilyen arányú közeletítése 9,8%-kal növelné a közösségi kereskedelmet, ami az előrejelzés szerint 1,1%-os GDP növekedéssel járna.

Még két érdekes adatot tartalmaz a jelentés a kedvezményes adókulcsokat illetően, amelyek használata szintén széleskörű palettán mozog a tagállamok között. Egy 9 tagállamban végzett felmérés szerint az az arány, hogy a kedvezményes kulcsok mekkora arányt képviselnek az adott tagállam hía bevételeihez képest meglepően nagy eltérést mutat. A legalacsonyabb arány 8,2%, vagy a kedvezményes kulcsnak köszönhetően ennyivel kevesebb bevétel folyik be ahhoz képest, mintha kizárólag az általános adókulcs használatával számolnánk ki a bevételt, a legnagyobb viszont 53,3%, vagyis a kedvezmény mértéke az adóból származó költségvetési bevétel fele egy tagállamban. A kedvezményes adókulcsok szűkítése éppen ezért azzal a pozitív hatással járna, hogy ugyanazon államháztartási bevételek biztosítása alacsonyabb standard adókulccsal is elérhető.

Fontosnak tartom kiemelni a jelentés adócsalások megelőzésére vonatkozó irányelveit. Először is eleget tesz a tagállamok azon igényének, miszerint az adócsalásokra adandó válasz sokszor sokkal gyorsabb reagálást követel meg az Unió részéről, mint amit a döntéshozatali rendszer garantálni tud. Az adóelkerülési gyakorlatok megállítására ezért napirendre tűzi egy gyorsreagálási mechanizmus létrehozását.

Az adócsalások elkerülésének egy másik tengelye az adóhatóságok hatékonyságának javítása. Ennek egyik sarokköve a többoldalú ellenőrzések (MLC) gyakoritása, mivel hatékonyak bizonyul a határon átnyúló csalások felderítésére. A másik célkitűzés ebben a körben az adóhatóságok teljesítményének összehasonlítása az adóbeszedés hatékonyságában. Természetesen a mérés bizonyosan nem összehasonlítható körülmények között történik, gondoljunk csak például a holland és a magyar adófizetési morálban rejlő alapvető különbségre.

Elérendő célként fogalmazza meg a dokumentum továbbá az együttműködés szorosabbá tételét harmadik országgal, hiszen a csalások nem érnek véget az Unió határainál. Ennek eredményessége azonban eltérő, sokszor inkább csak terv marad.

2. A hatékonyság kérdései

Az Unió jogrendszere ugyan egy egységes adónemet teremtett, azonban a sok kötelező elem és szűk mozgástér mellett a tagállamok adminisztrációjának és jogalkotásának hatékonysága és célszerűsége különböző lehet. Itt szükséges

megemlíteni az OECD által a fogyasztási adókat illetően kiadott összefoglalóját,^[10] amely alapvetően megfogalmazza az Unió szervei által is nyomom követett jelenségeket, hangsúlyozza az adónem semlegességét és határon átnyúló hatásainak fontosságát. Fontos célként tűzte ki ugyanakkor a hatékonyság növelését és az adócsalások elleni harcot. Az adóbeszedés hatékonyságának mérésére létrehoz egy mutatószámot (VRR – VAT revenue ratio). A mérés alapja a teljes nemzeti fogyasztás, amely – minthogy a héa a végső fogyasztót terheli – a háztartások, nonprofit szervezetek és a kormányzat kiadásaiban testesül meg. Ez lenne a tört nevezője, a tört számlálója pedig a befolyt héa bevétel. A befolyásoló faktorok természetesen a héa mentességek, a kedvezményes adókulcs és a tört számlálója kapcsán az adóbeszedés hatékonyságából eredő eredménytelenség, mivel a tényleges bevétel kerül a számításba, nem pedig az alkalmazott adóalap.

Az eredmény elemzéséhez annyi útmutatót érdemes adni, hogy minél közelebb van ez az arányszám az 1 értékhez, annál hatékonyabb a héarendszer az adott országban, minél közelebb van a zéróhoz, annál kevésbé semleges és hatékony az adó. A mérés 1976 és 2009 között mérte az OECD tagállamok adórendszerét. Magyarországon ez a mutató 1992-ben 0,3 volt – bár csak 1996-ban csatlakoztunk a szervezethez –, 2009-ben pedig 0,62, tehát ki lehet jelenteni, hogy egyértelmű a fejlődés. Ezzel a középmezőnyben helyezkedünk el, az OECD átlag 2009-ben 0,55 volt. Megemlítendő Új-Zéland 0,99-es és Luxemburg 0,92-es mutatója vagy a másik póluson Spanyolország 0,34-es mutatója.

3. Egyablakos rendszer

Az egyablakos rendszer a héa életében egy már most is működő mechanizmus annak megoldására, ha egy vállalkozás más tagállamokban letelepedett nem adóalany személyeknek nyújt szolgáltatást. A teljesítési helyre vonatkozó szabályok szerint – amennyiben a teljesítés helye az igénybevevő tagállama – akkor a szolgáltatást nyújtónak több tagállamban is regisztrálnia kell és az adót ezen tagállamok szabályai szerint kell bevallania és befizetnie. Az eljárási szabályok heterogének, adott esetben más-más adókulcsot is kell alkalmaznia. Erre adhat elméleti választ az egyablakos mechanizmus, ami azt jelenti, hogy elegendő lenne egy tagállamban regisztrálni, ha nem közösségi adóalanyról van szó, majd a különböző tagállamokban teljesülő ügyletek utáni adókötelezettségnek a regisztráció tagállamában eleget tenni. Nézzük ennek megvalósulási formáit.

[10] Consumption Tax Trends 2012 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues OECD.

4. Elektronikus szolgáltatások

Az irányelv preambulumának 56. bekezdése kiemeli, hogy külön szabályozást kell megállapítani az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat biztosító olyan gazdasági szereplők pénzügyi kötelezettségei teljesítésének megkönnyítése érdekében, amelyek nem telepedtek le a Közösségben és a HÉA céljából azonosítóval történő ellátásuk a Közösségen belül nem szükséges. E szabályozás alkalmazásában bármely olyan gazdasági szereplő, amely elektronikus úton nem adóalanyok számára ilyen szolgáltatásokat biztosít a Közösségben, választhatja azt, hogy egyetlen tagállamban igényel azonosító számot, amennyiben őt a Közösségben a HÉA szempontjából más módon nem tartják nyilván. Ez tehát egy már létező rendszer 2003 óta, azonban szűk körű, ezért is hívják 'super mini OSS' rendszernek. A szűkkörűségét az adja, hogy kizárólag elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra alkalmazható, kizárólag nem a Közösségben letelepedett adóalanyok által nyújtott szolgáltatások esetén alkalmazható akkor, ha azt a Közösségben letelepedett nem adóalanyoknak nyújtják.

Az egyszerűsítés lényege az, hogy a Közösségben nem letelepedett adóalanyoknak elegendő egy tagállamban adószámot kérnie, ezt követően a többi tagállamban keletkező adókötelezettségének is ebben a tagállamban fog eleget tenni, azaz nem kell minden olyan tagállamban bejelentkeznie, adószámot kérnie és vállalni az adminisztrációs nehézségeket, amely tagállamban a szolgáltatást igénybevevője letelepedett. Így annak a svájci szoftverfejlesztéssel és értékesítéssel foglalkozó társaságnak, aki – többek között – magánszemélyeknek nyújt számítógépes vírusirtó programfrissítést letölthető módon előfizetéssel Nyugat-Európa országaiban, nem kell külön Németországban, Franciaországban, Belgiumban stb. adószámot kérnie, és az ottani szabályoknak megfelelően eleget tenni az eljárási kötelezettségeknek, hanem választása szerint ezt megteheti csupán egyetlen országban.

Természetesen minden nyújtott szolgáltatásról bevallást kell tenni, így a kiválasztott egy tagállamban benyújtott héabevallás tartalmazza az azonosítószámot, az adó-megállapítási időszakban nyújtott elektronikus szolgáltatások héa nélküli teljes összegét fogyasztási tagállamonként, valamint az adó teljes összegét. A bevallásban szerepelnie kell az alkalmazandó adómértékeknek és a fizetendő adó teljes összegének is.

5. Mini OSS

Az Irányelv úgy rendelkezik, hogy 2015. január 1-jétől a nem adóalanyok részére nyújtott távközlési-, rádió- és televízióműsor-, valamint elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat abban a tagállamban kell adóztatni, ahol a szolgáltatás igénybevevője letelepedett, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található, függetlenül az e szolgáltatásokat nyújtó adóalany letelepedésének helyétől. Ez az egyablakos rendszer tekintetében a korábbiakhoz képest két

irányban is bővülés látható, egyrészt a szolgáltatások körében, hiszen kibővül a távközlési-, rádió- és televízióműsor-szolgáltatásokkal, valamint kiterjed a Közösségen belül letelepedett adóalanyokra is, mint szolgáltatást nyújtókra. Ebben a rendszerben is igaz, hogy csak azon ügyletekre lehet alkalmazni, ahol a szolgáltatást igénybevevők a Közösség területén letelepedett nem adóalanyok.

A Bizottság 2013. október 23-i keltezéssel közzétett egy útmutatót^[11] ennek az új rendszernek a használatáról. A részletekbe nem teljesen elmerülve ez a szisztema tulajdonképpen két alkalmazási módot különböztet meg: egyrészt az uniós sémát, ami azt jelenti, hogy a szolgáltatást nyújtó a Közösség területén letelepedett adóalany, aki az egyablakos rendszert csak azon tagállamokra alkalmazhatja, ahol székhellyel, illetve telephellyel nem rendelkezik. Az ő esetükben azonosító kiadására nincs szükség, mert rendelkezik uniós adószámmal. Ha egy adóalany több tagállamban is rendelkezik letelepedéssel (telephellyel), akkor valamely telephelyét kell kiválasztani, amely tagállamban eleget fog tenni az ebből származó kötelezettségeinek. A nem uniós séma alapján, a Közösség területén letelepedéssel nem rendelkező adóalanyok a korábbi *super mini* OSS rendszerhez hasonlóan szabadon választhatnak, hogy mely tagállamban kérnek azonosítót.

Ez a változás megjelenik a hazai Áfa törvényben is 2015. január 1-től,^[12] a módosítás alapvetően a harmonizációt szolgálja, és a legális adóoptimalizáció lehetőségét zárja ki azzal, hogy ne a szolgáltatást nyújtó letelepedése határozza meg az alkalmazandó adó kulcsát.^[13] Eddig ugyanis a távolról nyújtható szolgáltatás után felszámítandó adó mértékét a szolgáltatást nyújtó letelepedése határozza meg, amelyet aszerint lehetett megválasztani, hogy mely tagállamban adózik a legkisebb adókulccsal.

6. A jövő lehetőségei

A fentiek alapján látjuk azt, hogy az egyablakos rendszer jelentős könnyebbséget jelent a szolgáltatásait az unió több tagállamában is nyújtó vállalkozásoknak. Amennyiben ez valódi egyszerűsítés, úgy a jövőt az jelentheti, hogy minden, nem a letelepedés tagállamában teljesült ügylet adókötelezettségét ilyen módon teljesíthetnék a vállalkozások. Ez azt jelenti, hogy elegendő lesz egy adóhatósággal kapcsolatban állni, a formaságokat ott intézni. Ez a tagállam nyilvánvalóan a letelepedés tagállama, de legalábbis valamely telephely szerinti tagállam, így az nyelvi nehézséget nem okoz. Ez a rendszer működhethetne adóalany-adóalany (B2B) relációban, és fontos lenne a rendszert alkalmassá tenni a levonható adó érvényesítésére is.

[11] Guide to the VAT mini One Stop Shop. (Elérhető: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_en.pdf.)

[12] 2014. évi LXXIV. törvény az egyes adótörvények és azokkal összefüggő más törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról.

[13] Kovács-Kozma, 2015.

Ez tulajdonképpen az eddig taglalt mini és super mini OSS rendszerhez képest teljes OSS rendszert jelentene, hiszen minden ügylet ez alapján kerülne beállításra és az adó megfizetésére. Fel lehet tenni a kérdést, hogy ha ez az egységes piac akadály- és versenyhátrány-mentes megvalósulását szolgálná, akkor miért nem vezetik be a tagállamok. Ez a tagállamok részéről rendkívül szoros együttműködést, és az eljárási szabályok területén szinte teljes harmonizáltságot követel meg, nem beszélve egy pontos elszámolási rendszer létrehozásáról. Érdekes kérdés, de most csak egy gondolati felütésig időznék el, hogy az adóeljárás és az adóellenőrzés milyen hatékonyan működne akkor, ha az adóhatóságok annak a tudatában folytatnák eljárásukat, hogy eredményesség esetén az adóbevétel más tagállam államháztartását gyarapítaná.

Ez azonban még igen távoli cél, a 2012-ben létrehozott Héta Szakértői Csoport (VAT Expert Group) 2014. június 12-én megjelent véleményében^[14] is csak a változások melletti elkötelezettséget sürgeti a tagállamok és az illetékes szervek részéről. Az út hosszúságát jelzik a Szakértői Csoport által megfogalmazott irányelvek konkrétumok nélkülsége, azaz a Bizottságnak tanulmányokkal és hatástanulmányokkal tovább kell vizsgálnia a változások hatását az üzleti szektorra és a tagállamokra, minden tagállamnak elkötelezettnek és nyitottnak kell lennie az új javaslatok és átalakítási szándékok kapcsán stb.

7. Egységes adóbevallás

Az Európai Bizottság 2013. október 23-án javaslatot tett egységes európai héabevallásra.^[15] Nyilvánvaló célja ennek a javaslatnak az adminisztratív terhek csökkentése a vállalkozások részére, másrészt a bevallások kezelésének közelítése a tagállamok között. Fontos lépés lenne ennek megalkotása, hiszen a Bizottság sajtóközleménye szerint, mely ugyanezen a napon jelent meg, az adóalanyok évente 150 millió héabevallást nyújtanak be, számítások szerint ezzel az Unióban működő gazdálkodók 15 milliárd eurót is megspórolhatnak.

Az egyes tagállamokban használt nyomtatványok, űrlapok teljesen heterogének, nem beszélve a nyelvi különbözőségről, ami szintén költséget jelent az adózóknak. Az egyes országok között jelentős különbség van a tekintetben, hogy milyen adatokat kell a bevallásban feltüntetni és abban is, hogy milyen gyakorisággal.

A javaslat – röviden összefoglalva – a következőket tartalmazza: fő szabályként a bevallást havonta kell benyújtani, ez alól a mikrovállalkozások jelentenek

[14] Opinion Of The Vat Expert Group On The Definitive Vat Regime 12 June 2014. (Elérhető: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/expert_group/opinion_vat_2014.pdf.)

[15] COM(2013) 721 final 2013/0343 (CNS) Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return. (Elérhető: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com\(2013\)721_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com(2013)721_en.pdf).)

kivételt, a bevallásban feltüntetett adót pedig a tárgyhót követő hónap végéig megfizethetik. A bevallási időszak maximum egy év lehet, de lehetőségük lesz a tagállamoknak a benyújtás és megfizetés határidejét a tárgyidőszakot követően még egy hónappal megnyújtani, ez azt jelenti, hogy a tárgyidőszakot követő második hónap végénél tágabb határidőt nem írhatnak elő a bevallás benyújtására és az adó megfizetésére. Az egyes tagállamokban jelenleg is kötelező éves össze-sítő bevallás benyújtási kötelezettsége megszűnik, valamint minden országban általános lesz a bevallások elektronikus úton történő benyújtásának lehetősége.

Formailag a bevallás öt adatcsoportot tartalmazna, és 26 adatmező kitöltésére adna lehetőséget, amelyből a mentességek legfeljebb 5 adatmezőt vehetnének igénybe. Ennyi adat talán már elférne egy soralátéten is. Van ugyan lehetőség a 26 adatmezőn kívül más adatot is bekérniük a tagállamoknak, erre azonban csak rendkívül alátámasztott indokok alapján, derogáció útján kerülhet sor.

8. Együttműködés a csalások megelőzése és leküzdése terén

Ugyan nem külön fejezetként kezelem, de álláspontom szerint a hatékonyság mellett, vagy azt kiegészítve az európai hozzáadottérték-adót illető adójogi gondolkodás másik fontos – még ha nem is minden tagállamban hasonló súlyú – területe az adócsalások kiküszöbölése. Közhelynek hangozhat az a kijelentés, hogy az egyes tagállamok adózói más-más adómorállal rendelkeznek, ezért az ilyen irányú jogalkotás igénye más és más, ami megjelenik az európai jogalkotási struktúrában is. Nemcsak az adóelkerülő magatartások által be nem folyt adóbevételek aránya különbözik nagy mértékben, hanem az erre irányuló adózói magatartás is heterogén. Egyes tagállamokban az adóztatás módszere miatt esetlegesen arányaiban nagyobb humán erőforrás koncentrálható erre az inkriminált területre, más tagállamok elsősorban jogi eszközöket tud hadba indítani. Az azonban közös pont, hogy a hozzáadottérték-adó az egyik adócsalással leginkább fertőzött terület és a közösségi mechanizmus miatt minden tagállamban jelen lévő csalási formációkat termel.^[16] Az adócsalás és a bizonyítás kérdéseiről később kívánok szót ejteni, most röviden az ezzel kapcsolatos európai intézkedéseket venném sorra.

Emellett meg kell azt is említeni, hogy az adócsalások elleni küzdelemnek csupán az egyik, a tárgyalt adónemet érintő vonatkozásait emelem ki, az európai, sőt világviszonylatú együttműködés folyamatosan halad előre a közvetlen adókat illetően, amely az államok együttműködésén, az adóhatóságok szoros kooperációján, az adatcsere automatizmussá tételében nyilvánul meg. Ez a terület abból a szempontból sokkal komplexebb, hogy a közvetlen adókat illetően nincs közös európai normarendszer, de előrelépés itt is tapasztalható.^[17]

[16] Solyom, 2013. (Elérhető: https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/Solyom_Bori_PhD_dolgozat.pdf.)

[17] Siklósiné Antal, 2013, 35–42.

9. Engedélyhez kötött eltérések

Egyszerűsítő, valamint az adócsalást és az adókikerülést megelőző intézkedést az Irányelv két ponton tartalmaz. Ezek tulajdonképpen automatizmusok, részben flexibilitást kölcsönöz a rendszernek, túlzott hatékonyságot azonban nem mutatnak.

Egyrészt megengedő szabályt tartalmaz az Irányelv azon tagállamok vonatkozásában, amelyek 1977. január 1-jén különös intézkedéseket alkalmaztak az adóbeszedés egyszerűsítése, illetve a csalás vagy az adózás kikerülésének megelőzése érdekében, így ők a továbbiakban is fenntarhatták ezen szabályokat abban az esetben, ha ennek tényéről tájékoztatták a Bizottságot.

A másik – ennél fontosabb – szabály, hogy a Tanács a Bizottság javaslatára egyhangúlag felhatalmazhat valamely tagállamot arra, hogy különös intézkedéseket vezessen be az adóbeszedés egyszerűsítésére, vagy egyes adócsalások és -kikerülések megelőzésére. Ez tehát egy különleges felhatalmazást adhat a tagállamoknak, nyilvánvalóan az ezen intézkedéseket megalapozó körülmények alapján. Fontos kiemelni annak tényét, hogy a Tanács döntéséhez egyhangúság szükséges. Ez a különleges felhatalmazás azonban még mindig igen lassú eljáráson keresztül születhet csak meg. Az eljárást a Bizottság folytatja le, gyűjti be a szükséges információkat és terjeszti a kérelmet a Tanács elé. Az eljárás maximális időtartama a kérelem beérkezésétől számított 8 hónap. Ez azonban nem tesz lehetővé gyors reakciót egyik tagállam részéről sem és az uniós eljárást követően még a belső jogalkotás is időbe telik, mire hatékony válasz születik egy új adóelkerülő jelenségre, gyakorlatra.

10. Tagállamok együttműködése

A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről jelenleg a Tanács 2010. október 7-i 904/2010/EU rendelete tartalmazza a legalapvetőbb szabályokat. Érdemes felhívni a figyelmet arra, hogy ez a típusú együttműködés már rendeleti úton került szabályozásra, ami közvetlenül hatályos minden tagállam adminisztrációjára. Ez a rendelet már a preambulumban is érint olyan tárgyköröket, amelyek álláspontom szerint rendkívül fontosak nem kizárólag a tagállamok egymás közötti viszonyrendszerében, hanem az adóhatóságok és adózók közötti kapcsolatban is. Kezdeném ez utóbbival. A preambulum megállapítja, hogy a piaci szereplők egyre többet alkalmaznak a héaazonosító lekérdezésének lehetőségét, ezért az erre irányuló automatikus adatcserét meg kell valósítani. Ez egyébiránt meg is valósult, a magyar adózóknak is lehetőségük van erre.^[18] Ez azonban csak a probléma felszíne, hiszen számos bírósági ítélet foglalkozik azzal a kötelezettséggel, hogy

[18] VIES – Közösségi adószám-megerősítés. (Elérhető: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies.)

gazdasági partnerek közötti viszonylatban milyen kötelezettség telepíthető például a levonási jogát érvényesíteni kívánó, számlát befogadó adóalanyra. Ebben a kontextusban a héaazonosító lekérdezése csupán az első lépés.

A rendelet megteremti a jogi keretét a kölcsönös információcserének, ami azt jelenti, hogy egyrészt beszélhetünk automatikus információcseréről, másrészt megkeresés alapján közölt információátadásról és spontán tájékoztatásról. Az ún. VIES rendszerben tulajdonképpen a partnerekkel folytatott héa hatálya alá tartozó termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások nettó értéke kerül rögzítésre, mint befogadói, mind kimenő oldalon. Ezen túlmenően rögzítésre kerülnek a partnerek nevei és azonosítói is. Ez azt jelenti, hogy egy magyar, Közösségen belüli kereskedelmet folytató adózó esetében megállapítható, hogy milyen szállító és milyen vevő partnerek vallottak felé input vagy output oldalon, és ezen gazdasági események az adott tárgyidőszakban összesen milyen összegűek voltak.

Az együttműködés másik oldala a megkeresésre történő információcsere. Ez gyakorlatilag az adóhatóságok közötti együttműködést mozdította el egy lassú, de eredményes közeledés irányába. Érdekes, ám helyigényes fejezet lehetne annak vizsgálata, hogy az ilyen típusú megkeresések (*SCAC-Standing Committee on Administrative Co-operation*) milyen eredményességgel végződnek egy olyan Közösségen belül, ahol minden tagállam maga szabályozza az ellenőrzési eljárás menetét, az adóhatóság jogi eszközeit, bizonyítás módját, a felhasználható bizonyítékok körét és a bizonyítékokból levonható adójogi következményeket.

Talán elhanyagolható eredmény, hogy a megkeresések ismétlődő jellegére és az Unióban uralkodó nyelvi sokféleségre tekintettel egy egységes formanyomtatványt is létre kellett hozni, ami ezen célnak megfelel.

A rendelet szerint a megkeresésre három hónapon belül választ kell adnia a megkeresett tagállamnak, ha az információ vizsgálat nélkül is a rendelkezésre áll, akkor ezt egy hónapon belül a megkereső rendelkezésére kell bocsátani. Amennyiben a határidőn belül válasz nem adható, erről a megkeresőt értesítenie kell, tulajdonképpen három hónapon belül mindenképpen sor kell kerülnie egy reakcióra. A gyakorlat természetesen nem igazán felel meg ennek az elméleti követelménynek. Álláspontom szerint ez a lehetőség vitathatatlanul fontos, de a hatékonyság fenntartására nincsenek meg a megfelelő ösztönzők. Sok esetben évekig kell várni egy más tagállambeli megkeresés eredményére, amelyek eredménye igen heterogén az eljárási különbözőségek miatt. A másik ellenható erő az alacsony összeghatár, vagyis külön meghatározásra kerülő összeghatár alatti ügyletek esetében nincs mód az információcserére. Ez akkor képezi akadályát egy csalás felderítésének, ha adózó több országban is bonyolít ügyleteket, amelyek külön-külön kis összegűek, összességében azonban jelentős bevételkiesést okozhatnak. Nem a rendszer ellen kívánok érvelni, hanem a hatékonyabbá tétele mellett.

Lehetőség van ún. spontán információátadásra is a rendeletben taxatív módon felsorolt esetekben, ezen esetek a következők: a) az adóztatásra a rendeltetési tagállamban kerül sor, és a rendeltetési tagállam ellenőrzési rendszerének

hatékony működéséhez szükség van a származási tagállam által szolgáltatott információra; b) valamely tagállam okkal feltételezi, hogy a másik tagállamban a héára vonatkozó szabályozást megsértették vagy feltehetőleg megsértették; c) a másik tagállamban az adóbevétel-kiesés veszélye áll fenn.

Ebből a felsorolásból is látszik, hogy a szabálytalanságot észlelő tagállamon múlik, hogy megteszi-e a szükséges jelzést, az adóbevételből származó motiváció hiányában sokszor elmaradhatnak ezek az információátadások.

Az adócsalások leküzdésének egyik eszköze lehet a többoldalú és egyidejű ellenőrzések lehetősége, jóllehet ez is időigényes, de a tapasztalat- és információcsere tekintetében hatékonyabb, mint az adminisztratív megkeresések.

Fontos célkitűzése és rendelkezése a rendeletnek, hogy a banki titoktartásra vonatkozó hatályos nemzeti szabályozások ne hátráltassák az információcserét, a múltban a tagállamok hivatkozhattak és hivatkozniuk is kellett banki titkok megtartására, ami sok esetben fontos tényektől fosztotta meg a másik tagállam vizsgálatot végző hatóságát. Különösen az adócsalások és a pénzmosás megelőzése érdekében szükséges, hogy a tranzakciók határon átnyúlóan is követhetők legyenek.

Végül nem elhanyagolható eleme az együttműködésnek a tagállamok által létrehozott információs hálózat (*Eurofisc*), amely mint egy disztribútorként működik közre az egyes adócsalásra utaló indikátorok megfelelő helyre történő eljuttatásában. Az Eurofisc a Bizottság támogatásával az egyes tagállamok kapcsolattartóin keresztül működik, célja a héacsalás elleni küzdelmet szolgáló, többoldalú korai riasztórendszert létrehozása, valamint a célzott információk gyors többoldalú cseréje.

11. Gyorsreagálású mechanizmus (QRM)

A leginkább fertőzött ágazatokban tapasztalt adócsalási sémák leküzdésének egy hatékony eszközévé vált az utóbbi időben a fordított adózás bevezetése. Fordított adózás alkalmazása esetén az eladó vagy szolgáltatást nyújtó nettó áron értékesít, az adót a vevő vagy a szolgáltatást igénybe vevő fizeti, és a jogszabályi feltételek fennállta esetén adólevonási joga is keletkezik. A fordított adózás szabályai a jelenleg hatályos Irányelvbe három hullámban kerültek szabályozásra. Egyrészt az Irányelv 199. cikke tartalmazza a kötelezően fordított adózás alá eső ügyleteket, amelyeket minden tagállamnak át kellett ültetnie a saját szabályozásába. Második körben a 199a cikk^[19] a termékeknek egy olyan felsorolását adja (pl. szén-dioxid kvóta kereskedelme, PC alkatrész, különböző gabonafélék kereskedelme), amelyek esetében nem kötelező a fordított adózás alkalmazása, de a tagállamok döntése alapján 2018. december 31-ig legalább kétéves időtartamra alkalmazhatják azt. Ezen döntésről a tagállamnak értesítenie kell

[19] A Tanács 2010/23/EU irányelve alapján, mely 2010.04.09-től hatályos.

a héabizottságot, a Bizottságnak jelentést kell benyújtani, de ennek alkalmazása semmilyen uniós szerv jóváhagyásától nem függ. Ezen termékek köre is kibővült a Tanács 2013/43/EU irányelvvel, amit a gyorsreagálású mechanizmust bevezető irányelvvel együtt fogadta el.

A harmadik hullám képezi tulajdonképpen az alcímbe is szereplő gyorsreagálású mechanizmust, mely alkalmazása előtt a Tanács 2013/42/EU irányelve nyitotta meg az utat 2013. augusztus 15-től. Ennek a rendszernek létrehozását már a Zöld Könyvet követő reakciók is körvonalazták, és a Bizottság tett javaslatot erre vonatkozóan 2012-ben.

Ez a speciális szabály csak és kizárólag rendkívüli sürgősségű esetekben, valamint „az adócsalás hirtelen és súlyos, potenciálisan számottevő és helyreálíthatatlan pénzügyi veszteségekhez vezető esetei elleni fellépés céljából” alkalmazható. A tagállam megfelelő ellenőrző intézkedéseket hoz a különös intézkedést alkalmazó, terméket értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó adóalanyokat illetően, mely különös intézkedés időtartama a kilenc hónapot nem haladhatja meg. Az eljárást a Bizottság folytatja le, azonban sokkal rövidebb idő alatt kell meghozni a pozitív vagy negatív döntést, erre egy hónap áll rendelkezésére.

A fordított adózás módszere a magyar adórendszerben is egy bevett és a szolgáltatások és áruk egyre szélesebb körét érintő adózási mechanizmus. Az utóbbi évben szinte minden évben új elemekkel bővült az Áfa törvény erre vonatkozó felsorolása, szinte minden esetben az adócsalás elkerülése és az adott terület kifehérítésének szándéka vezette a jogalkotót. A fordított adózással azonban óvatosan kell bánni, hiszen az adózók likviditására negatív hatással van (pl. gyártók), a jogalkotónak tehát óvatosan kell mérlegelnie a bevezetése során.^[20]

IV. ÖSSZEGRZÉS

Talán egy szűk, de sok területet érintő képet kaphattunk a hozzáadottérték-adó európai vetületével kapcsolatosan. A jogterületre ható tényezők száma jelentős, ami folyamatosan mozgásban tartja mind az európai, mind a tagállami jogalkotást. Egy dolog azonban elkerülhetetlennek látszik: az adónemre vonatkozó szabályok lassú, de folyamatos egységesítése. Ez a közös szabályok kialakítására irányuló jogi gondolkodás és szándék – mint láthatjuk – nem kizárólag a hía adónemre vonatkozik, hanem az adóeljárás és az adóigazgatást illetően is számos ponton jelentkezik. Álláspontom szerint ez egy közös gazdasági térségben teljesen természetes, az előrehaladás rendkívül lassú, de folyamatos.

[20] Feketegazdaság elleni fellépés lehetséges adójogi eszközei gazdasági, illetve állami bevételt növelő alkalmazásának eredményességére irányuló hatásvizsgálat Infokommunikációért Felelős Államtitkárság Infokommunikációs Szervezési Főosztály 2013. 19–29. (Elérhető: http://magyarprogram.kormany.hu/download/b/41/70000/ARPO1119_Feketegazdasag_hatasvizsgalat.pdf.)

IRODALOM

- Erdős Gabriella – Földes Balázs – Óry Tamás (2013): *Az Európai Unió adójoga*. Wolters Kluwer, Budapest.
- European Parliament resolution of 13 October 2011 on the future of VAT (2011/2082(INI). Elérhető: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P7-TA-2011-0436+0+DOC+PDF+V0//EN>.
- Feketegazdaság elleni fellépés lehetséges adójogi eszközei gazdasági, illetve állami bevételt növelő alkalmazásának eredményességére irányuló hatásvizsgálat Infokommunikációért Felelős Államtitkárság Infokommunikációs Szervezési Főosztály 2013. Elérhető: http://magaryprogram.kormany.hu/download/b/41/70000/ARPO1119_Feketegazdasag_hatasvizsgalat.pdf.
- Guide to the VAT mini One Stop Shop. Elérhető: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_en.pdf.
- Jancsa-Pék Judit (2013): Az általános forgalmi adóztatás nemzetközi irányai. I. Adó. 16.
- Kovács-Kozma Zsuzsanna (2015): Az általános forgalmi adó törvény 2015. évi változásai. Önadózó.
- Opinion Of The Vat Expert Group On The Definitive Vat Regime 12 June 2014. Elérhető: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/expert_group/opinion_vat_2014.pdf.
- Siklósiné Antal Gyöngyi (2013): *A nemzetközi adóelkerülés elleni küzdelem, az adóügyi információcsere*. Adó. 10.
- Sólyom Borbála (2013): *Az általános forgalmi adózás egyes kérdései az Európai Unióban, különös tekintettel az adóelkerülés és az adócsalás elleni harc témaköreire*. Doktori Értekezés. Budapest. Elérhető: https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/Solyom_Bori_PhD_dolgozat.pdf.
- VIES – Közösségi adószám-megerősítés. Elérhető: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies.
- Zöld Könyv. COM(2010) 695,1.12.2010 Green Paper On the future of VAT.