

Adópolitika

Bevezetés

Politika nincs gazdaságpolitika, gazdaságpolitika pedig nincs adópolitika nélkül. Az adózás uralkodó rendszere meghatározza a gazdaság szerkezetét, a kormányzat költségvetési lehetőségeit, valamint jelentősen befolyásolja a polgárok mindennapjait, fogyasztási lehetőségeit, munkavállalási esélyeit, szokásait és ambícióit. A mindenkori fiskális politika aktorainak egyfelől komoly mozgástere van, amennyiben változatos alapon és módokon biztosíthatják az adóbevételeket, és valóban, a történelmi példák nem kevés fantáziáról tanúskodnak e tekintetben.¹ Jelenleg a közösségi adópolitika az uniós nemzetek kormányainak is tág döntési lehetőségeket hagy, ugyanakkor a döntéshozóknak nyilvánvalóan számolniuk kell néhány komoly korláttal. Az adószabályok nem ütközhetnek magasabb rendű joganyaggal, nemzetközi egyezményekkel, általános jogállami normákkal. Költségvetési oldalról meg kell felelni a bevételi-kiadási struktúra által diktált kritériumoknak, rövid távon a jellemzően merev kiadási szerkezet finanszírozási igényének. Ez egyaránt igaz az önkormányzati, a nemzetállami és a közösségi büdzsé finanszírozására. Alapvető makrogazdasági korlát, hogy tartósan nem fenntartható a gazdasági növekedés léptékénél nagyobb léptékű adóemelés, és mára az is nyilvánvaló, hogy a gazdaságélénkítés bevált eszköze az adócsökkentés, legyen szó mikro-, makro- vagy nemzetközi szintről. Úgyisint fékezőerőt jelentenek az adóztatásban a politikai korlátok. Az újraválasztási esélyek fenntartásának igénye ugyanis szintén korlátozza az adórendszerek átalakításáról szőtt szakpolitikai elképzeléseket.² A tagországok döntéshozói számára érezhető a törekvés a közös adópolitika kiterjesztésére is, ez azonban egyelőre megosztó téma a közösségen belül, több nemzetgazdaság, köztük Magyarország számára az egységesítés egyértelműen a versenyelőny csökkenését jelentené.

A fejezet témája a közösségi adópolitika. A fogalmi keretek meghatározása után rövid történeti összefoglaló, majd a közpolitika adott területének sajátosságai, elvei és gyakorlati megoldásai következnek. Egy-egy további alfejezet foglalkozik az uniós törekvések aktuális irányjaival és kihívásaival, valamint azzal, hogyan illeszkedik a jelenlegi EU közpolitika az adóelméleti fősodor nézeteivel. A zárzó az adópolitika tagállami konfliktusait összegzi.

Az adóztatás megkerülhetetlen fogalmi keretei

Az *adórendszer* az adott időben és helyen érvényben lévő adók összessége, amelynek kialakítása és működtetése a kormányok feladata. Az *adó* a gazdasági szereplők által teljesített kötelező hozzájárulás a közkiadásokhoz, amelyet pénzben kell megfizetni a kivető állam vagy más közjogi testület szabályai szerint, és amelyért cserébe nincs direkt ellentételezés. „Az adók tehát

¹ Talán elegendő itt példaként a füstadót, a kapuadót vagy Nagy Péter szakáladóját megemlíteni.

² Burján Ákos et al.: *Adótani alapok*. Budapest, Saldo, 2012. 30.

a közösségi szükségletek finanszírozásának a legalapvetőbb forrását jelentik, az adók összessége jelenti a közteherviselés rendszerét.”³

Az adók számításának alapját hagyományosan a vagyonelemek értéke, a nettó vagy bruttó jövedelem, illetve a nyereség nagysága, valamint a fogyasztási költségek összege képezi. Ennek alapján beszélünk *vagyonadókról*, *jövedelemadókról* és *fogyasztási adókról*. A mai adórendszerekben az úgynevezett *korrektív adók* – a közgazdasági szakirodalomban Pigou-adók – is jelentős súlyt kapnak. Idetartoznak a zöldadók, amelyek a környezetet terhelő termelőtevékenység csökkenését, az árak emelkedését és a károsultak kompenzációját lehetővé tevő költségvetési alapok képzését szolgálják. Ilyenformán a vállalati és a fogyasztási magatartást is korrigálják, a negatív termelők és fogyasztók externáliák orvoslásának eszközei lehetnek. Újra és újra felmerül egy európai szintű, a pénzügyi tranzakciókat terhelő úgynevezett Tobin-adó⁴ bevezetése is, de egyhangú támogatásra esélyes javaslat ez idáig nem került a döntéshozó testületek elé.

Az adóztatás technikájában a tételes adók visszaszorultak, ma az adók általában az érték konstans vagy növekvő százalékos kulcsa alapján kalkulálhatók, ennek megfelelően *egykulcsos* vagy *progresszív* az adóztatás. Definitíve nem adók, de adójellegű tételek a biztosítási jogviszonyt idéző járulékok, a hozzájárulások, az illetékek, az áruforgalomhoz kötődő vámok. Ezek számítása is jellemzően forgalmiérték-alapon vagy jövedelemarányosan történik.

Az adók alanyai általában a fizetésre kötelezettek, magánszemélyek vagy jogi személyek, akik termelést vagy szolgáltatást végeznek, jövedelmet szereznek, vagy vagyonadó alá vont vagyontárgyat birtokolnak. Az úgynevezett *direkt vagy közvetlen adók* terheit azok viselik, akikre kivetik azokat, a *közvetett vagy indirekt adóknál* azonban az adófizető nem a tényleges teherviselő. Ez utóbbiaknál az adminisztratív terhet, az elszámolási feladatokat, az adókötelezettségeket általában az eladók, míg a valódi terhet a végső fogyasztók viselik, akikre az árakon keresztül hárul az adóteher. A közvetett adók tehát az áru- és szolgáltatásforgalommal együtt „áramlanak”, és a piaci mechanizmuson keresztül realizálódnak.

Az adók többségét a központi kormányzat állapítja meg és szedi be, de a legtöbb gazdaságban a településeknek, régióknak, tartományoknak vagy tagállamoknak is van adómegállapítási és beszedési joguk, így a polgárok *többszintű adóztatásnak* vannak kitéve. Az adók nagyobb része Magyarországon is *központi adó*; ezeket az adótörvények alapján a központi költségvetés realizálja, a NAV szervezi és ellenőrzi. A *helyi adókat* a települési önkormányzati rendeletek határozzák meg a helyi adókról szóló törvény⁵ keretein belül, az adóhatósági feladatokat pedig a jegyzők látják el. A helyi adók az uniós szubszidiaritás elve miatt az adórendszerek szerves részét képezik az EU-ban.

Az adórendszer az adóztatás technikájában is változatos lehet. Az Unióban általánosan elterjedt az adózók úgynevezett *önadózása* – önálló bevallás, kalkuláció, befizetés, adminisztráció –, amely jelentős adminisztrációs terhet jelenthet az adózónak. Emellett az adóikvetés, a határozattal való adómegállapítás és korlátozott körben az adóbehajtás is létező eljárás. Nálunk az adózás és adóztatás részletes szabályait az adózás rendjéről szóló törvény határozza meg,⁶ emellett követni kell a nemzetközi kettős adóztatás elkerülésére szóló nemzetközi egyezményeket, és alkalmazni kell a határokon átnyúló ügyleteknél a közösségi irányelveket is. A közösségi jog elsődlegességet élvez a nemzeti joghoz képest.

³ Burján et al. (2012): i. m. 18.

⁴ James Tobin javaslata nyomán Robin Hood-adóként is aposztrofálják.

⁵ 1990. évi C. törvény a helyi adókról.

⁶ 2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről.

A közösségi adópolitika *elsődleges jogforrásait* az alapítói és a csatlakozási szerződések jelentik. Így elsődleges jogforrásként rendszerint a Római Szerződésre,⁷ a Lisszaboni Szerződésre és a Maastrichti Szerződésre történik hivatkozás. A Lisszaboni Szerződés a korábban elvi szinten már deklarált Alapjogi Chartát az uniós jogba emelte. Az Alapjogi Charta folytán

„számos anyagi jogi és eljárási alapelv lefektetésre került, így a törvény előtti egyenlőség, a hátrányos megkülönböztetés tilalma, a személyes adatok védelme, a jó közigazgatáshoz, a tisztességes eljáráshoz és a jogorvoslathoz való jog, az iratbetekintés joga stb., melyek az adójog területén is alkalmazásra kell, hogy kerüljenek”.⁸

A *másodlagos jogforrások* között a rendeletek a legszigorúbb jogalkotási eszközök, mert ezek kötelezők és közvetlenül alkalmazandók a tagországok számára. A közösségi adójog legfőbb eszköze az *irányelv*, ez azonban csak az abban foglalt célt tekintve kötelező erejű, annak megvalósítása már a tagállamokra van bízva.⁹ A határozat rendszerint eljárásjogi és igazgatási rendelkezéseket tartalmaz, és címzettjeire vonatkozóan kötelező érvényű.¹⁰ Jogi kötőerővel nem rendelkeznek, de az Európai Unió testületei ajánlásokat is megfogalmaznak, és kifejezik véleményüket az adóügyi kérdésekben is, ezeket tág értelemben szintén a másodlagos jogforrások mellett szokás említeni az úgynevezett *soft law* eszköztáraként.

Elsődlegesen az *adórendszer feladata*, hogy biztosítsa a költségvetés bevételeit, az állami programok pénzügyi fedezetét, a közfeladatok ellátását. A forgalmi adóból származó uniós „adóalap” ötlete is ezt a célt szolgálta az 1960-as évek végén. A stabil adórendszer kétségkívül a stabil államiság egyik legfontosabb záloga. Adórendszer, illetve redisztribúció nélkül lehetetlen lenne a szociális háló kiépítése, a nyugdíjrendszer működtetése és a nagy ellátórendszerek – közoktatás, egészségügy, családpolitika – fenntartása. A piacgazdaság által szükségszerűen kitermelődő jövedelmi különbségek sem maradnának tolerálható mértékűek. Az adórendszer megfelelő eszközöket ad a kormányzatok számára, hogy a piacgazdaság egyéb anomáliáit, például a káros extern hatásokat csökkentsék, gazdaságélénkítést végezzenek, munkahelyek teremtését, tőkebefektetést, beruházásokat ösztönözzenek, válság esetén segítséget nyújtsanak a gazdaság szereplőinek. Az adók további közvetett hatásai által befolyásolják a fogyasztást – például az egészségkárosító termékek vásárlását csökkentik – és a vállalkozásokat is, hiszen a foglalkoztatásra, az erőforrások árara, a költségekre, a megtermelt nyereségre és az osztalékra is hatással vannak. A tény, hogy a vállalkozások egyben az európai gazdasági közösség és a nemzetgazdaságok versenyképességének is kulcsszereplői, az adórendszernek makrogazdasági és nemzetközi gazdaságtani jelentőséget ad.

Egyfelől az adók rendkívüli fontossága, másfelől az összetett szerepkörei miatt komoly kihívás az *optimális adórendszer* kiépítése. Már Adam Smith megfogalmazta a helyes adóztatással kapcsolatos legfőbb igényeket, miszerint az adórendszer legyen általános, arányos, kényelmes és olcsó. Az általánosság a köztelherviselést, az arányosság a diszkrimináció és privilégiumoktól való mentességet jelenti. A kényelmesség az adófizető számára biztosított gesztus, amennyiben a jó adórendszerben az adókötelezettségek teljesítése nem terheli felesleges kényelmetlenségekkel az adófizetőket. Az olcsóság pedig főként az adóztató oldaláról elvárás, mert azt jelenti, a lehető

⁷ Az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződés (Római Szerződés).

⁸ Kende Tamás (szerk.): *Bevezetés az Európai Unió politikáiba*. Budapest, Wolters Kluwer, 2016. 355.

⁹ Burján et al. (2012): i. m. 242.

¹⁰ Burján et al. (2012): i. m. 242.

legkisebb költséggel tudja sikeresen működtetni az adórendszert. Mindezek az adóztatás közösségi szintjére is érvényesek.

Mára számos egyéb elvárás megfogalmazódott az adóztatással kapcsolatosan. Támogassa a gazdasági fejlődést, segítse elő a foglalkoztatást. Ez alatt általában tendenciózus adócsökkentést értenek, illetve az adórendszerbe épített ösztönzőket, mentességeket és kedvezményeket. Szintén általánosan megfogalmazott elvárás, hogy az adórendszer legyen méltányos és igazságos, bár az ezeknek való megfelelés egzakt kritériumok híján sokkal nehezebb. *Mainstream* közgazdasági és jogi kritérium a versenysemlegesség, amely az adózással kapcsolatban is megfogalmazódik. Ez azt jelenti, hogy az állam tartózkodjék a gazdaságba való felesleges beavatkozástól, továbbá ne torzítsa a versenyszférában kialakuló piaci viszonyokat, a béreket és az árakat.¹¹ A versenysemlegesség az Unión belül a nemzetgazdaságok viszonylatában is érvényre kell hogy jusson. A transzparencia szintén elvárás, legyen szó nemzeti vagy közösségi értelmezési keretről, egyaránt jelenti az adózással kapcsolatos eljárások átláthatóságát és az adóbevételek felhasználására vonatkozóan az „üvegzsébet”. Az adórendszer stabilitása, belső koherenciája és egyszerűsége mind az adózók, mind az adóztató szempontjából érény, ugyanakkor elvárható a rugalmas hozzáigazítás is, ha megváltoznak a körülmények, például válságjelek mutatkoznak a gazdaságban. Az Unióban külön hangsúlyt kap a szubszidiaritás elve is, ami leegyszerűsítve azt jelenti, hogy a keletkezési helyükhöz legközelebb oldjuk meg problémákat, ehhez pedig a forrásokat is lokálisan biztosítsuk. Ez az elv a központi adóztatás helyett a helyi adók rendszerét erősíti, a szövetségi adóztatás helyett pedig a tagállami adókat preferálja.

A gazdasági együttműködés tagjai számára természetes követelmény, hogy a nemzeti adórendszerek elemei koherens egységet alkossanak egymással, feleljenek meg a közösség adópolitikájának, és egymáshoz is minél inkább illeszkedjenek a nemzeti adórendszerek. Sokan dédelgetik a vámunió után a fiskális és monetáris egység vágyát is, de az elmúlt évtizedek tapasztalatai alapján a belátható jövőben az adóharmonizáció lehet csak reális cél, az is csak annyiban, amennyiben valóban szükséges az egységes piac zökkenőmentes működéséhez, és egyetlen tagállam adószuverenitását sem sérti túlzott mértékben. Az adószabályokban ugyanis hagyományosan teljes egyetértés esetén születik csak kötelező érvényű szabályozás.

Adóharmonizáció alatt azon folyamatokat értjük, amelyek révén a tagállami adórendszereket egymáshoz közelítik az egységes belső piac megvalósítása érdekében.

„A közösségi harmonizáció célja azon adójellegű köttetések megszüntetése, amelyek a négy szabadság elvének érvényesülését hátráltatják. Nem célja egy szövetségi adórendszer, hanem annak elérése, hogy a nemzeti adótörvények ne tegyenek különbséget a külföldi és belföldi személyek, illetve tranzakciók között. Kiemelendő, hogy európai adó nem létezik, hiszen közösségi adóhatóság által beszedett közösségi adó nem létezik.”¹²

Manapság szintén gyakran megfogalmazódó elvárás, hogy az adórendszerekben nemzetközi együttműködés valósuljon meg az *adóarbitrázs* lehetőségének csökkentésére és egyes szektorok multinacionális nagyvállalatai esetében a sajátos adózási előnyök visszaszorítására. Ezzel is összefüggésben, általános és jogos elvárás, hogy minél kisebb tere legyen az *agresszív adótervezésnek*, még inkább a rejtett, szürke- és feketegazdaságnak, leegyszerűsítve az adócsalásnak.

¹¹ Herich György: *Adótan I.* Pécs, Penta Unió, 2003. 27.

¹² Földes Gábor et al.: *Az Európai Közösség adójoga.* Budapest, KJK–Kerszöv, 2001. 18.

Mindezekből jól látszik, hogy meglehetősen összetett feladat a fenti, sok tekintetben egymásnak is ellentmondó elveknek megfelelni még egy adott nemzetgazdaságon belül is. Nagyságrendekkel nehezebb a feladat, ha más-más gazdasági lehetőségekkel és fejlettségi szinttel, különböző kondíciókkal és részben eltérő érdekekkel rendelkező nemzetgazdaságok számára kell közös adópolitikát kialakítani; ez az Európai Unió számára is rendkívül komoly kihívás az integráció kezdete óta.

A közösségi adópolitika fejlődése

Röviddel az európai integráció első lépése, az ESZAK 1951-es létrejötte után a Tinbergen-bizottság¹³ elkezdett a közös adópolitika kérdéseivel foglalkozni. Az EGK-alapítói dokumentumokba végül csak a közvetett adók harmonizációjának igénye került bele. Az Európai Gazdasági Közösség létrehozásáról 1957-ben aláírt szerződések (Római Szerződés) 99. cikke kimondta, hogy a Bizottság feladata annak vizsgálata, miként lehet a forgalmi adókra, a jövedéki adókra és az egyéb közvetett adókra vonatkozó tagállami adókat harmonizálni a belső piac érdekében. A kezdetektől él az eljárás, hogy adóügyekben a Bizottság a javaslatait a Tanács elé terjeszti, a Tanács pedig irányelveket határoz meg a tagállamok törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseinek közelítésére vonatkozóan.¹⁴ A fentieket kiegészítve a 220. cikk a tagországok állampolgárai kettős adóztatásának elkerüléséről szól, amelynek érdekében tagországi egyeztetéseket ír elő, ha a kettős adóztatás felmerülne.¹⁵ Ezek azok a szabályok, amelyek a közös piac működéséhez a legfontosabbak, és a gazdasági közösségen belül az alapvető szabadság elveivel, az áruk, a tőke és a munkaerő szabad mozgásának igényével összhangban vannak.

A Római Szerződés ugyan nem utal a közvetlen adók harmonizációjára, mégis korán felmerült ennek az igénye. A Bizottság először 1962-ben bízott meg egy szakértői csoportot az adók közeliítésének munkálataival, akik a Neumark-jelentésben¹⁶ már nem csak a hozzáadottérték-adózásra, de számos egyéb adóterület harmonizálására javaslatot tettek. Ezt az 1970-es Tempel-jelentés, majd több más kezdeményezés követte, a közvetlen adóknál elsősorban a társasági adórendszer harmonizációjának elérését célozva. A tagállamok vonakodása miatt ezek a kezdeményezések sorra kudarcot vallottak. A legfontosabb döntés a hozzáadottérték-adó (EU-ban szokásos alakban: hēa, Magyarországon: áfa) harmonizációjáról 1972-ben megszületett; az 1977-es 6. irányelv¹⁷ e területen egységesítette a gyakorlatot.

A közvetlen adókra vonatkozó több évtizedes tárgyalásokban egyfajta áttörést a Bizottság egy 1990-es közleménye hozott, amelyben javasolta, hogy a szubszidiaritás elvére is figyelemmel minden kezdeményezést a tagállamokkal folytatott konzultációs folyamat útján határozzanak meg. Ezek alapján végül több korlátozott hatáskörű iránymutatást fogadtak el: a fúziókra vonatkozó

¹³ 1953: Tinbergen-bizottság létrejötte.

¹⁴ Római Szerződés 99–100. cikk.

¹⁵ Római Szerződés 220. cikk.

¹⁶ 1962: Neumark Report.

¹⁷ A Tanács hatodik irányelve (1977. május 17.) a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás.

irányelvet,¹⁸ az anya-leányvállalatok osztalékfizetéséről szóló irányelvet,¹⁹ az arbitrációs egyezményt,²⁰ az 1998-ban átvitt, a határokon átnyúló kamat- és jogdíjfizetésekre kivetett forrásadók eltörlésének javaslatát,²¹ majd a kapcsolt vállalkozások közötti transzferár-szabályozást,²² végül 2005-ben a megtakarítási irányelvet.²³ Jelentős előrelépést jelentett az adóharmonizációs folyamatban a Bizottság adócsomagjának bejelentése 1997-ben,²⁴ kiemelten a Magatartási Kódex²⁵ megjelentetése, amely a káros adóversenyre vonatkozó *gentleman agreement* a tagállamok között. Az ECOFIN²⁶ munkacsoportja felvetett egyéb, azóta egyre súlyosodó problémákat, például az agresszív adótervezés ügyét vagy a transznacionális vállalatok adóztatásának nehézségét.

Más területen gyorsabb volt az előrehaladás. Az EU tagállamai korán elfogadták, hogy a gazdasági integrációhoz szorosabb együttműködésre és rendszeres információcserére van szükség az adó beszedése terén, és már a 77/799/EGK tanácsi irányelv kölcsönös segítséget ír elő a nemzeti adóhatóságok között.²⁷ A pénzmosás elkerüléséről szóló közös jogi szabályozás,²⁸ később a BEPS-javaslatok és az ATAD-irányelv²⁹ megfogalmazásai a sikeres tagállami hatósági együttműködés alapjává váltak az adócsalások elleni fellépésben.

Az uniós adópolitika területei és rendszere

Meghatározó, hogy egyelőre nincs uniós adó abban az értelemben, hogy az Unió polgáira vagy cégeire egy uniós adóhatóság vetné ki és szedné be valamely közösségi cél finanszírozására. Az Uniónak ugyan vannak adóbevételei, de ezeket a tagállamok vetik ki, ellenőrzik, és részben továbbadják egy központi alapba. A közpolitika fókuszában az egységes piac minél

¹⁸ A Tanács 90/434/EGK irányelve (1990. július 23.) a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről.

¹⁹ A Tanács 90/435/EGK irányelve (1990. július 23.) a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről.

²⁰ Egyezmény a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről.

²¹ A Tanács 2003/49/EK irányelve (2003. június 3.) a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről.

²² Egyezmény a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről.

²³ A Tanács 2003/48/EK irányelve (2003. június 3.) a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról.

²⁴ Resolution on the Commission Communication. A Package to Tackle Harmful Tax Competition in the European Union. COM(97)0564 – C4-0333/98.

²⁵ Code of Conduct for Business Taxation.

²⁶ ECOFIN: Pénzügyminiszterek Tanácsa.

²⁷ A Tanács irányelve (1977. december 19.) a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról a közvetlen adóztatás területén (77/799/EGK).

²⁸ Az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2015/849 irányelve (2015. május 20.) a pénzügyi rendszerek pénzmosás vagy terrorizmusfinanszírozás céljára való felhasználásának megelőzéséről, a 648/2012/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet módosításáról, valamint a 2005/60/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv és a 2006/70/EK bizottsági irányelv hatályon kívül helyezéséről.

²⁹ Anti Tax Avoidance Directive. A Tanács (EU) 2016/1164 irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról.

zökkenőmentesebb működtetése áll, az uniós adópolitika fő törekvése tehát, hogy az áruk szabad áramlását, a szolgáltatások szabad gyakorlását és az európai versenyképesség erősödését minél kevésbé akadályozzák az adórendszerek. Ebből következik, hogy az uniós bürokrácia elsősorban a forgalomhoz köthető adók közös szabályozását végzi, valamint a nemzetközi tevékenységek és határokon átnyúló ügyletek adóvonzataira koncentrál a direkt adóztatás tekintetében. A kettős adóztatás elkerülése, a transzferárak szabályozása és a nemzetközi célcsoportok kapcsolt vállalkozási ügyletei például mind olyan területek, ahol a közös szabályozás elengedhetetlen feltétele a vállalkozások zökkenőmentes működésének. De nemcsak a vállalkozások működésének könnyítése, hanem az adóztatás hatékony működtetése is nemzetközi együttműködést igényel, például az adócsalások felderítése vagy az adókötelezettségek behajtása érdekében. Érdemes a közös adópolitika ezen területeit külön-külön is megvizsgálni.

Héaszabályok

A héaszabályozás jogalapját a Közösség működéséről szóló szerződés alábbi passzusa adja.

„A Tanács az Európai Parlamenttel, valamint a Gazdasági és Szociális Bizottsággal folytatott konzultációt követően, különleges jogalkotási eljárás keretében, egyhangúlag rendelkezéseket fogad el a forgalmi adók, a jövedéki adók és a közvetett adók egyéb formáira vonatkozó jogszabályok olyan mértékű harmonizálására, amennyire az ilyen harmonizáció a belső piac létrehozásához, működéséhez, és a verseny torzulásának elkerüléséhez szükséges.”³⁰

Az EGK létrejöttekor a piaci működést láthatóan korlátozta, hogy a tagországok eltérő módon adóztatták a termékeiket és szolgáltatásaikat, ezért nem volt egyértelműen kiszámítható, mekkora adótartalom épült be a nemzetközi forgalomban forgó áruk árába. Döntés született arról is, hogy az EGK működését közös forrásból finanszírozzák, így kézenfekvő volt a megoldás, hogy egy egységes forgalmi adó teremtsen megoldást mindkét problémára. A tagállamok végül 1973-ban vezették be az általános forgalmi adó intézményét, azóta a forgalmiadó-bevételük egy részét a közösségi költségvetés finanszírozására használják fel a Miniszterek Tanácsa 1970-es döntésének megfelelően. Az 1977. évi 6. héairányelv³¹ határozta meg az egységes forgalmi adóztatás feltételeit. A szabályozás szerint a nemzetközi forgalomban az import adóköteles, míg az export nulla kulcsos marad a közösségben. Az irányelv az általános adókulcs mellett megengedi kedvezményes kulcs alkalmazását, az ide való termék- és szolgáltatásbesorolásról közösségi testület rendelkezik. A hivatkozott irányelv *a célország elve* szerinti adózást határozta meg, miszerint a hozzáadottérték-adót mindig a vevő szerinti célországban kell megfizetni.

Jelenleg már a 2006/112/EK irányelv³² van érvényben a közös hozzáadottértékadó-rendszer-ről. Az irányelv szerint a közös héarendszernek „a verseny semlegességét kell eredményeznie még akkor is, ha az adómértékek és adómentességek teljes összehangolása elmarad”.³³ Az irányelv

³⁰ Az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetben 113. cikk (az EK Sz korábbi 93. cikk).

³¹ A Tanács hatodik irányelve (1977. május 17.) a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás.

³² A Tanács 2006/112/EK irányelve (2006. november 28.) a közös hozzáadottértékadó-rendszer-ről.

³³ A Tanács 2006/112/EK irányelve i. m. 7. cikk.

egy minimálisan 15 százalékos (de felülvizsgálható) mértéket határoz meg annak megakadályozása érdekében, hogy a tagállamok által alkalmazott normál héamértékekben meglévő eltérések a Közösségben strukturális egyenlőtlenségekhez és bizonyos tevékenységi ágazatokban a verseny torzulásához vezessenek.³⁴ A ma alkalmazott alacsonyabb mértékek lényegében azóta is átmenetinek tekinthetők. Az érvényes héaszabályozásban vegyítik az *eredet és a célország elvét* abban az értelemben, hogy a különféle ügylettípusokra tételesen meghatározzák a követendő elvet, ugyanakkor fontos, hogy egy adott ügyletnél egyértelműen a vevő vagy az eladó legyen héaköteles. A megoldás kétségkívül csökkenti az adóarbitrázs lehetőségét, de rendkívül bonyolulttá teszi a jogalkalmazást. Ennek ellensúlyozására a több országot érintő ügyletekre, illetve az úgynevezett háromszögügyletekre vonatkozóan egyszerűsítéseket tartalmaz a szabályozás, miszerint az adó elszámolása az áru, nem a számla mozgását követi (a közvetítőknek így adóel-számolási feladatuk nem keletkezik).³⁵ A nemzetközi szolgáltatások adózása a termékáramlásnál is bonyolultabban nyomon követhető, ennek egyértelműsítését szolgálta 2008-ban a 2008/8/EK irányelv és a 2008/9/EK irányelv. Ezek értelmében a kereskedelmi felek közötti szolgáltatások héáját a szolgáltatás teljesítése szerinti országban számították fel.³⁶

Az érvényes szabályok szerint jelenleg még mind az általános kulcsokban, mind a mentességek és választási lehetőségek tekintetében jelentősek a tagországi eltérések. Kevés elmozdulás történt a minimumként meghatározott kulcs irányába is, máig fennmaradtak az 1991 előtt bevezetett alacsonyabb kulcsok, sőt 2009-ben bizonyos munkaigényes helyi szolgáltatásokra vonatkozóan újabb csökkentett héamértékről döntöttek. Igaz, hogy a tagállamok közötti áruforgalom nem minősül exportnak és importnak, de a sok-sok eltérés miatt nem kezelhető a termékáramlás országon belülinek, ezért a jelenlegi héarendszer működő, de átmeneti megoldás a közvetett adók harmonizációs folyamatában. Az egységesítés egyébként a *soft law* eszközeivel jelenleg is folyik, 2012 óta működik a Bizottság egy szakértői csoportja a héarendszer javításáért (Héa Bizottság), amely máig rendszeres iránymutatásokat tesz közzé az éppen aktuális kihívásokra, például az e-kereskedelem vagy az elektronikus kiadványok adózásának bonyolítására. A héarendszerben a Bizottság további egységesítésre törekszik. Cél a tagországok egységes héakulcsainak elérése, a mentességek megszüntetése, az eredetország szerinti adózás általános érvényesítése és a rendszer jelentős egyszerűsítése. A tagországok egyelőre ellenállnak.

Jövedéki adók

Az EU szabályozza az alkohorra, a dohánytermékekre és az energiára kivetett jövedéki adókat, mert a szabályok közötti eltérések a héarendszerekhez hasonlóan hátráltathatják a határokon átvívelő kereskedelmet, és torzíthatják a versenyt. A közösségi jövedékiadó-szabályozás jogalapját tehát a héához hasonlóan szintén az EUMSZ 113. cikke adja.

Az *energiaadóztatásra* vonatkozóan szintén az elsődleges jogforráshoz kell visszanyúlni az alábbiakban rögzítettek szerint.

„A belső piac létrehozása, illetve működése keretében, valamint a környezet megőrzésének és javításának szükségességére tekintettel az Unió energiapolitikájának céljai – a tagállamok közötti szoli-

³⁴ A Tanács 2006/112/EK irányelve i. m. 29. cikk.

³⁵ Burján et al. (2012): i. m. 260.

³⁶ Európai Parlament: *Közvetett adók*. 2021a. 2.

darítás szellemében – a következők: a) az energiapiac működésének biztosítása, b) az energiaellátás biztonságának garantálása az Unión belül, c) az energiahatékonyság és az energiatakarékosság, valamint az új és megújuló energiaforrások kifejlesztésének előmozdítása; és d) az energiahálózatok összekapcsolásának előmozdítása.”

Az energiaforgalomhoz kapcsolódó jogalkotási feladatok a rendes eljárás helyett „az Európai Parlamenttel folytatott konzultációt követően különleges jogalkotási eljárás keretében, egyhangúlag eljárva a Tanács állapítja meg”.³⁷ A Tanács az adó minimumát állapítja meg – például a gázolajra ez 330 EUR / 1000 liter jelenleg – és természetesen felfelé bármekkora eltérés lehetséges a tagországok adójában. Így fordulhat elő, hogy például a fűtési célú gáz jövedékiadó-tartalmában harmincszoros eltérés is van jelenleg az uniós országok között.³⁸

Az *alkoholtermékek* közös jövedéki szabályozása szerint a kivett adót a 20 C° hőmérsékletű tiszta alkohol hektolitere alapján számítják ki. Itt is a minimális adómérték meghatározásával igyekeznek a potenciális versenyelőnyöket visszanyesni – jelenleg például az égetett szeszipari termékekere ez 550 EUR –, viszont kedvezményes adómértékeket engednek a kisüzemi szeszfőződé számára, és bizonyos uniós országok kedvezményt adhatnak a gyümölcsstermelőknek is a termékükből készült párlatokra.³⁹ Az alkohol jövedéki szabályozásában 2022. január 1-jétől új közös tanúsítási rendszer lép majd életbe valamennyi fajta alkoholt és alkoholtartalmú italt előállító, független kisüzemi termelő számára.⁴⁰

A *dohánytermékek* adódirektívája is minimum adómértékeket határoz meg, amely például 1000 cigarettánként minimum 90 euró, és a kiskereskedelmi árak súlyozott átlagának legalább 60 százalékát kell hogy kitegye.⁴¹ A példa kedvéért, a közös szabályoknak megfelelően Magyarországon a cigaretta fogyasztói árának teljes adótartalma 2020-ban 77 százalékos volt, ami az EU-országok között átlagos értéknek számít, és a szomszédos országokban kalkulált rátákkal is körülbelül megegyező.⁴²

Személyi adózás

A személyi adózás szabályozása alapvetően a tagállami adószuverenitás része, de egyes területeken azért intenzív a tagállami politikák összehangolása. A személyek adóztatásának uniós gyakorlata elsődleges jogforrásként a közösség működéséről szóló szerződés 45. cikkére vezethető vissza. E szerint:

³⁷ Az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetben.

³⁸ European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. Indirect Taxation and Tax Administration (2021a): *Excise duty tables I*. 107.

³⁹ A Tanács 92/83/EGK irányelve (1992. október 19.) az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról.

⁴⁰ A Tanács (EU) 2020/1151 irányelve (2020. július 29.) az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló 92/83/EGK irányelv módosításáról.

⁴¹ A Tanács 2011/64/EU irányelve (2011. június 21.) a dohánygyártmányokra alkalmazott jövedéki adó szerkezetéről és adókulcsáról.

⁴² European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. Indirect Taxation and Tax Administration (2021b): *Excise duty tables III*. 7.

„(1) Az Unión belül biztosítani kell a munkavállalók szabad mozgását. (2) A munkavállalók szabad mozgása magában foglalja az állampolgárság alapján történő minden megkülönböztetés megszüntetését a tagállamok munkavállalói között a foglalkoztatás, a javadalmazás, valamint az egyéb munka- és foglalkoztatási feltételek tekintetében.”⁴³

Szintén ide kapcsolható a szerződés 55. cikke, amely tiltja a megkülönböztetést a társaságok tőkéjében való részesedést illetően. Szűken értelmezve azt nem a közös adópolitika tárgya, de mégis minden tagállamot érintő szabály, hogy az uniós tisztviselők és egyéb alkalmazottak az Uniótól származó bármely jövedelmükre vonatkozóan adómentességet élveznek a saját országukban, és kizárólag a Tanács által megszabott adót fizetik az Unió számára az EU kiváltságairól és mentességeiről szóló 7. jegyzőkönyv értelmében.

A személyek adózásában előforduló egyik probléma, amelyet a közös adópolitikának kezelnie kell, hogy a külföldön munkát vállalók kedvezőtlenebb elbírálásban részesülnek, mint a bel-földi illetőségűek, akár az adó mértékére, akár az adókedvezményekre gondolunk. Lehetnek olyanok, akik a forrásországban azért nem tudnak kedvezményt igénybe venni, mert külföldi illetékességűnek számítanak, az eredetországban pedig azért nem, mert az ott szerzett jövedelmük nem elegendő az adókedvezmények igénybevételére.⁴⁴ Az EU történetében számos eljárás indult már az egyes tagállamok ellen az állampolgársággal nem rendelkező munkavállalókkal szemben alkalmazott megkülönböztetés miatt. Kötelező érvényű irányelv nincs a probléma megoldására, csak az *egyenlő elbánás elvét megfogalmazó bizottsági ajánlásra* és a bírósági gyakorlat alapján született döntésekre lehet támaszkodni. Ezek alapján a nem önálló tevékenység és a nyugdíj az illetőség szerinti államban adózik, az önálló, ipari, kereskedelmi és mezőgazdasági tevékenység jövedelme esetén pedig a tevékenység telephelye határozza meg az adózás helyét. A kedvezmények igénybevételéről is ajánlás szól csupán, amelyet nem kötelező a tagországoknak alkalmazniuk.

Szintén a személyek adóztatásának kérdése a határokon átnyúlóan fizetett *banki és egyéb kamatok* adóztatása. Bár minden tagország adójoga tartalmazza a kamatok bevallásának kötelezettségét, a tőke szabad mozgása és a banktitok miatt az állampolgárok más jövedelmekhez képest könnyebben kijátszhatják ezt a rendelkezést. Ezért a Bizottság javaslatot tett a kamatjövdelemre kivetett forrásadó közös rendszerére, előbb 15, majd 20 százalékos adómértéket javasolva. A kamatfizetés formájában szerzett jövedelem adóztatásáról szóló eredeti, 2003-as irányelv már nem hatályos, de a helyébe lépő 2014. évi jogforrás és a tagországok közti automatikus információcsere 2011-es előírása lecsökkentette a kamatokkal való adócsalás lehetőségét.⁴⁵ A *megtakarítási irányelv* a betétek más országokban történő elrejtését ugyanis olyan módon kívánja megakadályozni, hogy fő szabályként automatikus adatszolgáltatási kötelezettséget ír elő a forrásország, vagyis a kamatkifizetés állama részére.⁴⁶

⁴³ Az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetben. 45. cikk (az EKSz korábbi 39. cikke).

⁴⁴ Handa Lászlóné: *Adóharmonizálás vagy közös adópolitika?* 2006. 5.

⁴⁵ A Tanács 2011/16/EU irányelve i. m.; Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 Amending Directive 2011/16/EU as Regards Mandatory Automatic Exchange of Information in the Field of Taxation.

⁴⁶ Kende (2016): i. m. 365.

Társasági adózás

A társasági adóztatásra vonatkozó uniós közpolitika elsődleges jogalapját az Európai Unió működéséről szóló szerződés azon passzusa képezi, amely engedélyezi az irányelvek elfogadását a tagállamok olyan törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseinek közelítése céljából, amelyek közvetlenül érintik a belső piacot. Ugyanitt adóügyekben egyhangú döntéshozatalt írnak elő, konzultációs eljárással.⁴⁷ Ennek alapján az EU olyan szabályokat léptetett érvénybe, hogy a több tagállamban is tevékenykedő vállalatok elkerüljék a kettős adóztatást.

Az *anya- és leányvállalati irányelv* a cégcsoportok közötti osztalékfizetésre vonatkozik, és azzal a céllal született, hogy a leányvállalat nyereségének kettős adóztatását elkerülje. A kifizetett osztalék tekintetében az irányelv tiltja a forrásadó alkalmazását, a kapott osztalék esetében pedig kötelezettséget ír elő az anyavállalat illetőségének tagállama számára. Az anyavállalat az irányelv szerint választhat, hogy mentesíti a felosztott nyereséget az adóztatás alól, vagy ha adóztatja a felosztott nyereséget, lehetővé teszi a leányvállalat által megfizetett társasági adó beszámítását.⁴⁸

A *fúziós irányelv*⁴⁹ alkalmazására akkor van szükség, ha legalább két tagország érintett olyan átalakulási ügyletben, ahol beolvadás, összeolvadás, szétválás, kiválás, eszközátruházás vagy részesedéscsere történik, és ennek során adókötelezettség merül fel. Az irányelv az adókötelezettséget halasztani engedi mindaddig, amíg a vagyontárgyat ténylegesen értékesítik, a vagyonnövekményt ténylegesen realizálják.

„Az alkalmazott adójogi megoldás lényege, hogy a vállalkozások részére választási lehetőséget enged, hogy az esetleges rejtett tartalékok adózását elhalasszák, és az ne a fúzió, hanem az eszköz esetleges későbbi tényleges értékesítésének időpontjában váljon adókötelessé. Ez a megoldás így nem az ügylet adómentességét, hanem csupán az arra jutó adó megfizetésének a halasztását eredményezi, a fenti ügyletek során keletkező nyereségre eső adó halasztása a jövedelem tényleges pénzügyi realizálásáig tart. Ez a kedvezmény mind a társaságot, mind a társaság tulajdonosát megilleti, amennyiben az irányelvben megjelölt feltételek teljesülnek.”⁵⁰

A *transzferár-szabályozás* azt próbálja kikényszeríteni, hogy a több tagországban is működő cégcsoportok kapcsolt vállalkozásai egymás közötti ügyleteikben olyan árakat alkalmazzanak, amelyeket hasonló ügyletben független felek alkalmaznának egymás között. A tagállamok többsége ugyan megköveteli a kapcsolt vállalkozások között a piaci árak alkalmazását és annak megfelelő dokumentációval történő alátámasztását és bizonyítását, de egy multinacionális vállalkozás számára jelentős többletadminisztrációs terhet jelenthet, ha minden ország adóhatósága részére külön-külön, esetleg eltérő szabályok szerint kell dokumentálnia az árak piaci voltát. Előfordulhat, hogy ugyanazt az árat az egyik tagállam elfogadja és a másik nem, ami kettős adóztatást hozna létre. Az adóztató hatóságok számára a szabályozás annak megakadályozását szolgálja, hogy a több tagországban is tevékenykedő cégcsoportok a transzferárakon keresztül

⁴⁷ Az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetben. 115. cikk.

⁴⁸ A Tanács 90/435/EGK irányelve i. m.

⁴⁹ A Tanács 90/434/EGK irányelve i. m.

⁵⁰ Kende (2016): i. m. 362.

valósítsanak meg tiltott adóoptimalizálást. Az elszámolóárak szabályozásával foglalkozó, 2002 óta működő Közös Transzferár-Képzési Fórum (KTKF) kidolgozott az Arbitrációs Egyezmény keretében egy speciális, elszámolóárakra vonatkozó vitarendezési eljárást, és egységesítette az előírt transzferár-dokumentációt.⁵¹

Szintén a kettős adóztatás elkerülése érdekében az Unió úgynevezett *kamat-jogdíj irányelvet* fogadott el annak érdekében, hogy az Unión belüli kifizetések kizárólag a hitelt nyújtó, illetve a jogdíjtulajdonos illetősége országában legyenek adóztathatók, a forrásországban ne terhelje a kifizetést forrásadó. Erre tekintettel, ha valamely tagállam vállalkozása által kifizetett kamat vagy jogdíj haszonhúzója egy másik tagállami társaság vagy állandó telephely, akkor a kifizetés mentes a forrásországban a forrásadó alól.

„Haszonhúzónak az minősül, aki a kifizetéseket saját hasznára kapja, és nem közvetítőként, azaz valamely más személy ügynökként, megbízottjaként vagy aláírásra jogosultjaként jár el. Az irányelv alkalmazhatóságának feltétele, hogy az egyik társaság a másik társaság tőkéjében legalább 25 százalékos részesedéssel rendelkezzen vagy ilyen arányú szavazati jogokat birtokoljon.”⁵²

A Bizottság évek óta dolgozik egy *közös társasági adóalapra vonatkozó irányelv* bevezetésén. E szerint a cégeknek lehetőségük lenne az EU-ban realizált valamennyi nyereség és veszteség konszolidálására. Ez az OECD tevékenységéhez⁵³ is hozzáigazított javaslat az adókikerülés ellen is hatásos lehet, hiszen megszünteti a nemzeti rendszerek közötti játékteret, és ezáltal a jelenlegi adóelkerülés elleni szabályozást is mérsékelni tudja.⁵⁴ Az adóalap egységesítésére vonatkozó szándék első ízben, programként, 2011-ben fogalmazódott meg (*Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB*), majd 2016-ban továbbfejlesztették a koncepciót. Számítások szerint ennek bevezetése az EU-ba irányuló befektetéseket 3,4 százalékkal, a növekedést 1,2 százalékkal növelné, a *compliance* költségeket pedig 2,5 százalékkal csökkentené.⁵⁵ Napirenden van egy határon átnyúló *veszteségkompenzációs eljárás* kidolgozása. Ez lehetne végleges veszteségtranszfer, amelyben a veszteséget exportáló kompenzálná a veszteséget átvevő államot. Megvalósulhatna időleges veszteségtranszferként is, ahol a leány veszteségét a nyereséges anya használja fel, majd amikor a leány ismét nyereséges, abból levonják a korábban felhasznált veszteséget. Vagy konszolidációként is megvalósulhatna, ahol a csoport eredményét az anya összesíti. A kettős adóztatás elkerülésére a tervek szerint a beszámítást alkalmaznák 3–5 éves időszakban.⁵⁶

A társasági adózás egységesítésére tett több évtizedes, sikertelen erőfeszítések után kijelenthető, az adókulcsokra, a mentességekre és a kedvezményekre is kiterjedő egységes uniós szabályozás a személyi adóztatás területéhez hasonlóan erős tagállami ellenállásba ütközik, a belátható jövőben valószínűleg nem hozható tető alá.

⁵¹ Kende (2016): i. m. 364.

⁵² Kende (2016): i. m. 363.

⁵³ Az OECD több évtizede segíti a vállalatok nemzetközi szintű működését például modellegyezményeivel, a határokon átnyúló adócsalás elleni javaslataival.

⁵⁴ Európai Parlament: *Közvetlen adózás: személyi és társasági adózás*. 2021b.

⁵⁵ European Commission: *A Fair Share Taxation in the EU for the 21st Century*. Publications Office of the EU, 2018.

⁵⁶ Kende (2016): i. m. 369.

A vagyont terhelő és a helyi adók

A vagyonelemek adóztatásának beépítése az adórendszerbe alkalmas lehet a munkaerőterhek csökkentésére, a költségvetési bevételek stabilizálására és az adósemlegesség erősítésére. Az eddigi tapasztalatok szerint azonban az EU-országok nagyon óvatosan kezelik ezt a kérdést, és csak az épp távozó Egyesült Királyságban, valamint Franciaországban van jelentős súlya a vagyonadóknak. A közgazdasági értékelések szerint a vagyonadók helyi szinten hozzájárulnak a bevétel-kiadás arányok kiegyensúlyozásához és az önkormányzati önállóság növeléséhez, ezzel pedig a szubszidiaritás elvét erősítene.

„A Helyi Önkormányzatok Európai Chartája szerint kell lenni olyan adónemnek, melynek mértékét az önkormányzat állapítja meg. A sokszínű adórendszer jellemzője, hogy a helyi gazdasági tevékenységet és az ingatlanokat terhelő adónemek bevezetéséről központilag döntenek, de a bevétel az önkormányzatot illeti. Az adható kedvezmények, mentességek szigorú szabályozás alá esnek, mivel ezek torzítják a piacot (limitált, vagy a Bizottság engedélyezi).”⁵⁷

A helyi adózás szabályai a tagállami adószuverenitás alá esnek. Ezeken a területeken az Unióban jelenleg nincsenek komolyabb harmonizációs erőfeszítések.

Az adócsalás és adókijátszás elleni fellépés

A 2008-as pénzügyi válság óta fokozott figyelmet kapott az uniós adópolitikában az adóelkerülés elleni küzdelem. Ezt részben az átláthatóság növelésével és a hatósági együttműködés erősítésével, valamint a tagállamok közötti automatikus információcserével igyekeznek biztosítani. Mivel komoly bevételi rést üt a nemzeti költségvetésekben a jövedelmek úgynevezett adóparadicsomokba mentése, az agresszív adótervezés és az adóarbitrázs elterjedése, a jelenségek elleni hatékony fellépés kiemelt figyelmet kapott. Ennek jegyében 2017 óta a Tanács közzéteszi az adózási szempontból nem együttműködő országok és területek jegyzékét. Az EU keretszabályokat fogantatók úgy döntöttek, hogy a tagállamok összehangoltan tudják kezelni a határokon átnyúló adócsalás és adókijátszás problémáját. Erre példa a héa területén történő közigazgatási együttműködés is.⁵⁸

Az adópolitika továbbfejlesztésére irányuló uniós tervek

Az EU Bizottsága legutóbbi adóreform elképzeléseinek – *Fair Taxation in the EU* – a sarokpontjai az átláthatóság⁵⁹ és a hatékonyság növelése⁶⁰ a társasági adóalap konszolidáció és a digitális

⁵⁷ Handa (2006): i. m. 6.

⁵⁸ A Tanács 2011/16/EU irányelve i. m.

⁵⁹ Az EU-n belüli közösség adóügyeire vonatkozóan az átláthatóság növelésének igénye például a 2015-ben megfogalmazott *Tax Transparency Package*-ben nyilvánvalóvá vált, majd új pénzmosás elleni együttműködést alakítottak ki 2016-ban *New Anti-Money Laundering Rules* néven, korábban pedig a banktitok feloldása ügyében történtek egységes intézkedések.

⁶⁰ A hatékonyság ebben az esetben arra vonatkozik, hogy a társaságok ott adózzanak, ahol a tényleges tevékenységük történik, és ne tudjanak például a transzferárakkal vagy a jogdíjakkal visszaélve kibújni

adóztatás⁶¹ bevezetése. Ez utóbbi jelentős üzleti és nemzetgazdasági érdeksérelmeket okozhat a tagállamokban és azon kívül is, ahogy a tervek amerikai sajtóvisszhangja az utóbbi két évben ezt már világosan mutatta. Az Európai Parlament 2020-as közleményei⁶² alapján a közeljövő közös adópolitikai cselekvési tervének a következőkre kell koncentrálnia:

- A társasági adózásban az adóalap-erőzió és a nyereségátcsoportosítás elleni küzdelmet célzó OECD-projekt (BEPS) végrehajtása, az adózási szempontból nem együttműködő országok és területek folyamatos feketelistázása és a közös összevont társaságiadó-alap rendszerének megvalósítása jelenti a legfőbb célkitűzéseket.
- A héára vonatkozó terv többek között a héacsalások – leginkább a körhintacsalások – hatékonyabb kezelését célzó intézkedéseket, az elektronikus kereskedelemre vonatkozó héaszabályok egyszerűsítését és egy kkv-kra szabott héacsomagot tartalmaz.
- Az adókikerülés elleni kezdeményezés csomag az agresszív adótervezés megelőzésére, az adózási átláthatóság fokozására és az uniós vállalkozások számára egyenlő versenyfeltételek megteremtésére vonatkozik. A pénzmosás és a terrorizmusfinanszírozás ellen bevezetendő új szabályok miatt a nemzeti adóhatóságok közvetlen hozzáféréssel fognak rendelkezni a társaságok, a vagyonkezelő társaságok és más szervezetek tényleges tulajdonosaira, valamint a vállalatok ügyfél-átvilágítási nyilvántartásaira vonatkozó információkhoz, így gyorsan és hatékonyan reagálhatnak majd az adócsalás és adókikerülés eseteire.
- A digitális gazdaságra vonatkozó méltányos adóztatás elnevezésű kezdeményezések célja a digitális környezetnek megfelelő, méltányos és hatékony adózási rendszer biztosítása, amelyben a nagy multinacionális infotechnológiai, kommunikációs és médiavállalatok adózását kikényszerítenék.
- 2019. március 14-én a Parlament állásfoglalást fogadott el az éghajlatváltozásról, és támogatásáról biztosította azt a célkitűzést, hogy az EU legkésőbb 2050-re elérje az üvegházhatást okozó gázok kibocsátásának nulla nettó szintjét. Felszólította a Bizottságot, hogy a viselkedésbeli változások ösztönzése érdekében vizsgálja meg a szakpolitikai lehetőségeket, beleértve a környezetvédelmi adóztatást is. Ezzel napirendre került az egy-
séges „zöldadó” kérdése.

Globális trendek az adóelméletben és az adópolitikában: az adóztatás elmélete és gyakorlata

Az adóelméleti szakirodalom szerint a költségvetés fogyasztási típusú adókkal való támogatása csökkentheti a munka- és tőkejövedelmeket terhelő adókat, ami a gazdasági növekedés szempontjából kívánatos irány.⁶³ A jövedéki adóknak emellett egyéb hatásuk is van, az energiahordozók esetében a környezetvédelemmel hozhatók összefüggésbe, így részben „zöldadóként” is

az adózás alól. A javaslat kikel egyes országok *unfairnek* nevezett adókedvezményei ellen is, ismét megfogalmazva az egységesítés igényét a társasági adóztatásban.

⁶¹ A hagyományos adóztatás alá nehezen vagy egyáltalán nem lehet bevonni a globális digitális nagyvállalatokat, ezért az EU-ban 2018-ban kidolgozták a *Digital Service Tax* irányelveit, és igyekeznek azt a tagállamokkal elfogadtatni. A cél, hogy a cégek ne tudjanak kibújni az adózás alól.

⁶² Európai Parlament: *Általános adópolitika*. 2021c.

⁶³ Gregory Mankiw – Matthew Weinzierl – Danny Yagan: *Optimal Taxation in Theory and Practice. Journal of Economic Perspectives*, 23. (2009), 4. 147–174.

működnek. Az alkoholtartalmú és dohánytermékek legnagyobb része a káros termék kategóriába sorolható, ezért az ezeket terhelő adók egyben Pigou-adók, mert az adók miatt megemelkedő árak a fogyasztás csökkenését okozzák. Ezek ugyan az adóelmélet szerint a piaci mechanizmust torzítják, az egészség- és környezetrombolás fékezése ugyanakkor össz társadalmi érdek, ezért a jövedéki adók alkalmazása nem támadható.

„A Bizottság legutóbbi kezdeményezése az energiaadó-irányelvre irányuló javaslat volt [COM(2011)0169], amely az energiatermékek adóztatására vonatkozó szabályokat volt hivatva modernizálni. A tagállamok ennek révén úgy alakíthatták volna át adó szerkezetüket, hogy az adótehernek a munkáról a fogyasztásra való áthelyezése hozzájáruljon a növekedéshez és a foglalkoztatáshoz. A javaslatot 2015 márciusában visszavonták.”⁶⁴

Úgy tűnik, a gyakorlatba csak korlátozottan sikerül átültetni a kívánatos adópolitikát.

Leginkább a személyek adóztatásában érvényesül a tagállami adószuverenitás, és itt van a legnagyobb eltérés a tagországok gyakorlatában is. Bár az adóelmélet az egykulcsos adót kisebb mértékű beavatkozásnak tartja a piaci mechanizmusokba, mint a progresszív adóztatást, az Unió északi és nyugati államai számára a relatíve magasabb jövedelemadó-kulcsok és a progresszív adóztatás hagyományai élnek továbbra is. Ez számukra nyilvánvaló versenyhátrány a volt szocialista tömb országaihoz képest, akik a jövedelemadóztatásban bátrabban nyúltak a *flatrate* alkalmazásához, és jóval alacsonyabb normatív és effektív kulcsokat alkalmaznak. Tendenciájában a személyek adóztatásában minden tagországra vonatkozóan tehercsökkenés érzékelhető az elmúlt évtizedekben, de a rendszerek e tekintetben olyan nagy eltéréseket mutatnak, hogy egységesítésre vagy jelentős harmonizációra a következő években nincs esély, talán még komoly törekvés sem.

Az adózáselmélet *mainstream* véleménye, hogy a tőkét terhelő adók minden formában rontják a versenyképességet. A tőke adóztatása azonnali visszaesést okoz a vállalkozási aktivitásban, ezzel a jövedelemtermelésben, miközben a munkakínálat a rugalmatlansága miatt jól viseli az adóztatást. A tőke területen elfogadott irányelvek ennek jegyében születtek.

Szintén elfogadott adóztatási elv, hogy a mobil adóalapot inkább központi szinten érdemes adóztatni, míg a kevésbé vagy egyáltalán nem mobil adótárgyakat érdemes helyi szinten adóztatni.⁶⁵ A héaszabályozásban kifejtett uniós erőfeszítések jól illeszkednek ehhez az elvhez.

Globális trend a vállalkozási adók csökkentése válságok idején. A 2008-as válságkezelésnél is ez látszott, és várhatóan a 2020-as pandémiás mentőcsomagoknak is lesz adócsökkentő hatásuk mind a nominális, mind az effektív társasági adókulcsokra. A statisztikák szerint ugyanakkor az EU-ban összességében nincs nagy változás, az EU-28 GDP-hez viszonyított átlag adóterhelése 2002-ben éppúgy 40 százalék körül volt, mint az utóbbi években.⁶⁶ A közpolitika egy nagyobb arányú adóteher-csökkenés elősegítésében sikertelennek bizonyult, bár a kettős adóztatás elkerülésére tett erőfeszítések csekély mértékben adócsökkentésre vezetnek.

Szintén alapelv az adóelméletben a szektorsemlegesség. A pénzügyi szektor megadóztatására vonatkozó javaslat (FTT) ennek ellentmond. 2013-ban fogalmazódott meg az Unióban, arra tizenegy uniós tagállam tett javaslatot. Az uniós szintű pénzügyi tranzakciós adó bevezetése azt

⁶⁴ Európai Parlament (2021a): i. m. 5.

⁶⁵ Burján et al. (2012): i. m. 20.

⁶⁶ Török László: Adócentralizáció változása a globális válság hatására: Magyarország és Ausztria összehasonlító elemzése 2002–2016 között. *Köz-gazdaság*, 14. (2019), 4. 232.

célozná, hogy a pénzügyi ágazat méltányos részt vállaljon az állami bevételek előteremtésében. Az elképzelések szerint az adó 30-35 millió EUR bevételt eredményezne az uniós költségvetés számára, és 0,4-0,5 százalékot jelentene a tagországok GDP-jéhez viszonyítva. Az adó elsősorban a részvény- és kötvénykereskedelmet és a derivatíva ügyleteket sújtaná.⁶⁷

Az Unió különböző testületeiben megfogalmazott adóegyszerűsítési elképzelések egybeesnek a fejezet elején ismertetett adóelvekkel és az adóelmélet javaslataival, hiszen megkönnyítenék az ellenőrzést, olcsóbbá és hatékonyabbá tennék az adóztatás rendszerét, valamint az adózói érdeket is szolgálnák. Az elmúlt évtizedek közösségi adópolitikája azonban inkább csak a megfogalmazások terén haladt az egyszerűsítések irányában. Az adózás alapját képező számviteli sztenderdizálás valóban megtörtént, a kisvállalati szektorban ezen a téren jelentős adminisztrációs könnyítések történtek. Magyarországon például a nemzeti adóhatóság végre valóban eredményesen segíti a honi adózási kötelezettségek teljesítésében az állampolgárokat és a kkv-szektorot. A nemzetközi adójogi tanácsadás mindeközben szinte önálló és igen prosperáló iparággá nőtte ki magát. Ebben természetesen a nemzetköziesedés is szerepet játszik, de az uniós adójog burjánzása is ebbe az irányba hat.

Összefoglalóan megállapítható, hogy az uniós adópolitika a rögzített elvek szintjén ritkán ütközött az elméleti adótan jelenleg érvényesnek tekintett alaptételeivel, de az elmúlt évtizedek temérdek erőfeszítéséhez, az egységesítésre felhasznált erőforrásaihoz és költségeihez képest nem működött hatékonyan. Ebben természetesen szerepet játszott, hogy a tagállamok sok esetben igyekeztek késleltetni a jogalkotást⁶⁸ a nyilvánvaló érdekellentétek miatt.

„A pozitív harmonizáció ugyan több területet is viszonylag részletesen szabályozott, az Uniónak rá kellett eszmélnie arra, hogy megfelelő jogi keretek és felhatalmazás hiányában a problémák túlnyomó része a jogi síkon nem oldható meg. A kérdések megválaszolása ezért egyre inkább a politikai szintérre terelődött és ez a folyamat napjainkban is tart.”⁶⁹

Következtetések

Az egységes fiskális politika igénye az uniós bürokrácia és a tagországi adminisztráció oldaláról is gyakran felmerül, sokak szerint az Unió erősödésének ez az alappillére. A mögöttes érvelés egyrészt a hatékonysági kérdésre épít, amely szerint mindaddig versenyhátrányban van az Unió az USA, Japán vagy Kína gazdaságaival szemben, amíg hozzájuk hasonlóan nem alapozza gazdaságát teljesen egységes monetáris és fiskális politikára. Az adópolitikai összehangolás hiánya országonként eltérő beruházási és munkaerőköltségeket okoz, ily módon torzul a tőke, a munka vagy bármely erőforrás szabad áramlása, háttérbe szorulnak a méretgazdaságosság és a sztenderdizálás kritériumai, pedig ezek a szabad áralakulással együtt a hatékony gazdaság alapjai. A másik érv az adminisztrációs költségekkel kapcsolatos, hiszen a határokon átnyúló tevékenység, legyen szó munkavállalásról, szolgáltatások vagy termékek áramlásáról, adórezsim-ek ütközésével jár együtt, és mind az adózónak, mind az adóztatónak többletköltségeket okoz. Ráadásul erősödni látszik az országok közötti adóverseny is. Érzékelhető, hogy a döntéshozók

⁶⁷ European Commission: *Taxation of the Financial Sector*. 2020.

⁶⁸ Békés Balázs: *Közvetlen adózás az Európai Unióban*. PhD-értekezés. Budapest, Pázmány Péter Katolikus Egyetem, 2013. 17.

⁶⁹ Kende (2016): i. m. 367.

az adókkal gyakran saját nemzetgazdaságukat igyekeznek helyzetbe hozni, az uniós versenyképesség kérdése hátrébb szorul a megfontolásokban, ez pedig feszültségforrás a tagállamok között, és csak tovább erősíti a hatékonysági érvek szószólóit.

Nyilvánvaló ugyanakkor, hogy a nemzetállamok gazdaságpolitikai szuverenitása folyamatosan szűkül, az EU-n belül például a monetáris unió felépítése, a politikai-jogi harmonizálás eddigi lépései, vagy a 2020 végén elfogadott közös adósságkezelés miatt. A Közösségen kívüli hatásként a feltartóztathatatlanul gyorsuló globalizáció szintén csökkenti a mozgásteret. A kis-közepes nemzetgazdaságok döntéshozói joggal érezhetik úgy, hogy az adópolitika számukra az utolsó eszközök egyike, amellyel önálló és érdemi hatást gyakorolhatnak a gazdaságra, a társadalomra és a környezetre. Az adópolitika ily módon kritikus szuverenitási kérdéssé vált. Ezek mellett az adóverseny megítélésében is érdemes árnyalni a képet. A valóban hatékony gazdaságszervezéssel ugyanis aligha egyeztethető össze a néhány évtizede még több uniós magállamra jellemző szövevényes és magas kulcsokkal operáló adórendszer. A tízországos bővítéssel valóban magasabb fordulatszámra kapcsolt az adóverseny, ez viszont minden tagállamban lejjebb szorította az effektív adókulcsokat, és így összeurópai szinten is jelentősen csökkentette a holtteher-veszteséget, és növelte a vállalatok nemzetközi versenyképességét.

Felhasznált irodalom

1990. évi C. törvény a helyi adókról. Online: <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?%20docid=99000100.tv>
2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről. Online: <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?%20docid=a1700150.tv>
- A Tanács 2003/48/EK irányelve (2003. június 3.) a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0048&from=HU>
- A Tanács 2003/49/EK irányelve (2003. június 3.) a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049%20&from=HU>
- A Tanács 2006/112/EK irányelve 2006. november 28. a közös hozzáadottértékadó-rendszerről. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=%20CELEX:32006L0112&from=EN>
- A Tanács 2011/16/EU irányelve (2011. február 15.) az adózás területén történő közgazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=HU>
- A Tanács 2011/64/EU irányelve (2011. június 21.) a dohánygyártmányokra alkalmazott jövedéki adó szerkezetéről és adókulcsáról. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0064&from=en>
- A Tanács 90/434/EGK irányelve (1990. július 23.) a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:31990L0434&qid=1609258243417&from=EN>
- A Tanács 90/435/EGK irányelve (1990. július 23.) a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:31990L0435&from=EN>
- A Tanács 92/83/EGK irányelve (1992. október 19.) az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0083&from=EN>

- A Tanács (EU) 2016/1164 irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókielérési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=HU>
- A Tanács (EU) 2020/1151 irányelve (2020. július 29.) az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló 92/83/EGK irányelv módosításáról. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020L1151&from=EN>
- A Tanács hatodik irányelve (1977. május 17.) a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás (77/388/EGK). Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&from=HU>
- A Tanács irányelve (1977. december 19.) a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról a közvetlen adóztatás területén (77/799/EGK). Online: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/5ebf8450-3518-4d7a-916d-54be7d8b40d2/language-hu/format-PDFA1B>
- Az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződés (Római Szerződés). Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:11957E/TXT&from=EN>
- Az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2015/849 irányelve (2015. május 20.) a pénzügyi rendszerek pénzmosás vagy terrorizmusfinanszírozás céljára való felhasználásának megelőzéséről, a 648/2012/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet módosításáról, valamint a 2005/60/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv és a 2006/70/EK bizottsági irányelv hatályon kívül helyezéséről. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L0849&from=EN>
- Az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetben. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=CELEX%3A12016ME%2FTXT>
- Békés Balázs: *Közvetlen adózás az Európai Unióban*. PhD-értekezés. Budapest, Pázmány Péter Katolikus Egyetem, 2013. Online: https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/Bekes_Balazs_PhD_vegl_doi.pdf
- Burján Ákos – Sándorné Új Éva – Sztanó Imréné – Vigvári András: *Adótani alapok*. Budapest, Saldo, 2012.
- Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 Amending Directive 2011/16/EU as Regards Mandatory Automatic Exchange of Information in the Field of Taxation. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0107>
- Egyezmény a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:41990A0436&qid=1609260287972&from=EN>
- Európai Parlament: *Általános adópolitika*. 2021c. Online: www.europarl.europa.eu/factsheets/hu/sheet/92/altalanos-adopolitika
- Európai Parlament: *Közvetett adók*. 2021a. Online: www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/hu/FTU_2.6.11.pdf
- Európai Parlament: *Közvetlen adózás: személyi és társasági adózás*. 2021b. Online: www.europarl.europa.eu/factsheets/hu/sheet/80/kozvetlen-adozas-szemelyi-es-tarsasagi-adozas
- European Commission: *A Fair Share Taxation in the EU for the 21st Century*. Publications Office of the EU, 2018.
- European Commission: *Taxation of the Financial Sector*. 2020. Online: https://ec.europa.eu/taxation_customs/financial-transaction-tax_en
- European Commission: *Excise duty tables I*. 2021a. Online: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-09/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf
- European Commission: *Excise duty tables III*. 2021b. Online: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-09/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf
- Földes Gábor – Véghelyi Mária – Öry Tamás – Erdős Gabriella: *Az Európai Közösség adójoga*. Budapest, KJK–Kerszöv, 2001.

- Handa Lászlóné: *Adóharmonizálás vagy közös adópolitika?* 2006. Online: <http://kgk.uni-obuda.hu/sites/default/files/Handa.pdf>
- Herich György: *Adótan I.* Pécs, Penta Unió, 2003.
- Kende Tamás (szerk.): *Bevezetés az Európai Unió politikáiba.* Budapest, Wolters Kluwer, 2016. Online: https://mersz.hu/hivatkozas/wk41_355_p2#wk41_355_p2
- Lisszaboni Szerződés. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2007:306:FULL&from=HU>
- Maastrichti Szerződés. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:11992M/TXT&from=HU>
- Mankiw, Gregory – Matthew Weinzierl – Danny Yagan: Optimal Taxation in Theory and Practice. *Journal of Economic Perspectives*, 23. (2009), 4. 147–174. Online: <https://doi.org/10.1257/jep.23.4.147>
- Resolution on the Commission Communication. A Package to Tackle Harmful Tax Competition in the European Union. COM(97)0564 – C4-0333/98. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A51998IP0228&qid%20=1609262752929>
- Római Szerződés. Online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:11957E/TXT&from=EN>
- Török László: Adócentralizáció változása a globális válság hatására: Magyarország és Ausztria összehasonlító elemzése 2002–2016 között. *Köz-gazdaság*, 14. (2019), 4. 227–243. Online: <https://doi.org/10.14267/RETP2019.04.16>