

*Ódor Cseperke egyetemi tanársegéd,
Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar
Pénzügyi Jogi Tanszék*

A forgalmi adó szabályozása az Európai Unióban

1. Bevezető gondolatok

Az Európai Unióban a vámunió létrehozását követően a forgalmi adó jogterülete az, amely az egyik legnagyobb hatást gyakorolja az áruk, a szolgáltatások, a személyek, és a tőke szabad áramlására az egységes piacon. Az uniós és a tagállami költségvetésekben, továbbá a mindennapi életben játszott szerepe által az államok és az állampolgárok számára sem közömbös, hogy a forgalmi adó szabályozása miként formálja, módosítja jogaikat és kötelezettségeiket.

A forgalmi adó alapjaiban határozza meg az Európai Unió és egyben Magyarország gazdaságát, működését. Az általános forgalmi adóból származó bevételi előirányzatok nélkül manapság már elképzelhetetlen egy tagállami költségvetés. Így a forgalmi adó fontosságát felismerve tanulmányomban ezen adónem Európai Unió általi szabályozását kívánom ismertetni.

2. A jogharmonizáció

A tagállamok nemzeti jogrendszerei közelítésének igénye már a Közösségek megalakulásakor jelentkezett. A Római Szerződés intézményesítette is a jogharmonizációt, mint a tagállamok jogközelítésének fő formáját, és a tagállamok azóta is a jogegységesítés helyett inkább a jogharmonizációra törekszenek. A cél elsősorban nem egy egységes jog kialakítása, hanem inkább a nemzeti jogrendszerek egymáshoz való közelítése, jogszabályok hasonlóvá tétele, a nagyobb különbségek elkerülése. Az Európai Unió csak olyan mértékben kívánja meg a nemzeti jogszabályok közelítését, amennyire az adott kérdésben azt az egységes piac megfelelő működése megköveteli. Ebből megállapítható, hogy az Európai

Unió jogharmonizációja végső soron az egységes piac, valamint az azt megtestesítő négy alapszabadság érvényesülésének igényéből ered. A tagállamok számára előírt jogharmonizációs kötelezettség is abból fakad, hogy az egységes piac akadálymentesen működhessen. Így a Közösség a jogharmonizáció során elsősorban arra törekszik, hogy a tagállamokban azonos piaci feltételek jöjjenek létre az áruk, a szolgáltatások, a tőke és a személyek szabad mozgása érdekében, és az azonos jogi feltételrendszer következtében az Unión belül zavartalan legyen a piaci szereplők versenye.

A jogharmonizáció másodlagos jogalkotáson keresztül valósul meg, fő eszköze az irányelv, amelynek alkalmazásával a legkisebb összeütközésekkel biztosítható a közösségi jogközelítés. Az irányelv lényege, hogy csak a célt és a megvalósítás határidejét jelöli meg, a jogszabály megalkotását, és a nemzeti jogrendszerbe történő transzponálását a tagállamokra bízta, amelyek így a közösségi jogszabályt saját jogrendjükbe hagyományaiknak és belátásuknak megfelelően tudják átültetni.

Az Egységes Európai Okmány a Római Szerződés kiegészítésével olyan szabályokat vezetett be, amelyek intenzívebbé tették a jogharmonizációs folyamatot. Az Egységes Európai Okmány az irányelvek mellett -egyes értelmezések szerint- az ajánlásokat is a jogharmonizációs eszközök közé sorolta.

Bár a tagállamok jogszabályainak közelítése az Európai Unió egyik fő eszköze, a jogharmonizációnak vannak korlátai. Mivel a tagállamok belső jogában lehetnek olyan elemek, amelyek magasabb színvonalú, igényesebb szabályozást nyújtanak, mint a közösségi jog, ezért bizonyos esetekben, szükség lehet a nemzeti jog védelmére a megengedőbb közösségi joggal szemben.

2.1. A magyar jogharmonizáció

Magyarország csatlakozásához elengedhetetlen volt a *acquis communautaire* elfogadása, elismerése, alkalmazása és átültetése. Az *acquis communautaire* fogalma a közösségi joganyagot, a közösség jogi vívmányait jelenti. Ezek a vívmányok normákból és joggyakorlatból állnak, magukba foglalják az elsődleges és másodlagos joganyagot egyaránt.

Magyarország már 1990-ben a 2006/1990. sz. Kormány Határozatban rögzítette, hogy az Európai Közösségek jogának tekintetbevételét megkívánja a magyar törvényhozási tevékenység során. Az Országgyűlés által törvényben kihirdetett Társulási (Európa) Megállapodás átfogó jogi harmonizációs programot hozott olyan területeken mint a vámok, a

társasági jog, a bankjog az adózás, a tőkemozgás, a közbeszerzések stb.¹

Az adózási „acquis” és a vonatkozó magyar szabályozás 1999 tavaszán került átvilágításra, amelyet követően a magyar fél tárgyalási pozíciójában megfogalmazta azokat a területeket, ahol a csatlakozást követően átmeneti mentességi igénnyel, derogációval kívánt élni. A megfogalmazott mentességi igényeken kívüli joganyagra vonatkozóan ugyanakkor vállalta, hogy azt legkésőbb a csatlakozás időpontjáig jogrendjébe átülteti. Így 2004. május 1-re az általános forgalmi adó szabályozása teljes körűen harmonizálttá vált az Európai Unió előírásainak megfelelően.

3. Az adóharmonizáció

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.²

Az Európai Unió további célja a nemzeti (adó)jogrendszerek, (adó)jogszabályok hasonlósá tétele, a belső piac működését zavaró különbségek megszüntetése. Ez azonban nem jelenti azt, hogy kötelező jelleggel, minden részletre kiterjedően előírják az egyes tagállamok számára, hogy milyen (adó)jogszabályokat kell alkalmazniuk.

Az adóharmonizáció végső soron az egységes belső piac, illetve az azt megtestesítő négy alapszabadság – az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad áramlása-érvényesülésének igényéből származik.³

A közösségi jogrendszer számára a jog védelmét, annak betartását, és alkalmazását az Európai Bíróság biztosítja, ez az a szerv az unión belül, amely adóügyekben főleg a Szerződés 234. cikkén alapuló előzetes döntéshozatali 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

¹ Király Miklós: Az európai közösség kereskedelmi joga Közgazdasági és Jogi Kiadó Budapest 1999. 48. o.

² www.bmeip.hu

³ www.euvonal.hu

egyres alapszabadságok megfelelő érvényesülését.

3.1. Az adójog harmonizációja az elsődleges jogforrásokban

A Római Szerződés megállapítja azokat az alapelveket, amelyeknek adópolitikájuk kialakítása során meg kell felelniük az egyes tagállamoknak. A szerződés 90. cikke előírja az adósemlegességet és a hasonlóan minősülő termékek eltérő adóztatásának tilalmát.⁴ A cikk első bekezdése megtiltja a tagállamok számára, hogy közvetve, vagy közvetlenül másik tagállamból származó árura olyan adót vessenek ki, amely meghaladja a hasonló hazai termékekre közvetve, vagy közvetlenül kivetett adó mértékét. A második bekezdés kiterjeszti a tilalom hatáskörét, amennyiben megtilt bármilyen olyan adóztatási gyakorlatot, amely valamely áru védelmét szolgálja. Tehát ebből következően tiltott az a gyakorlat amelynek következtében egy exportcikk magasabb adó alá esik, mint ugyanaz a hazai piacra előállított termék, amennyiben a szóban forgó adó a tagállam belső adórendszerének része.

A 90. cikk első bekezdése értelmében tehát azt kell megvizsgálni, hogy a hazai és az importált termékek adóterhei egyensúlyban állanak-e. A második bekezdés vele ellentétesen viszont megtiltja a burkolt támogatás minden formáját, amely a hazai termékekkel közvetetten vagy ténylegesen versenyző termékeket sújtja, akkor is, ha ezek nem hasonló termékek. Ez a cikk testesíti meg a Közösség adó diszkriminációs tilalmát.⁵

A 91. cikk előírja a tagállamok számára, hogy adó visszatérítések összege nem haladhatja meg a befizetett adó mértékét.⁶ A 92. cikk szerint a közvetett adók esetén nem lehetségesek exporttámogató vagy import ellensúlyozó jogszabály módosítások. A 91. és 92. cikk tehát az adójogi támogatási eszközök alkalmazását tiltja, tekintettel arra, hogy az egyes gyengébb nemzetgazdaságok működése, versenyhelyzete egy erősebb tagállam piacszerzési, gazdaságmotiváló döntése miatt veszélybe kerülhetne, ami az egész Közösség gazdaságának fejlődését egyenlőtlené tehetné. Ennek oka, hogy az egységes piac eltérő adottságú és fejlettségű piaczgazdaságokból tevődik össze. A szerződés csak abban az esetben enged kivételt, ha az Európai bíróság és a tanács is előzetesen támogatja azt, ám ekkor is csak

⁴ Egyetlen tagállam sem vet ki a másik tagállamból származó árukra sem közvetve, sem közvetlenül semmiféle olyan belföldi adót, amely magasabb mint, a hasonló jellegű hazai árukra kivetett adó. Továbbá egyetlen állam sem vet ki egy másik tagállamból származó árukra olyan belföldi adókat, amelyek alkalmasak arra, hogy közvetve más terméket védjenek.

⁵ www.lib.uni-corvinus.hu/phd/mocsary_peter.pdf

⁶ Azok az áruk, amelyeket a tagállamok egyikébe exportálnak, nem részesülhetnek nagyobb adó visszatérítési kedvezményben, mint amilyen nagyságú adók közvetve vagy közvetlenül terhelték azokat.

korlátozott időtartamra engedélyezheti.⁷

A Szerződés 93. cikke képezi a harmonizációs tevékenység jogi alapját, amely rögzíti, a forgalmi adók, jövedéki adók és egyéb közvetett adók egyhangú döntéssel való harmonizációjának kötelezettségét.

3.2. Az adójog harmonizációja a másodlagos jogforrásokban

A Közösség adójogi rendszerét a Szerződések által rögzített keretek között a másodlagos jogforrások építették ki.

Ezek a másodlagos jogforrások a gazdasági integráció fejlődésével párhuzamosan alakultak ki. A közösségi adójogszabályok elfogadása egyhangú tanácsi döntést igényel, - bármely tagállam vétója megakadályozza a harmonizációs céllal előkészített jogszabályt emiatt ezen a területen a harmonizáció lassabb és burkoltabb formában következik be, mint a közösségi politikánál.

A adóharmonizáció leginkább a másodlagos jogalkotáson keresztül valósul meg, fő eszköze az irányelv. Az irányelv lényege, hogy csak a célt és a megvalósítás határidejét jelöli meg. A jogszabályok megalkotását, a nemzeti jogrendszerbe illesztését, a részletszabályok kidolgozását, hazai viszonyokhoz igazítását a tagállamokra bízta.⁸

Az Európai Unió az árukhoz, szolgáltatásokhoz kötődő adók, az ún. indirekt adók harmonizációjában érte el a legmagasabb szintet. Így az adók közül az általános forgalmi adó mellett a jövedéki adó tekinthető a leginkább harmonizált adónemnek. Ezen felül eljárási, együttműködési szabályokat határoz meg a tagállamok adóhatóságai közti akadálytalan kooperáció érdekében.

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 Unió számára. Ennek során -amint az fentebb leírásra került- az adósemlegesség, vagyis az import- és a hazai termékek azonos adóügyi megítélése központi kérdés. Ez elsősorban a közvetett adók esetében érdekes, hiszen ezek az adók érintik leginkább az uniós áruforgalmat.⁹

⁷ Vértesy László: Hozzáadottérték-adó az Európai Unióban Európai Tükör 2008/4 67.o

⁸ www.euvonal.hu

⁹ www.bmeip.hu/

4. A forgalmi adók

4.1. A forgalmi adóról általánosságban

Az általános forgalmi adó az összfézisú közvetett nettó adók egyik formája. Az adó fogalma alatt olyan közterhet értünk, amelyet a jogszabályban meghatározott természetes személyek, jogi személyek és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetek kötelesek az állami feladatok megoldásának fedezetére teljesíteni. Az általánosság a definícióban azt jelenti, hogy lényegében minden kereskedelmi ügyletre kiterjed, kivéve ha a jogszabály másként rendelkezik. A forgalmi adót az adótörvényekben meghatározott áruk és szolgáltatások tulajdonjogának átruházása, vagy mások számára való munkateljesítés után a törvényben meghatározott mértékben és ugyancsak ott meghatározott személyek fizetik azzal a céllal, hogy az adó terhe végül a fogyasztóra háruljon. Az összfézisú adók esetében valamennyi termelési és értékesítési szakaszban meg kell fizetni a teljes adót. Az adóhalmozódás elkerülése végett továbbértékesítés esetében a korábban felszámított és megfizetett adót le lehet vonni a befizetendő teljes adóból, amit végül a fogyasztó visel. (Egy fázisnál a termelési és értékesítési folyamatot csak egyszer, az adózási ponton adóztatják, a többfázisú adónál pedig egyes szakaszok mentesülnek az adózás alól.) Közvetett az az adó, ha azt az adóztató hatalom attól szedi be, akik szándéka szerint csupán az adók előlegezői, míg viselői az adóáthárítás révén mások lesznek.¹⁰ Ami azt jelenti tulajdonképpen, hogy az adóteher viselője és az adóteher megfizetője nem ugyanaz a személy.

Az általános forgalmi adóról elmondható még, hogy semlegességét egyaránt tekinthetjük előnynek és hátránynak is. Szociális és igazságossági szempontok alapján méltánytalan, mert a szegényebb néprétegek az alapvető szükségletüket kielégítő termékekért ugyanolyan adómértéket fizetnek, mint a jómódúak. Ugyancsak hátránya, hogy az állam a jövedelmeket így kétszer adóztatja meg: először, amikor keletkezik a jövedelem, másodsor pedig a felhasználáskor. Mindezek ellenére van egy nagyon nagy előnye is a forgalmi adónak, ez pedig a nagysága (mértéke) és a hozamának állandósága, mert a központi költségvetés bevételeiben a legstabilabb szerepet játssza. Továbbá megemlíthető még, hogy viszonylag alacsony az igazgatási költsége, valamint a vállalkozás nyereséges működése sem kritérium létrejöttéhez.¹¹

¹⁰ Szerényi József: Közgazdasági Enciklopédia Atheneum 1930. 14. o.

¹¹ Földes Gábor: Adójog Osiris Kiadó Budapest 2004. 241.o.

4.2. A forgalmi adók harmonizációja

Míg a közvetlen adókkal kapcsolatban az Európai Közösségek tagállamainak máig nem sikerült megegyezésre jutniuk, az általános forgalmi adó harmonizációja az 1960-as évektől kezdve folyamatosan halad előre. Ennek következtében a korábban működő kumulatív többfázisú forgalmi adó rendszerei megszűntek, helyüket a magyar adórendszerben általános forgalmi adóként ismert hozzáadottérték-adó vette át. A forgalmi adó a közvetett adók egyik fajtája. A közvetett adók közé sorolják az áruk és a szolgáltatások forgalmával, termelésével, illetve fogyasztásával kapcsolatos adókat és a fogyasztási adókat. Forgalmi adót a termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, valamint a termékimport után kell fizetni. Az adó alapja az értékesítés ellenértéke, amelyre százalékos mértékű adókulcsot határoznak meg.

A forgalmi adóztatás területén szükséges harmonizáció már a kezdetekben is az integrációs célok között szerepelt. Ennek oka pedig az volt, hogy a tagállamok által alkalmazott kumulatív vagy kaszkád forgalmi típusú adóztatás, amely esetében nincs visszaigénylési lehetőség, azaz az adó összege a termelési fázisok függvényében különböző lehet, nem verseny semleges, és a vertikális nagyvállalatokat előnybe hozta. Ugyanis a kumulatív többfázisú forgalmi adóztatás alapján a termékeket minden egyes ügylet után megadóztatták, tehát a teljes adóteher nem kizárólag az adómérték, hanem az ügyletek számának függvénye is volt. Ez a szabályozás így az integrált nagyvállalatokat részesítette előnyben a kisebb vállalatokkal szemben, melyek kiszorultak a piacról.¹²

4.3. A hozzáadottérték-adó rendszere

A forgalmi adók újabb fajtáját a hozzáadottérték-adót először Franciaországban vezették be 1954-ben. Ez az adóztatási forma ugyancsak többfázisú, de nem kumulatív adó, ugyanis a hozzáadottérték-adó lényege, hogy nem a költségeket is magába foglaló ellenértéket adóztatja, hanem az úgynevezett hozzáadott értéket: az eladási ár, vagyis a bevétel és a kiadások (költségek) különbségét. A szabályozás gyakorlati megvalósulása döntően vállalati szinten zajlik: a vállalat eladott termékei, nyújtott szolgáltatásai után fizetendő forgalmi adójából levonhatja a beszerzéseiben már kifizetett forgalmi adót. Ebből következik, hogy a végső fogyasztói ár adótartalma nem függ az ügyletek számától, annak ellenére, hogy ebben a rendszerben is minden értékesítési fázisban megjelenik az adó.

¹² Szloboda Alíz: A magyar áfa-szabályozás változásai az uniós csatlakozás tükrében Európai Füzetek 17. 2003. 5. o.

Az 1967. április 11-én elfogadott első és második áfa-irányelv a tagállamok számára előírta, hogy még 1970. január 1-je előtt bevezessék a hozzáadottérték-adó rendszert. Az első áfa-irányelv 2. cikke a közös rendszert a következőképpen határozta meg:

„A közös áfa-rendszer elve azt jelenti, hogy a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra olyan általános fogyasztási adót kell alkalmazni, amely arányos a termékek és szolgáltatások árával, függetlenül az adómegállapítást megelőző, az előállítási és terjesztési fázis során felmerülő ügyletek számától.

A termékek és szolgáltatások ára alapján számított, e termékekre és szolgáltatásokra alkalmazott mértékű áfa az egyes ügyletek alapján a költségtényezőnkénti input áfa levonása után számítható fel.

A közös áfa-rendszer szabályai a kiskereskedelmi fázisban is alkalmazandók”

Ma Magyarországon ez a mechanizmus az áfa-rendszer bevezetése (1988) óta már megszokottnak nevezhető, de a közösségi rendszer megteremtésekor 1967-ben mindez forradalmi újításnak számított.¹³

Azonban az első két áfa-irányelv nem oldotta meg végleg a problémákat, mivel a korábban idézett 2. cikk utolsó bekezdése értelmében a tagállamok többféle opciót is alkalmazhattak, illetve az irányelv hatálya sem terjedt ki minden ügyletre. A rendszernek a kiskereskedelmi forgalomban történő alkalmazása választható volt, valamint csak a második irányelv B mellékletben felsorolt szolgáltatásokra terjedt ki a rendszer hatálya. Továbbá a tagállamok a második irányelv 10. cikke értelmében szabadon állapíthattak meg a rendszer alkalmazása alóli mentességeket, valamint a második irányelv 17. cikke értelmében a tagállamok korlátozhatták, illetve kizárhatták a levonási jog gyakorlását egyes tőkejavak esetében.

A fogyatékoságok, valamint az adómértékek harmonizációjának hiánya ellenére az első és a második irányelv által meghatározott új rendszer kielégítette az akkori igényeket. A további harmonizációs szükséglet a Tanács 1970. áprilisi határozata után alakult ki. A határozat a korábbi tagállami hozzájárulásoknak a közösségi saját források rendszerével való felváltását mondta ki. A határozat 4. cikke a közösségi saját források rendszerének egyik elemként a közösségi szabályoknak megfelelő egységes módon meghatározott adó-megállapítási alap egy százalékát meg nem haladó mértékű áfa-bevételt jelölte meg. Valamint a tagállamok képviselői felismerték, hogy csak a további harmonizáció segítheti elő az

¹³ Öry Tamás: A közös áfa-rendszer 1. Európai Tükör 2007/2 82.o.

adósemlegesség kialakítását a tagállamon belül, illetve a tagállamok között.¹⁴

1977. május 17-én hozták meg a hatodik (77/388/EGK) áfa-irányelvet, amely máig meghatározza a Közösség hozzáadottérték-adó rendszerét. A hatodik áfa-irányelv a második áfa-irányelvet hatályon kívül helyezte, valamint részletesen szabályozott olyan lényeges kérdéseket, mint a területi, tárgyi, személyi hatály, és a fontosabb adójogi alapfogalmakat, mint például az adó alapja, mértéke, adómentesség, adólevonási jog. Az irányelv megalkotásánál arra törekedtek, hogy az irányelvben, mint egyetlen jogforrásban legyen megtalálható az áfa-előírások legnagyobb része.

A hatodik irányelv hatályba lépését követően a Közösségen belül tovább folyt a harmonizációs munka. Ennek eredményeként született meg a nyolcadik irányelv, amely a Közösségen belüli, de az egyes tagállamokhoz képest külföldi adóalanyok részére történő adó-visszatérítés közös szabályait tartalmazta. A tizedik irányelv az ingók bérbeadásának áfa-vonzatait rendezi. A tizenharmadik irányelv 1988. január 1-jén lépett hatályba, és kiterjesztette a hozzáadottérték-adó visszatérítését a Közösség területén illetőséggel nem rendelkező alanyokra is. A tizenhetedik irányelv, mely mentességet biztosított egyes termékek átmeneti importjára, 1993. január 1-jétől, a belső piac működésétől hatályát veszítette.

A belső piac működését megelőzően, a Közösségen belüli termékértékesítés adóztatása eltért a tagállamok közötti termékexport adóztatásától a hatodik irányelv rendelkezései miatt, ugyanis a termékexport teljes adómentességet élvezett, és a termékeknek a határon való áthaladása után az importáló ország áfáját kellett megfizetni. Szolgáltatásnyújtás esetén szintén megfelelő a hatodik irányelv rendelkezéseinek a szolgáltatás jellegétől függően a szolgáltatást nyújtó, a szolgáltatást igénybe vevő, illetve a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállam adórendszerének szabályait alkalmazták.

Az Európai Bizottság 1985 júniusában egy ún. Fehér Könyvben kezdeményezte, hogy az egységes belső piac érdekében a határokon keresztül zajló közösségi ügyletek azonos elbánásban részesüljenek, mint tagországokon belüliek. Két évvel később a Bizottság egy új áfa-szabályzás bevezetését kezdeményezte, melynek értelmében a termékek és szolgáltatások adóztatására a származási ország szabályai szerint történt volna. Az így befolyt adóbevétel pedig újraelosztásra került volna az egyes tagállamok között azért, hogy a célország szabályai szerinti bevételi források ne csökkenjenek.¹⁵

A hatodik irányelv legjelentősebb módosítására 1991 december 16-án került sor a 91/680/EGK irányelv Tanács általi elfogadásával, amely egy átmeneti áfa-rendszert vezetett

¹⁴ Öry Tamás: A közös áfa-rendszer 1. Európai Tükör 2007/2 83.o.

¹⁵ Öry Tamás: A közös áfa-rendszer 1. Európai Tükör 2007/2 84.o.

be és amelyben a célország szabályai érvényesültek. Ez az átmeneti áfa-rendszernek nevezett 1993. január 1-jétől hatályba lépett szabályozás egyes területeken már megvalósítja az eredet ország szerinti adózást, de többségében az azt megelőző, az export-import ügyletekre épülő rendelkezések vonását viseli magán. A célország elvén alapuló előírások új terminológiát vezettek be a tagállamok közötti termékértékesítésre vonatkozóan: ami az egységes piac létrejötte előtt egy másik tagállamból származó termékimport volt, az az átmeneti áfa-rendszerben a Közösségen belüli beszerzés lett, ellentétpárjaként pedig a közösségen belüli értékesítés váltotta fel a tagállamok közötti termékexportot.

Az átmeneti áfa-rendszert megalkotása idején csak 1996 végéig kívánták érvényben tartani, de az erre vonatkozó jogforrás szövege már eredetileg úgy fogalmazott, hogy az átmeneti szabályozást automatikusan meghosszabbítotttnak kell tekinteni addig, amíg a Tanács meg nem alkotja a végleges szabályok alkalmazásához szükséges irányelveket. Hosszú távon továbbra is az eredet szerinti adózáson alapuló áfa-rendszer felállítása a cél, mivel ez felel meg leginkább az egységes piac elvárásainak. Az utóbbi években azonban hivatalos állásponttá vált, hogy a közeljövőben csak a mai szabályok kisebb átalakítására, egyszerűsítésére, modernizálására lehet számítani.¹⁶ Ebből következik, hogy a tagállamok ragaszkodnak kialakult áfa-rendszerükhöz, és annak teljes megváltoztatásának időpontját minél későbbre szeretnék halasztani. Az elmúlt tíz év és napjain uniós joganyaga alapjaiban nem változtatta meg a fenti állapotot, pusztán részletszabályokkal egészítette ki az eddigi közösségi vívmányokat. Ilyen például a használt cikkekre, a műalkotásokra, a gyűjteményi tárgyakra és a régiségekre vonatkozó 94/5/EK irányelv, vagy a távközlési szolgáltatásokat érintő 1999/59/EK irányelv, valamint a 2004/79/EK irányelv, amely Ciprus, Csehország, Észtország, Lengyelország, Litvánia, Magyarország, Málta, Szlovákia és Szlovénia csatlakozása miatti változtatásokat foglalja magába.¹⁷

A hatodik irányelv által nyitva hagyott kérdések közül az egyik legnagyobb jelentősége a tagállamonként eltérő adómértékek közelítésének volt. Az ezen a téren vázolt bizottsági elképzelések jelentős tagállami ellenkezést váltottak ki. Különösen a britek elleneztek mindenféle adómérték-közelítést. Végül hosszas egyeztetések után sikerült megtalálni a mindenki számára elfogadható megoldást. Ez pedig a 92/77/EGK irányelv létrejöttét eredményezte, amely a tagállamok számára a 15%-os minimális normál és az 5%-os minimális kedvezményes áfa-kulcsot írja elő. Ezen adókulcsokon túl a nulla és az extra alacsony 5% alatti kulcsok alkalmazására csak átmeneti alapon van lehetőség.

¹⁶ Tárnoki Péter: Az egységes piac általános forgalmi adó szabályai Európai Füzetek 2. 2003. 4. o.

¹⁷ Vértesy László: Hozzáadottérték-adó az Európai Unióban Európai Tükör 2008/4 73.o

4.4. A hatodik irányelv szabályai

A tárgyi hatályról az irányelv második cikke rendelkezik eképpen:

„Az áfa (VAT)-irányelv hatálya a következő ügyletekre terjed ki:

1. Az adott ország területén az adóalany által, ebben a minőségben megvalósított termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;
2. A termékimport.”

A közös áfa-rendszer alapvetően a területi elvre épít, amikor kimondja, hogy a tagállam a termékértékesítést és a szolgáltatásnyújtást, valamint a nem tagállamból származó importot abban az esetben adóztathatja, ha az a területén valósul meg.

A hatodik irányelv 2. cikke alapján az áfa az adott ország területén megvalósuló termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást terheli. A területi hatály kérdésénél figyelembe kell venni a Római Szerződés 227. cikkét, amely az egyes tagállamokhoz tartozó különleges státusú területek kérdését rendezi. Így például Gibraltár bár a Római Szerződés hatálya kiterjed rá, a közös áfa-rendszerben nem vesz részt.¹⁸

Az irányelv 4. cikke alapján az adóalany az a személy, aki a Közösség területén, bármely helyen, bármilyen típusú gazdasági tevékenységet önállóan és függetlenül végez, e tevékenység céljára és eredményére tekintet nélkül. Az adóalany ilyen minőségben jár el, amikor önállóan folytat a 4. cikk (2) bekezdésében meghatározott gazdasági tevékenységet. E szerint a gazdasági tevékenység magában foglalja a termelők, a kereskedők, a szolgáltatók tevékenységét, ide értve a bányászati és a mezőgazdasági tevékenységet, illetve egyes szakmai tevékenységeket, valamint a birtokba nem vehető dolgok folyamatos jellegű, jövedelemszerző céllal történő hasznosítását.

Az irányelv 5. és 6. cikke határozza meg az adóköteles tevékenység fogalmát. A termékértékesítés birtokba vehető dolgok feletti, tulajdonosként való rendelkezési jog átruházását jelenti. Az irányelv szolgáltatásnyújtásnak tekint minden olyan ügyletet, amely nem minősül termékértékesítésnek.¹⁹

A 7. cikk alapján termékimporton azon termékeknek a közösségbe való belépése értendő, amelyeknél a vámelőírások teljesítése vagy a vámok megfizetése korábban még nem történt meg, vagy amelyek az Európai Szén- és Acélközösség hatálya alá tartoznak, és nincsenek forgalomban. Emellett termékimport a harmadik országból származó termékeknek

¹⁸ Öry Tamás: A közös áfa-rendszer 1. Európai Tükör 2007/2 86.o.

¹⁹ Szloboda Alíz: A magyar áfa-szabályozás változásai az uniós csatlakozás tükrében Európai Füzetek 17. 2003. 14.o.

a Közösségbe való belépése, beléptetése is.

Az egyes ügyletek teljesítési helyének meghatározása központi eleme a szabályozásnak. A tagállamok közti vagy a nemzetközi kereskedelemben egységes rendszert kell rögzíteni annak érdekében, hogy ne fordulhasson elő, hogy mindkét érintett állam „magáénak követeli az ügyet”, pontosabban az ahhoz kapcsolódó adókivetési jogot.

Az irányelv 8. cikke szerint ha nem történik termékfeladás vagy fuvarozás, a termékértékesítés teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék az értékesítés időpontjában található. Amennyiben a terméket az eladó, a vevő, vagy egy harmadik személy feladja, szállítja, vagy szállíttatja, a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a feladás, vagy a fuvarozás megkezdésének időpontjában található. Amennyiben a terméket az eladó, vagy más az ő költségére fel- vagy összeszereli, akkor az értékesítés helyének az a hely minősül, ahol a fel- vagy összeszerelést elvégzik. Ha a terméket nem az eladó tagállamában, hanem egy másik tagállamban szerelik fel, vagy össze, akkor az exportáló tagállam megteszi a kettős adóztatás elkerüléséhez szükséges lépéseket.

A termékimportra a szabályozás azt az általános elvet alkalmazza, hogy ezek az ügyletek minden esetben az importálás országában történnek. Ezekben az esetekben a termék szállítása eredendően egy másik ország területén történne, de a felhasználás, a fogyasztás mégis az importálás országában következik be. Így a főszabálytól eltérően, amennyiben a termékeket a Közösségen kívüli területekről hozzák be, akkor az ügylet teljesítési helye nem az lesz, ahol a termék a szállítás kezdetén van, hanem az a tagállam, amelyben a Közösség területére belép a termék.²⁰

A hatodik irányelv a szolgáltatások teljesítési helyének meghatározására a szolgáltatás típusa, illetve a szolgáltatást igénybe vevő székhelye, telephelye, lakóhelye, tartózkodási helye, stb. alapján számos szabályt tartalmaz. Az előzetesen felszámított forgalmi adó szempontjából, ha egy tagállamban székhellyel (állandó lakóhellyel, tartózkodási hellyel stb.) rendelkező adóalany egy másik tagállamba irányuló szolgáltatásnyújtást végez a székhelye (állandó lakóhelye, tartózkodási helye stb.) szerinti államban megilleti az adólevonás joga.

A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározását a hatodik irányelv 9. cikke tartalmazza. E szerint a szolgáltatás teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye, ezek hiányban állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található. Általánosságban tehát megállapítható, hogy a szolgáltatások adóztatása mindig a szolgáltatást nyújtó fél országának szabályai szerint

²⁰ Szloboda Alíz: A magyar áfa-szabályozás változásai az uniós csatlakozás tükrében Európai Füzetek 17. 2003. 16.o.

történik.²¹

Az adófizetési kötelezettség keletkezéséről az irányelv 10. cikke rendelkezik. A főszabály szerint az adófizetési kötelezettség a termékek leszállításakor, illetve a szolgáltatások teljesítésekor keletkezik. Attól függetlenül, hogy az értékesítés ellenszolgáltatását az igénybe vevő megfizette-e vagy sem a fizetési kötelezettség létrejön.

Az adóalap meghatározása az irányelv 11. cikke szerint történik. E szerint a belföldi ügyleteknél a főszabály szerint az adó alapját a vevő, a megrendelő vagy egy harmadik személy által fizetett ellenérték képezi, amelyhez az eladó, vagy a szolgáltatás nyújtója hozzájutott, vagy hozzá kell jutnia. Az ingyenes ügyleteknél az adó alapja az ellenértékül szolgáló termék és szolgáltatás adó nélküli forgalmi értéke, ilyen érték hiányában a termékeknek az adófizetési kötelezettség keletkezése időpontjában meghatározott előállítási költsége.

Az adómentességeket az irányelv 13., 14. és 15. cikke tartalmazza. A közösségi hozzáadottérték-adó rendszerben ez az adómentesség fogalma két tényállást jelent. Egyrészt beszélhetünk adómentes értékesítésekről, amelyek nem jogosítanak fel az előzetesen felszámított adó levonására -ez tulajdonképpen a magyar tárgyi adómentességgel hasonlatos-másrészt az egyéb mentességekről, amelyek az input adó levonására jogosítanak fel, ezek voltaképpen a nulla adókulccsal járó értékesítésnek tekinthetők. Az irányelv szabályozása szerint a tagállamok az egyéb közösségi rendelkezések fenntartása mellett mentesítik az adó alól az irányelvben tételesen felsorolt tevékenységeket. Azonban a tagállamok maguk dönthetnek a mentességek alkalmazásának feltételeiről, valamint az adócsalás és adókikerülés magakadályozásról.²²

Az előzetesen felszámított adó nem vonható, ha az adó alanya a 13. cikkben felsorolt, tárgyi adómentesség alá tartozó termékértékesítéshez és szolgáltatásnyújtáshoz használja fel a terméket és a szolgáltatást. Ilyen tárgyi adómentes termékértékesítés, vagy szolgáltatásnyújtás lehetnek például a következők: állami postaszolgáltatók által nyújtott szolgáltatás, kórházi és orvosi gyógykezelés, szociális ellátással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások és termékértékesítések.

Az adólevonást az irányelv 17. cikke szabályozza, amely alapján az adó alanya az általa értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások után felszámított adóból levonhatja vagy visszaigényelheti az adóköteles értékesítéshez igénybe vett és számára leszámlázott

²¹ Öry Tamás: A közös áfa-rendszer 4. Európai Tükör 2007/9

²² Szloboda Alíz: A magyar áfa-szabályozás változásai az uniós csatlakozás tükrében Európai Füzetek 17. 2003. 25.o.

termékekre és szolgáltatásokra, közösségi beszerzésekre vagy importra eső előzetesen felszámított adót. Az adólevonási jog a levonható adót érintő ügylethez kapcsolódó adófizetési kötelezettség beálltának időpontjában keletkezik.

A Tanács 2006. november 28-án fogadta el a 2006/112/EK irányelvet a közös hozzáadottérték-adó rendszerről és ezzel hatályon kívül helyezte a korábbi hatodik áfa-irányelvet. A több mint 400 cikkből álló új irányelv azonban alapjaiban és részleteiben is érintetlenül hagyta a korábbi szabályokat, csupán átláthatóbbá, egységesebb szerkezetűvé tette az eddigi szabályozást.

5. Záró gondolatok

A forgalmi adó szabályozása napjainkig számos változást élt meg, de olyan alapvető vonásai, mint hogy közteher, és a kereskedelmi forgalmat meghatározó termékértékesítéshez és szolgáltatásnyújtáshoz, exporthoz és importhoz kapcsolódik, mindvégig megmaradtak. Így csak elnevezésében, tárgykörében és működési mechanizmusában változott az adott kor követelményeinek megfelelően. Mára szinte minden állam pénzügyi és költségvetési rendszere alkalmazza, valamint az Európai Unióban is kiemelkedő szerepet játszik az uniós költségvetés és a négy alapszabadság megvalósulása tekintetében.

Az uniós hozzáadottérték-adó rendszer négy évtizedes múltja számos eredményt hozott, ennek ellenére az áfa-rendszer továbbra is átmeneti helyzetben van, ami valamelyest jogbizonytalanságot von maga után az Európai Unióban. A kialakult helyzet a tagállamok ellenállásának következménye, ami abból áll, hogy nem kívánnak egységesebb adórendszert kialakítani, valamint jogrendszerükbe sem építik be a közösségi -főként irányelvi- rendelkezéseket. Továbbá derogációt kérnek és kapnak még indokolatlan helyzetekben is. Ezek a hiányosságok és fogyatékoságok a Római Szerződés célkitűzéseit mégsem veszélyeztetik, az egységes belső piac a négy alapszabadságnak megfelelően működik, a tagállamok közti verseny is tiszta. Sőt, mindezek ellenére, a hozzáadottérték-adó rendszere a legszabályozottabb jogterület a többi adófajtaéhoz képest. A forgalmi adó az adminisztrációs, számlázási és a külkereskedelmi szabályok terén a legharmonizáltabb. Továbbá kiépültek tekinthető a tagállami adóhatóságok közötti együttműködés, információcsere, amelynek lényeges elemei már korábban is léteztek államközi szerződések szintjén.

A forgalmi adóra vonatkozó szabályozás tehát még mindig az átmeneti rendszer keretein belül működik, amelynek legfőbb ismérve, hogy a származási ország szerinti

adóztatást alkalmazza. Ez a rendszer viszont torzítja az egységes belső piac működését, mivel a kereskedelmi forgalom irányát sok esetben az egyes tagállami adószabályok, és nem a valós gazdasági célok határozzák meg. A számos módosító irányelv ezt csak elhanyagolható mértékben lazította a rendeltetési elv bevezetésével egyes esetekre.

A jövőre vonatkozóan nagy a valószínűsége annak, hogy az Európai Unió minden tagja komolyabban fogja venni az európai egységet, és ennek következtében hatékony együttműködés valósul meg a tagállamok között. Voltaképpen csak ezen az együttműködésen és integrációs magatartáson múlik, hogy kialakul-e egy versenysemleges és egységes uniós adórendszer, ahol először a közvetett adók adókulcsa lesz egységes minden tagállamban, majd pedig a közvetlen adók is elvesztik nemzeti jellegzetességeiket.

Az, hogy a világon egységes forgalmi adó alakuljon ki még elvi szinten is lehetetlennek tűnik. Ennek egyik oka, hogy vannak olyan államok, mint például Ausztrália, ahol nincs forgalmi adó, és nem is tervezik annak bevezetését. Továbbá a nemzetközi pénzügyi szervezetek sem állítanak fel erre vonatkozó követelményeket.

Felhasznált irodalom

Földes Gábor: Adójog Osiris Kiadó Budapest 2004.

Király Miklós: Az európai közösség kereskedelmi joga Közgazdasági és Jogi Kiadó Budapest 1999.

Óry Tamás: A közös áfa-rendszer 1. Európai Tükör 2007/2

Óry Tamás: A közös áfa-rendszer 4. Európai Tükör 2007/9

Szloboda Alíz: A magyar áfa-szabályozás változásai az uniós csatlakozás tükrében Európai Füzetek 17. 2003.

Szterényi József: Közgazdasági Enciklopédia Atheneum 1930.

Tárnoki Péter: Az egységes piac általános forgalmi adó szabályai Európai Füzetek 2. 2003.

Vértesy László: Hozzáadottérték-adó az Európai Unióban Európai Tükör 2008/4

www.bmeip.hu

www.euvonal.hu

www.lib.uni-corvinus.hu/phd/mocsary_peter.pdf