

EURÓPAI FÜZETEK 38.

SZAKMAI ÖSSZEFOGLALÓ A MAGYAR CSATLAKOZÁSI

TÁRGYALÁSOK LEZÁRT FEJEZETEIBŐL



Dr. Öry Tamás
**A magyar adóigazgatás és
az uniós csatlakozás**

Adózás

A Miniszterelnöki Hivatal Kormányzati
Stratégiai Elemző Központ és a
Külügyminisztérium közös kiadványa

Európai Füzetek

A Miniszterelnöki Hivatal Kormányzati Stratégiai Elemző Központ
és a Külügyminisztérium közös kiadványa.

Felelős kiadó: Szeredi Péter

A szerkesztőbizottság elnöke: Palánkai Tibor

A szerkesztőbizottság tagjai: Bagó Eszter, Balázs Péter, Balogh András, Barabás Miklós,
Bod Péter Ákos, Erdei Tamás, Hefter József, Horváth Gyula, Hörcsik Richárd, Inotai András,
Kádár Béla, Kassai Róbert, Kazatsay Zoltán, Levendel Ádám, Lőrincz Lajos, Nyers Rezső,
Orbán István, Somogyvári István, Szekeres Imre, Szent-Iványi István, Török Ádám,
Vajda László, Vargha Ágnes

Főszerkesztő: Forgács Imre

Szerkesztő: Bulyovszky Csilla

Szerkesztőségi titkár: Horváthné Stramszky Márta

A szerkesztőség címe: MEH Európai Integrációs Iroda, 1055 Budapest, Kossuth tér 4.

Telefon: 441-3380

Fax: 441-3394

Lektor: Mocsáry Péter

Kézirat lezárva: 2003. május 23.

Grafikai terv: Szutor Zsolt

Fényképek: Csorba Gábor

Portréfotó: Csorba Gábor

Nyomás és előkészítés: Visit Nyomda & Stúdió

ISSN: 1589-4509

Budapest, 2003.



Kedves Olvasó!

Magyarország az Európai Unióhoz történő csatlakozással az adóigazgatás terén is az eddiginél szorosabb együttműködést alakít ki az unió tagállamaival. A csatlakozási tárgyalásokon hazánk kötelezőnek fogadta el magára nézve a tárgyalások 10. számú, „Adózás” fejezetébe sorolt közösségi joganyagot. Az adóigazgatást érintően (szemben az általános forgalmi adóval, a jövedéki adóval) átmeneti mentességi igény nem fogalmazódott meg, tehát a csatlakozás időpontjától valamennyi igazgatási jellegű közösségi rendelkezést alkalmaznunk kell. Ezek a tagállamok közötti együttműködési szabályok alapvetően a belső piac megfelelő működését hivatottak biztosítani.

E kiadvány szakmailag megalapozott, széles körű tájékoztatás ad az Európai Közösség jogsegély- és behajtási irányelvéről, a közösségi áfa-információcseréi rendszerről, valamint ismerteti az úgynevezett arbitrációs egyezményt is. Képet kapunk továbbá arról, hogyan áll a hazai adóigazgatási sza-



bályok harmonizációja és a szükséges intézményi háttér fejlesztése.

Mindenkinek, aki gazdasági tevékenysége során kapcsolatba került vagy kerül az Európai Unió tagországainak gazdálkodó egységeivel és adóhatóságaival, érdemes figyelmesen tanulmányoznia az itt ismertetett közösségi irányelveket és rendeleteket.



I. A közösségi adóigazgatási együttműködés jogi háttere

1. Áttekintés

Az Európai Unió tagállamai által kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények többsége rendelkezik a szerződő államok illetékes hatóságainak az adóztatás eredményességét célzó együttműködéséről. A kooperáció leghatékonyabb eszközének a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) Modellegyezményének 26. cikkelye alapján a bilaterális egyezményekben is szerepeltetett *kölcsönös információcsere* bizonyult. Az unión belül ugyanakkor problémát jelentett, hogy a tagállamok bilaterális kapcsolataik keretében nem minden esetben kötöttek a kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodásokat, illetve az adókijátszás és az adókikerülés egyes formái esetében – azok multinacionális jellege miatt – a meglévő egyezmények alkalmazása nem vezetett megfelelő eredményre.

A Miniszterek Tanácsa 1975-ben fogadta el azt a döntést, amely a tagállamok közötti együttműködés fejlesztését szorgalmazta.¹ Nevezetesen a kölcsönös információcserét, a tagállami adótisztviselők más tagállamban folytatott adóellenőrzéseknél való jelenlétét, valamint az együttműködési eljárások figyelemmel kísérésének és a folyamatos tapasztalatcserének a fontosságát hangsúlyozta.

A döntés eredményeként a Bizottság 1976-ban terjesztette a Tanács elé a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adózás területén érvényesülő kölcsönös segítségnyújtásáról rendelkező irányelvet (*jogsegély-irányelv*). A javaslatához eredetileg egy másik irányelv-javaslatot is csatoltak, amely a kötelező arbitrációs eljárás bevezetése nyomán, a kapcsolt vállalkozások nyereségének adóhatóság általi módosításával előálló kettős adóztatás megszüntetését irányozta elő.

¹ OJ C 35/1., 1975. február 14.

² 79/1070/EGK (OJ L 331/8., 1979. december 27.)

³ 92/12/EGK (OJ L 76/1., 1992. március 23.)

⁴ 218/92/EGK (OJ L 24/1., 1992. február 1.) Az irányelv, illetve a rendelet tervezett módosítása ezt a kettősséget megszünteti.

⁵ 76/308 EKG (OJ L 73/18., 1976. március 19.)

⁶ 79/1071 EKG (OJ L 331/10., 1979. december 27.) és 92/108 EKG irányelv (OJ L 390/124., 1992. december 31.)



Az arbitrációs irányelvre vonatkozó javaslatot azonban a Tanács elutasította, és az csak 1995. január 1-jén, a tagállamok által kötött egyezményként lépett hatályba.

A jogsegély-irányelv *tárgyi hatályát* az 1979. december 6-án elfogadott tanácsi irányelv terjesztette ki a *hozzáadottérték-adóra*.² A következő módosításra 1992-ben, a horizontális jövedéki irányelv elfogadása-kor került sor. A jövedéki irányelv 30. cikkelye terjeszti ki a jogsegély-irányelv hatályát a *jövedéki adóra*.³ A jogsegély-irányelv ugyanakkor az áfa-vonzatú ügyekkel kapcsolatos információcserét – különös tekintettel annak automatikus, hálózati rendszeren keresztüli változatára – a későbbiekben tárgyalandó 218/92 EKG tanácsi rendelettel együttesen szabályozza⁴.

A tagállamok közötti adóbehajtást érintő kölcsönös segítségnyújtás jogi alapját az 1976-ban elfogadott *76/308 EKG tanácsi irányelv* képezi. Ez eredetileg az 1962-ben létrehozott Európai Mezőgazdasági Orientációs és Garancia Alap (European Agricultural Guidance and Guarantee Fund – EAGGF) részleges, illetve teljes körű finanszírozásával kapcsolatos visszatérítésekkel, intervenciókkal és más intézkedésekkel, a mezőgazdasági lefölözésekkel, valamint a közösségi vámokkal kapcsolatban felmerült tartozások, illetőleg az ilyen tartozások kamatainak és egyéb költségeinek tagállamok közötti

behajtását hivatott rendezni.⁵ Az irányelv hatályát a közösségi jogalkotó 1979-ben a hozzáadottérték-adóra, majd 1992-ben a közösségi jövedéki szabályozás három fő termékcsoportjára, az ásványolajokra, az alkohol- és a dohánytermékekre alkalmazott jövedéki adóra is kiterjesztette.⁶

Az előbbiekben vázolt joganyag képezi tehát a közösségi adóügyi együttműködés jogi alapját. A magyar adóigazgatásnak e jogszabályok átvételére kellett felkészülnie, illetve alkalmazásuk intézményi hátterét kell kiépítenie. A jogalkotási kérdések rendezése a magyar Pénzügyminisztérium, míg a jogalkalmazás intézményfejlesztési feladatainak elvégzése az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, illetve a Vám- és Pénzügyőrség ügykörébe tartozik.

2. A jogsegély-irányelv

2.1. Az irányelv hatálya

A tagállamok illetékes hatóságai közötti információcsere a pontos adómegállapítás érdekében a *következő adófajtákra* terjed ki: a tőke- és jövedelemadókra, az osztalék- és kamat forrásadóra, a realizált tőkenyereség-adóra és a még nem realizált tőkeemelés terhelő adóra, a vállalkozások által a munkavállalók részére fizetett bért és járandóságot terhelő forrásadókra (adóelő-



legre), a hozzáadottérték-adóra, valamint az ásványolaj, az alkohol- és a dohánytermékek jövedéki adójára. A tárgyi hatály az adómegállapítás módjától függetlenül kiterjed továbbá az előbbi adókkal azonos vagy azokhoz hasonló, a későbbiekben bevezetett adókra is.

Az irányelv *személyi hatálya* nemcsak a tagállamokban állampolgársággal, illetve illetőséggel bíró személyek, hanem az állampolgársággal, vagy illetőséggel nem rendelkezők adóügyeire is kiterjed, feltéve, hogy valamelyik tagállamban a felsorolt adók megállapításához szükséges információról van szó.

2.2. Az információcsere típusai

A jogsegély-irányelv 2–4. cikkelye alapján *három alapvető típus* különböztethető meg: a kérelemre történő, az automatikus és a spontán információcsere.

Az irányelv 2. cikkelye alapján az *illetékes hatóság megkeresésére* a megkeresett hatóság köteles megadni az egyedi adóüggyel kapcsolatos információt (a kivételeket lásd később). A megkeresett hatóság a megkeresésben kért információk beszerzését akár külön eljárás keretében is végezheti.

Az *automatikus információcsere* (3. cikkely) esetén a tagállamok illetékes hatóságai előzetes kérelem nélkül, rendszeresen szolgáltathatnak információkat egymásnak. Az

ilyen típusú információcserére a gyakorlatban viszonyosság alapján kerül sor.

A 4. cikkelyben szabályozott, úgynevezett *spontán információcsere* keretében a tagállam szintén erre irányuló előzetes kérelem nélkül, de nem rendszeresen szolgáltat adatokat az irányelv által meghatározott esetekben. Ezek az esetek a következők:

- a tagállam illetékes hatósága úgy ítéli meg, hogy egy másik tagállamban adóbevétel-kiesés veszélye áll fenn;
- az adott tagállamban az adózó olyan adómérséklésben vagy mentességben részesül, amely a másik tagállamban fennálló adókötelezettség változásához, vagy a fizetendő adó összegének növekedéséhez vezet;
- a különböző tagállamokban lévő adóalanyok egy vagy több országon keresztül oly módon bonyolítják ügyleteiket, hogy az az érintett tagállamok rovására adó-megtakarításhoz vezethet;
- kapcsolt vállalkozások közötti transzferáraknak a szokásos piaci ár elvével ellenzök alkalmazása;
- ha az egyik tagállam által szolgáltatott információ egy másik tagállam számára lehetővé teszi egy további információhoz való hozzájutást, ezt az újabb információt az utóbbi tagállam átadja az előző tagállamnak.



A spontán információcsere felsorolt eseteiben kötelező az információ átadása, minden más esetben a spontán információcsere csak lehetőség a tagállamok számára.

A 4. cikkely (2) bekezdése alapján a tagállamok a 9. cikkelyben meghatározott *konzultációs eljárás* segítségével megjelölhetik azon további esetek körét, amikor kötelező a spontán információcsere.

Az információ átadásának konkrét határidejét az irányelv nem határozza meg. Az *igazgatási együttműködés állandó bizottsága* (Standing Committee Administrative Cooperation – SCAC) 1994-ben úgy határozott, hogy az irányelv rendelkezéseinek megfelelő információ-átadásra a kérelem beérkezésétől számított *három hónapon belül* kell sort keríteni. Amennyiben a megkeresett hatóság nem képes megadni a kért információt, illetve átadását elutasítja, erről, valamint az információszolgáltatás akadályáról, vagy az elutasítás indokairól értesíti a megkereső hatóságot.

2.3. A tagállamok adótitkviselőinek együttműködése

Az irányelv 6. cikkelye értelmében a megkereső tagállam adótitkviselője – a két tagállam konzultációs eljárásbeli megegyezése alapján – a megkeresett tagállamban kérelemre indult ellenőrzésnél jelen lehet. Ehhez az szolgáltatathat alapot, hogy a megkereső

tagállam tisztviselője minden bizonnyal jobban tudja, hogy mit keres az ellenőrzött vállalkozásnál, illetve magánszemélynél. Az együttműködés e formájára a gyakorlatban ritkán kerül sor.



2.4. Titokvédelmi szabályok

Az irányelv rendelkezései szerint egy tagállam a tudomására jutott adóügyi információt a belső szabályainak megfelelően, bizalmasan köteles kezelni (adótitok). Az információ kiadására csak meghatározott esetekben ad lehetőséget az irányelv. Ilyen esetnek minősül, ha az információt az adómegállapításban és az ellenőrzésben közvetlenül érintett személy részére szolgáltatják. Az



információ kiadható továbbá annak a személynek is, aki az adómegállapítással kapcsolatos bírói vagy közigazgatási eljárásban közvetlenül érintett. Az utóbbi eljárások során felhasznált információ ugyanakkor – amennyiben az információt szolgáltató tagállam nem emel kifogást – meghallgatásnál, nyilvános bírósági tárgyaláson stb. felhasználható. Az információnak minden, az adómegállapítással, illetve az adózással össze nem függő célra való felhasználása az irányelv értelmében tilos.

Titokvédelmi szabály továbbá, hogy a megkereső állam a megkeresett állam kérésére a megkeresett állam által adott információkat oly módon köteles kezelni, ahogy azt a megkeresett állam adótitokra vonatkozó szabályozása előírja, amennyiben ez utóbbi az információ-átadásra az irányelv rendelkezéseinél szigorúbb szabályokat állapít meg. Amennyiben a megkereső állam a megkeresett állam titokvédelmi szabályainak betartását nem vállalja, a megkeresett állam nem köteles a megkeresésnek eleget tenni.

Amennyiben a megkeresett állam ugyan engedélyt ad az előbbieken felsoroltaktól eltérő esetben az információ felhasználására,

de saját hazai szabályozása értelmében ilyen célokra az nem lenne felhasználható, a megkereső állam nem használhatja fel a kapott információkat az irányelv által rögzítettek-től eltérő ügyekben.

Ha a megkereső állam illetékes hatósága úgy ítéli meg, hogy az információ egy harmadik állam számára hasznos lehet, akkor – az irányelv alapján – a kapott információt átadhatja a harmadik ország illetékes hatósága számára, feltéve, hogy ezzel az információt szolgáltató állam egyetért, és a harmadik ország tiszteletben tartja az irányelv, illetve a saját nemzeti titokvédelmi szabályait.

2.5. Az információcsere korlátai

A tagállamok közötti információcserén alapuló együttműködés során a megkeresett tagállam több esetben is elutasíthatja a megkereső állammal való együttműködést. Ilyen eset nyilvánvalóan, ha a megkeresés olyan adót érint, amelyre nem terjed ki az irányelv tárgyi hatálya. Az együttműködés korlátját jelenti továbbá, ha a megkereső tagállam nem merítette ki az információ megszerzésére a nemzeti szabályai alapján rendelkezésére álló eszközöket anélkül, hogy az elérni

7 COM (2001) 294 végső

8 VIES - Value Added Tax Information Exchange System (áfa-információcsere rendszer) A rendszer egy olyan számítógépes hálózat, ahol az illetéke hatóságok számára gyors és megbízható hozzáférés biztosított az egyes Közösségen belüli ügyleteket végző adózók adataihoz.



kívánt célt a nemzeti szabályok alkalmazása veszélyeztetné.

Az irányelv 8. cikkelye további korláto-kat állapít meg: a megkeresett tagállam nem köteles információt szolgáltatni, vagy ennek megszerzése érdekében eljárást indítani, amennyiben a nemzeti jogszabályai, vagy igazgatási gyakorlata alapján ilyen eljárásra, illetve információszolgáltatásra nem lenne lehetősége.

A 8. cikkely alapján a tagállamok megta-gadhatják az információ-átadást, ha az szak-mai, kereskedelmi vagy ipari titok, illetőleg eljárás felfedéséhez vezetne. Ez a korlát a tagállami vállalkozások védelmét szolgálja, ugyanakkor az ipari kémkedéstől is védi a tagállamokat (a banktitokra vonatkozó infor-máció nem tartozik ebbe a körbe). Továb-bi korlát a viszonyosság hiánya, illetve ha az információ átadása a közrendbe (public order) ütközik.

2.6. Jogorvoslat

Mivel az irányelv rendelkezéseinek megfelelő információcserével érintett adózó számára – elsősorban a titokvédelmi szabályokba ütköző információ-átadás esetén – maga az irányelv nem ad jogorvoslati lehetősé-get, csak a *nemzeti szabályozás által nyúj-tott jogorvoslati eszközök* vehetők igénybe. Ilyen lehet az előzetes értesítés, a bírósági eljárás, illetve az irányelv szabályaival ellen-

tétes információ-átadással bizonyíthatóan felmerült kárral kapcsolatos kártérítési igény.

2.7. A jogsegély-irányelv 2001-es módosítási javaslata

A Bizottság 2001-ben terjesztette a Tanács elé azt a javaslatot⁷, amely egységes jogala-pot adna az adómegállapítás érdekében foly-tatott tagállami együttműködésnek. A javas-lat indokolása kifejti, hogy az irányelv csak az illetékes hatóságok közötti együttműkö-désre adott lehetőséget, vagyis két tagállam más hatóságai közvetlenül nem léphettek kapcsolatba egymással. Az általános forgal-mi adót illetően az irányelv értelmében az automatikus és a spontán információcsere csak bilaterális megállapodás alapján volt lehetséges. Ilyen megállapodást a tagállamok alig kötöttek, illetve a más tagállami adótisztviselő jelenléte az ellenőrzésnél sem volt jellemző az együttműködésre.

Az ellenőrzési tevékenységet az áfa terüle-tén a tapasztalatok szerint hatékonyan segítette a *VIÉS*⁸, ugyanakkor az összefoglaló nyilatkozatok alapján automatikusan, illetve kérelemre szolgáltatott információkhoz való hozzájutás meglehetősen időigényes volt. A később ismertetendő áfa-együttműködé-si rendelet egyedi esetekben nem bizonyult alkalmas jogi eszköznek a kooperációhoz. Ilyenkor a tagállamok az információcseré-



hez a jogsegély-irányelv rendelkezéseit alkalmazták.

A módosítás összevonja a jogsegély-irányelv és a rendelet áfa-rendeleteit annak érdekében, hogy a továbbiakban az áfa-egyműködés *egyetlen jogszabály alapján* valósuljon meg. A jogszabály formája rendelet, tehát annak rendelkezései az egyes tagállamokban – továbbra is – közvetlenül lesznek alkalmazandók.

3. A közösségi áfa-információcsere

A közösségi áfa-információcsere jogi alapját képező rendelet előírja, hogy a tagállam értesítse a többi tagországot és a Bizottságot a rendelet alkalmazása céljából kijelölt illetékes hatóság kinevezéséről. Feladatul tűzi egy *központi iroda* (CLO)⁹ létrehozását is, amelynek fő feladata a tagállamokkal való kapcsolattartás.

A tagállamok illetékes hatóságainak elektronikus adatbázist (VIES) kell fenntartaniuk. Ebben azokat az információkat tárolják és dolgozzák fel, amelyeket a 77/388 EGYK irányelv – az úgynevezett hatodik áfa-irány-

elv – 22. cikkely (6) bekezdés b) pontja alapján részükre az adóalanyok szolgáltatnak. E rendelkezés alapján az adóalany negyedévente az általa teljesített termékértékesítésekről, minden egyes adóalany vevőjét érintően, úgynevezett *összefoglaló nyilatkozatot* nyújt be tagállamának adóhatósága részére.

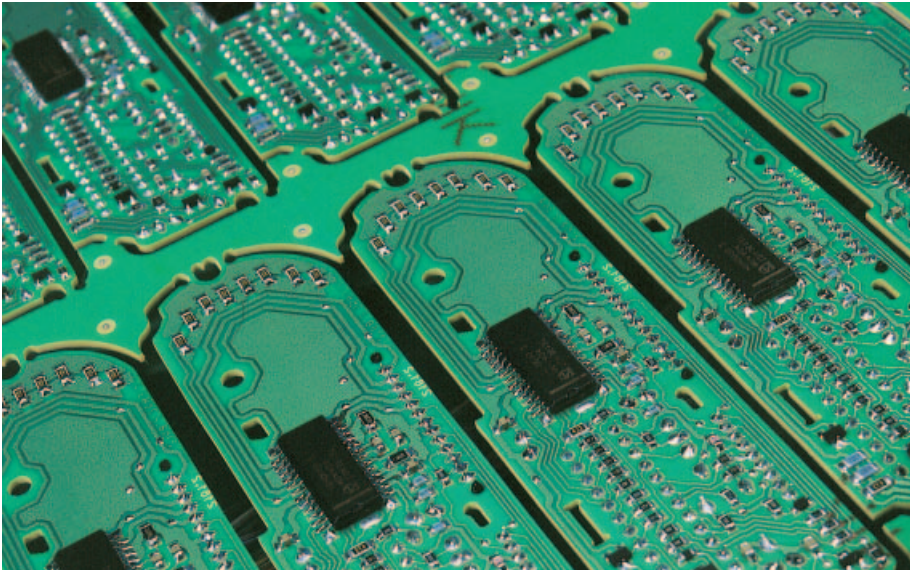
Az összefoglaló nyilatkozat benyújtásának negyedéves időszakát a tagállamok egy hónapra csökkenthetik, valamint a nyilatkozatban egyéb adatokat is megkövetelhetnek (hatodik irányelv 22. cikkely (6) bekezdés c) pont).

Az elektronikus adatbázis – egyebek között – a következő információkat tartalmazza:

- a tagállamon belüli összes, Közösségen belüli értékesítést végző adóalany áfa-azonosító számát;
- az áfa-azonosító számmal rendelkező adóalany részére teljesített, Közösségen belüli termékértékesítés teljes értékét;
- a fenti termékértékesítést végző adóalanyok áfa-azonosító számát.

Az előbbi adatok közül a tagállam illetékes hatósága késedelem nélkül közvetlenül, illetve kérelemre a következő információkhoz férhet hozzá:

9 CLO - Central Liaison Office (Központi Kapcsolattartó Iroda) Az irodák a tagállamok illetékes hatóságai közötti együttműködés kommunikációs csatornáit, egyben az együttműködést felügyelő szerveit. A Hivatal figyelemmel kíséri a megkeresések és válaszok minőségét, pontosságát, valamint az együttműködési határidők betartását. A közösségi áfa-egyműködés – a rendelet módosítása – főszabályként az Irodán keresztül történik.



- az információhoz hozzájutó tagállam által kiadott áfa-azonosítási számhoz, illetve
- a Közösségen belüli adóalanyok részére történt termékértékesítések összértékéhez, akiknek az azonosítási számokat az információt szolgáltató államban kiadták.

Az *adóátkerülés* és az *adókiadás* megelőzése érdekében a tagállam illetékes hatósága közvetlenül és késedelem nélkül igényelheti, vagy közvetlenül hozzáférhet a következő információkhoz:

- azon adóalanyok áfa-azonosító számához, akik a Közösségen belüli értékesítést áfa-

azonosító számmal rendelkező személyek részére végezték;

- azon Közösségen belüli értékesítések teljes összegéhez, amelyek az áfa-azonosító számmal rendelkező adóalanyok között valósultak meg.

Amennyiben az információ elégtelennek bizonyul, az illetékes hatóság egyedi esetben bármikor *további információkat* kérhet. A megkeresett ország köteles a megkereső hatóságot legalább a következő információkkal ellátni: számlaszám, illetve egyedi ügyletek esetén a felek közötti értékesítési időpontok és összegek.



3.1. Az információcsere szabályai

A rendelet preambuluma szerint biztosítani kell, hogy az együttműködés során átadott információ *ne jusson illetéktelen személy tudomására*. Ehhez az szükséges, hogy a megkereső hatóság a kért információt a megkeresett hatóság felhatalmazása nélkül ne használja fel az adóztatáson kívüli célokra.

A rendelet 7. cikkelye előírja, hogy a megkeresett hatóság az információt a következő feltételek megléte esetén köteles átadni:

- a megkeresések számát és természetét tekintve az információ átadása nem órányítalanul nagy többletletterhet a megkeresett hatóságra;
- a megkereső hatóság minden olyan információforrást kimerített, amely a kért információ beszerzésére az adott körülmények között rendelkezésére állt;
- a megkereső hatóság csak abban az esetben kér információt, ha hasonló segítségnyújtásra a megkeresett hatóság tekintében maga is képes.

Amennyiben a megkereső hatóság nem tudja teljesíteni a vázolt feltételeket, az indokok előadásával haladéktalanul értesíti a megkeresett hatóságot. Ha a megkeresett hatóság megállapítja, hogy a feltételek nem

teljesültek, és így a kért információk átadására nem köteles, erről a tényről az indokok előadásával ugyancsak haladéktalanul értesíti a megkereső hatóságot. Az érintett hatóságok kötelesek az egyezséget megkísérteni. Amennyiben az értesítéstől számított egy hónapon belül az egyezés nem jön létre, bármelyik hatóság kérheti, hogy a kérdést a rendelet 11. cikkelyében meghatározott konzultációs eljárás alapján vizsgálják meg.

3.2. Titokvédelmi szabályok

Az érintett adózó jogainak védelmére a rendelet kimondja, hogy amennyiben a nemzeti jog előírja az *érintett személy értesítését*, ezen értesítési kötelezettség a rendeletben szabályozott információcsere esetén is alkalmazandó, kivéve, ha az értesítés egy más tagállamban folyó, adócsalással kapcsolatos nyomozás eredményességét veszélyeztetné. Ebben az esetben a megkereső hatóság kérelmére a megkeresett hatóság az adózó értesítését mellőzi.

A rendelet ezenkívül előírja, hogy a szabályai alapján bármilyen formában átadott információra a megfelelő titokvédelmi előírások alkalmazandók. Ennek megfelelően

10 COM (2001) 294 final

11 76/308 EGK irányelv (OJ L 7318., 1976.március 19.)

12 79/1071 EGK irányelv (OJ L 331/10., 1979. december 27.) és 92/108 EGK irányelv (OJ L 390/124., 1992. december 31.)



a szakmai titokra vonatkozó védelem, az adott tagállam megfelelő belső szabályai ugyanúgy alkalmazandók, mint a közösségi hatóságokat terhelő titoktartási rendelkezések.

Ennek megfelelően a rendelet alapján átadott információhoz csak az adó megállapításában, vagy az ellenőrzésben közvetlenül érintett személyek férhetnek hozzá, illetve a közösségi intézmények azon alkalmazottai, akik feladataik teljesítése érdekében az ilyen információkat felhasználhatják. Mindezeket túl az információk felhasználhatók, amennyiben a bírói vagy az igazgatási eljárás adójogszabály-sértéssel kapcsolatos, és szankció kiszabásával zárulhat.

Amennyiben a megkereső hatóság úgy ítéli meg, hogy a megkeresett hatóságtól kapott információ felhasználása egy harmadik tagállam illetékes hatóságának ugyancsak fontos lehet, a kérdéses információt a megkeresett hatóság egyetértésével a harmadik tagállam illetékes hatósága részére átadhatja.

3.3. A rendelet 2001-es rekodifikációs javaslata¹⁰

A javaslat – ahogyan azt az előbbieken, a jogsegély-irányelvvel kapcsolatban említettük – elfogadása esetén egységesíti a jelenleg több jogszabályi alappal rendelkező áfa-együttműködést. A javaslat alapján az eddig

a CLO-n keresztül bonyolított, központosított együttműködés a hatékonyság és a gyorsaság jegyében közvetlenebb jelleget ölthet. A hatályos szabályozás alapján ugyanis az együttműködésre kizárólag az illetékes hatóságon, vagyis a CLO-n, illetve a jogsegély-irányelv 1. cikkelyében meghatározott más hatóságon keresztül kerülhet sor. Amennyiben az érintett felek nem így járnak el, az együttműködés során kapott információkat a jogszabálysértő adózóval szemben nem lehet felhasználni. A javaslat ezen a helyzeten változtat, amikor az erre illetékes személyek számára a közvetlen kommunikációt is lehetővé teszi.

4. A behajtási irányelv

Az Európai Közösség tagállamai közötti adó-behajtást érintő kölcsönös segítségnyújtás jogi alapját a *Római Szerződés* 90. és 94. cikke, illetve az 1976-ban elfogadott *76/308 EGYK számú tanácsi irányelv* képezi.¹¹ Az irányelv hatályát a közösségi jogalkotó 1979-ben a hozzáadottérték-adóra, majd 1992-ben a közösségi jövedéki szabályozás három fő termékcsoportjára, az ásványolajokra, az alkohol- és a dohánytermékekre alkalmazott jövedéki adóra is kiterjesztette.¹²

A behajtási irányelv végrehajtására a Bizottság 1977-ben irányelvet adott



ki, amelynek rekodifikációjára 2002-ben került sor¹³.

A behajtási irányelv elfogadásának alapvető célja az volt – amint ezt az irányelv preambuluma kifejti –, hogy a fizetési kötelezettségek elmulasztása révén keletkezett tartozások tagállamok közötti behajtá-



sát, valamint az azzal kapcsolatos információkérést, értesítés és biztosítási intézkedés iránti megkeresést lehetővé tegye. Ennek hátterében az áll, hogy a tartozások nemzetközi behajtására korábban nem volt semmiféle jogalap, hiszen a behajtás tagállami jogosítványnak minősült. A kettős adózás elkerülése érdekében kötött bilaterális egyezmények – egy-két kivételtől eltekintve

– nem tartalmaznak behajtási rendelkezést. Mindez akadályozta a közös, illetve belső piac hatékony működését, ezért a kölcsönös behajtás jogi alapjainak megteremtése alapvető közösségi érdeknek minősült.

A Tanács által elfogadott behajtási irányelv alapvetően *négy megkeresési típust* különböztet meg: az információkérésre, a kézbesítésre, a behajtásra, valamint a biztosítási intézkedés megtételére irányuló megkeresést.

4.1. Az információkérésre irányuló megkeresés

Az irányelv 4. cikkelye rendelkezik az információkérés lehetőségéről, amennyiben kimondja, hogy a megkeresett hatóságnak minden olyan információt meg kell adnia a megkereső hatóságnak, amely a tartozás behajtását az utóbbi számára lehetővé teszi. Az ilyen információ beszerzése véget a megkeresett hatóság minden olyan intézkedést megtesz, amelyet számára nemzeti jogszabályai lehetővé tesznek.

A végrehajtási irányelv alapján a megkeresett hatóság *hat hónapon belül* köteles értesíteni a megkereső hatóságot az általa a kért információk megszerzése érdekében megtett intézkedések eredményéről. A meg-

13 2002/94/EK (OJ L 337/41., 2002. december 13.)



keresett hatóságtól kapott információk birtokában a megkereső hatóság további információkat kérhet, amely kérelmet ugyancsak írásban, a megtett intézkedésekről szóló értesítéstől számított két hónapon belül terjeszthet elő a megkeresett hatóság részére.

A megkeresett hatóság néhány esetben ugyanakkor *nem köteles* a megkeresésnek eleget tenni. Ilyen eset, amikor a megkeresett hatóság saját joghatóságán belül a tartozás behajtása végett hasonló információt nem tudna beszerezni. A megkeresés teljesítése megtagadható továbbá, ha az kereskedelmi, ipari vagy más szakmai titok felfedéséhez vezetne, illetve abban az esetben is, ha az adatok kiadása nemzetbiztonsági érdeket sért, vagy a közrendbe ütközik.

4.2. A kézbesítés iránti megkeresés

Ilyen megkeresés esetén a megkeresett hatóság – hazai hatályos jogszabályainak megfelelően – értesíti a címzettet azokról a határozatokról, illetve egyéb okiratokról, amelyeket a megkereső hatóság a tartozás behajtása érdekében saját tagállamában kibocsátott.

4.3. A behajtási és a biztosítási intézkedés iránti megkeresés

A behajtási irányelv 13. cikkelye alapján a megkereső hatóság megfelelő indokok alapján biztosítási intézkedés megtételét kérhe-

ti a megkeresett hatóságtól. A biztosítási intézkedés iránti kérelmet általában a behajtási kérelemmel együtt küldik meg a megkeresett hatóságnak. Az irányelv rendelkezéseinek középpontjában a behajtás iránti megkeresés szabályainak részletezése áll.

Az irányelv 6. cikkelyének (1) bekezdése alapján a behajtás iránti megkeresés teljesítése során a megkeresett hatóság hazai jogának megfelelően behajtja azon tartozásokat, amelyek *végrehajtható okirat alapján* behajthatók. A más tagállamból érkezett megkeresés a behajtás szempontjából belföldi tartozás behajtásaként kezelendő (6. cikkely (2) bekezdés).

Az irányelv 7. cikkelye szabályozza a megkeresés részleteit. Az (1) bekezdés alapján a megkereséshez mellékelni kell a megkereső hatóság tagállamában kiállított végrehajtható okirat, valamint a tartozás behajtásához szükséges egyéb dokumentumok eredeti vagy hitelesített példányát. A megkereső hatóságnak csak abban az esetben van lehetősége a behajtás iránti megkeresésre, ha a tartozás fennállását vagy a végrehajtási okirat rendelkezéseit a *kötelezett nem vitatja*, illetve a behajtást a megkereső hatóság a hazai joga alapján megkísérelte, de az eredménytelen maradt, vagy a tartozást csak részben teljesítették. További – az irányelv rendelkezéseinek végrehajtására kiadott, 2002/94 EK bizottsági irányelv 20. cikkelyé-



nek (2) bekezdésében meghatározott – fel-tétel a *behajthatósági küszöbérték* elérése, amely a jelenleg hatályos rendelkezések értelmében *1500 euró*.

A behajtható tartozás az irányelv 10 cik-kelye alapján a megkeresett hatóság hazai joga alapján nem élvezhet preferenciális elbánást. A 11. cikkely a megkeresett ható-ság kötelezettségévé teszi a megkereső ható-ság haladéktalan értesítését a behajtással kapcsolatban megtett intézkedésekről.

4.4. A behajtási eljárás felfüggesztése

Az irányelv 12. cikkelye alapján, amennyi-ben a behajtási eljárás során a megkereső hatóság államában a tartozás fennállását, a végrehajtható okirat rendelkezéseit, vagy mindkettőt az érintett felek valamelyike vitatja, illetve megtámadja, a megkereső hatóság tagállamában sorra kerülő *jogor-voslati eljárás* megindulásáról a megkereső hatóság értesíti, az érintett fél értesítheti a megkeresett hatóságot. Értesítési kötele-zettségének a megkereső hatóság a jogor-voslati kérelemről történő tudomásszerzé-sét követően haladéktalanul, írásban tesz eleget.

A megkeresett hatóság a jogorvoslati eljárás megindulásáról szóló hatósági vagy

adózái értesítés kézhezvétele után a *behaj-tási eljárást* a másik tagállam illetékes szer-vének az ügyben hozott érdemi döntésé-ig *felfüggeszti*. Amennyiben a jogorvoslati igény a megkeresés eredményeként indult behajtás során foganatosított végrehajtási cselekményekkel kapcsolatban merül fel, a megkeresett hatóság államának szabályai alkalmazandók (12. cikkely (2) bekezdés).

Ha a jogorvoslati eljárás *bírószági felülvizs-gálatot* jelent, és a bíróság döntése az alperes adóhatóság javára szól, a bírósági határozat végrehajthatóságához külön intéz-kedésre nincs szükség, annak megküldésével, illetve annak rendelkezései alapján a behajtá-si eljárás a megkeresett hatóság tagállamá-ban folytatódik (12. cikkely (4) bekezdés).

4.5. A behajtási kérelem elutasítása

A megkeresett hatóság nem köteles a behaj-tási, illetve a biztosítási intézkedés megté-telére irányuló kérelemnek eleget tenni, ha annak teljesítése a megkeresett tagállamban a kötelezett helyzete miatt *komoly gazdasá-gi és társadalmi nehézségeket* okozna. Az irányelv további elutasítási okot is meghatá-roz: amikor a megkereső hatóság *nem hasz-nálja fel valamennyi*, a tartozás behajtására a hazai joga alapján rendelkezésére álló esz-



közt. Az irányelv korábbi rendelkezéseiből következően a behajtási kérelem teljesítését a megkeresett hatóság elutasíthatja, ha a kötelezett *kiegyenlíti tartozását* (14. cikkely).

A megkeresett hatóság a megkeresési kérelem elutasításáról, illetve ennek indokairól értesíti a megkereső hatóságot, valamint az Európai Bizottságot (14. cikkely).

4.6. A behajtási irányelv 2001. évi módosítása

A Bizottság 1998 júniusában az irányelv módosítását célzó javaslatot terjesztett a Tanács elé, amelyet a Tanács 2001-ben fogadott el.¹⁴ A módosítás a következőkben foglalható össze.

A módosítás az irányelv *hatályát kiterjeszti* többek között az egyes tőke-, jövedelem-, és nyereségadókra, a biztosítási adóra, továbbá a behajtással összefüggésben felmerült kamatra, bírságra és egyéb járulékos költségekre.

A módosítás a tagállam által kibocsátott *végrehajtható okiratot* – amelynek érvényességét az irányelv eddig a másik tagállam által külön eljárás keretében kibocsátott végrehajtható okiraton keresztül ismerte el – külön eljárás nélkül *közvetlenül elismertnek*, annak rendelkezéseit *automatikusan végrehajthatónak* rendeli (kivéve, ha a megkeresett tagállam aggályosnak találja a megkeresésben foglaltakat).

A tartozás fennállásával, illetve a végrehajtási okirat rendelkezésével kapcsolatos jogorvoslat esetén, amennyiben a megkereső hatóság úgy ítéli meg, hogy a jogorvoslat iránti kérelem megalapozatlan, a módosítás értelmében – szemben az irányelv eredete-



ti rendelkezésével – kérheti a megkeresett hatóságtól a behajtási eljárás lefolytatását. Azonban a jogorvoslat iránti kérelemnek a kötelezett számára kedvező elbírálása esetén a megkereső hatóság a behajtott tartozás, illetve annak járulékai megfizetéséért a megkeresett hatóság hazai jogának megfelelően felelős.

A behajtási költségeknek az együttműködés eredményességére gyakorolt negatív hatását kiküszöbölendő a javaslat kimondja,



hogy a megkeresett hatóság a behajtási eljárással kapcsolatban közvetlenül felmerült költségeit a kötelezettre háríthatja.

5. Az arbitrációs egyezmény

A multinacionális kapcsolt vállalkozások számára visszatérő problémát jelent a transzferárakat is magában foglaló nyereség adóhatóság általi módosítása, és az így előálló *kettős adóztatás*. A probléma az Európai Közösségen belül működő vállalatok esetében fokozott jelentőséggel bír, hiszen az egységes piacon alapelveként rögzített követelmény az áruk, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgásának biztosítása. A problémát rendező egyezmény jogi alapja a Római Szerződés 293. cikke, amely – egyebek között – kimondja, hogy a tagállamok szükség szerint, polgáraik javának biztosítása érdekében tárgyalásokat folytatnak egymással a Közösségen belüli kettős adóztatás elkerülése érdekében.

Az arbitrációs egyezmény tehát nem közösségi jogszabály, hanem a nemzetközi közjog hatálya alá tartozó *multilaterális egyezmény*.

A jogalap kérdésének az egyezmény vonatkozásában több szempontból is jelentősége van. Egyrészt – nem lévén közösségi jogszabály – az *Európai Bíróságnak* a Római Szerződés 234. cikke alapján *nincs hatásköre az*

egyezmény értelmezésére, illetve a *Bizottság* a Római Szerződés 226. cikke alapján *nem indíthat eljárást* az egyezmény rendelkezéseinek tagállamok általi megszegése miatt. Másrészt a rendelettel, illetve egyes irányelvekkel ellentétben *közvetlen hatályt sem lehet az egyezménynek tulajdonítani*, kivéve, ha a nemzeti alkotmánybíróság az egyezménynek, mint nemzetközi jogszabálynak a belső joggal szembeni elsőbbségét ismeri el. Végül, de nem utolsósorban az egyezmény nem rögzít transzpozíciós határidőt a részes tagállamok számára.

Az egyezmény javára írható ugyanakkor, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló bilaterális megállapodásokhoz képest – legalábbis elméletben, és csak a közösségi tagállamok számára – *biztosabb eszközt* jelent az transzferárak problémájának megoldásában. Egyrészt azon tagállamok is igénybe vehetik, amelyek nem minden közösségi tagállammal kötöttek kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt, másrészt az egyezmény a *rögzített határidők* kikötésével (2 év, illetve 6 hónap) megakadályozza a kérdés rendezésének elhúzódását.

A transzferárak módosításával előállt kettős adóztatás elkerüléséhez alapvetően az szükséges, hogy a módosított transzferáraknak megfelelően a másik tagállam adóhatósága is megváltoztassa a kapcsolt vállalkozás transzferárait. Ezt a tételt az OECD



Modellegyezmény 9. cikkének (1) bekezdése egyértelműen rögzíti, az egyezmény azonban erről nem szól.

Amint azt már említettük, az Európai Bíróságnak az egyezmény rendelkezéseinek értelmezése tekintetében nincs hatásköre. Ez adott esetben komoly gondot okozhat, mivel az egyezmény 3. cikkének (2) bekezdése az egyezmény által használt *egyes fogalmak értelmezésére* – amennyiben a körülményekből más nem következik – az érintett tagállamok között fennálló *kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodásokat* jelöli meg, és a tagállamok nem mindegyike kötött a többi tagállammal illet. A helyzetet bonyolíthatja, hogy a megállapodások nem minden esetben adják meg a választ az egyes fogalmak értelmezésére, illetve gyakran hivatkoznak a nemzeti jogszabályokra. A fogalmak tisztázásának igényére példaként említendő, hogy míg az illetékes hatóság fogalma az egyezmény 3. cikk (1) bekezdése alapján tagállamonként meghatározott, a vállalkozás fogalmának meghatározására nem került sor.

Az egyezmény *területi hatálya* a 16. cikk (1) bekezdése alapján a Római Szerződés 299. cikk (1) bekezdésében meghatározott közösségi területre terjed ki. Kivételt jelentenek a francia tengerentúli megyék, a Feröer-szigetek és Grönland (16. cikk (2) bekezdés).

A 2. cikk (1) bekezdése alapján az egyezmény hatálya a jövedelemadókra terjed ki, majd a (2) bekezdés felsorolja az egyes tagállamokban ilyennek minősülő adónemeket. Ugyanakkor – az OECD Modellegyezményhez hasonlóan – az egyezmény hatálya kiterjed az annak aláírása után bevezetett, a felsoroltaknak megfelelő, vagy azokhoz hasonló, a meglévő adónemek helyett, vagy azok mellett bevezetett adónemekre is. Az ilyen adónemek bevezetéséről a tagállamoknak értesíteniük kell egymást.

Az egyezmény hatálya az 1. cikk (1) bekezdése alapján kiterjed minden olyan esetre, ahol valamely szerződő állam vállalkozásának jövedelmén belüli nyeresége egy másik szerződő állam vállalkozásának jövedelmében kimutatható anélkül, hogy az érintett vállalkozások esetében a szokásos piaci ár elvét figyelembe vették volna. A szokásos piaci ár elve alkalmazásának mellőzésével előállott kettős adóztatáson kívüli, más kettős adóztatást eredményező esetekre az egyezmény hatálya nem terjed ki.

Az egyezmény hatálya – jöllehet a vállalkozás fogalmát nem határozza meg – az 1. cikk (2) bekezdése alapján kiterjed a fióktelepre, mint állandó telephelyre is. Tehát az anyavállalat és a fióktelep közötti transzferárak módosításával összefüggően fennálló kettős adóztatás ugyancsak az egyezmény hatálya alá tartozik. A vállalkozás fogalmá-



ba minden valószínűség szerint beletartozik a gazdasági társaság, illetve a tartósan üzletszerű gazdasági tevékenységet folytató személy ilyen irányú tevékenysége (a jogi személység tehát nem feltétel).

Az egyezmény 7. cikkének (1) bekezdése alapján, ha az illetékes hatóságok a kifogás



megtételétől számított két éven belül nem jutnak megegyezésre, az ügy megoldására *tanácsadó bizottságot* hoznak létre. A vállalkozás természetesen bírói útra is terelheti az ügyet, ebben az esetben azonban a két év számítása a jogerős bírói ítélet meghozatalának napjától kezdődik. Tehát a belföldi bírósági felülvizsgálat elhúzódása egyben az arbitrációs eljárás kezdetét is elhalasztja, azonban a kifogást benyújtó vállalkozás egyetértésével a kétéves határidő csökkent-

hető. A tanácsadó bizottság létrehozása nem kötelező, ha az érintett tagállam jogszabályai nem teszik lehetővé, hogy az illetékes hatóság eltérjen a bíróság döntésétől. A tanácsadó bizottság létrehozása azonban abban az esetben kötelező, ha az érintett vállalkozás a keresetlevél benyújtására számára nyitva álló határidőt elmulasztotta, illetve a bíróság határozatának meghozatala előtt kereseti kérelmét visszavonja.

A tanácsadó bizottság igénybevétele ugyanakkor nem zárja ki a tagállam azon jogát, hogy akár közigazgatási, akár büntetőeljárást indítson az adott ügyben. Sőt, a tanácsadó bizottság létrehozása nem is kötelező abban az esetben, amikor az érintett vállalkozások „súlyos” szankcióra számíthatnak. A „*súlyos*” szankció meghatározását a tagállamok által az egyezmény 8. cikkéhez fűzött egyoldalú nyilatkozatok adják. Ilyenek minősül például Írországból az adóbevallás elmulasztásának szankciója, Olaszországban bármely adójogszabályt sértő magatartás szankciója, de súlyosnak minősül Franciaországban az adózói jogok jóhiszemű gyakorlásának megsértése is. A luxemburgi álláspont kétségtelenül figyelemre méltó, hiszen a többi szerződő tagállam megtételére bízta a súlyos szankció meghatározását.

A tanácsadó bizottság a következő összetételben jár el. Egy vagy két tagot az ügy-



ben érintett illetékes hatóságok delegálnak, további résztvevők az ügyben érdekelt tag-államokat egyenlő arányban képviselő azon személyek, akiket az egyezményben részes tagállamok által választott személyekből összeállított állandó listáról választanak (a tagállamok egyenként öt személy megnevezésére jogosultak). A bizottság tagjai az állandó listáról választanak elnököt, akik olyan feltételek mellett kerülnek fel a listára, mint a nemzeti választottbírók elnökei. Rendszerint a legmagasabb bírói tisztséget kell betölteniük, vagy elismert szakmai tapasztalattal kell rendelkezniük (ilyen feltételeknek felel meg az Európai Bíróság bírói tisztsére megválasztott jelölt is).

Jóllehet, az érintett vállalkozások félként nem vesznek részt az eljárásban, a bizottság számára minden, az ügy elbírálása szempontjából fontos iratot, bizonyítékot, információt átadhatnak, illetve a bizottság felszólítására kötelesek átadni. A bizottság felszólítására a vállalkozás képviselői szemé-

lyesen vagy meghatalmazott útján kötelesek megjelenni a bizottság által elrendelt meghallgatáson. Az illetékes hatóságok azonban nem kötelesek olyan információk átadására, amelyek hazai joguk vagy igazgatási gyakorlatuk alapján nem kiadhatók, illetve amelyek üzleti titkot tartalmaznak, továbbá amelyek kiadása a közrendbe ütközik.

A bizottság a kérdéses ügyben az egyezmény 11. cikk (1) bekezdésének megfelelően *hat hónapon belül határoz*. A határozatot a bizottság a *szokásos piaci ár elvének* figyelembevételével, *egyszerű többséggel* hozza meg.

Az eljárásban részt vevő illetékes hatóságok a bizottság határozatának meghozatalától számított hat hónapon belül, közös megegyezéssel intézkednek a kettős adóztatás megszüntetéséről (12. cikk (1) bekezdés). Az illetékes hatóságok a bizottság véleményétől eltérő határozatot is hozhatnak, amennyiben azonban nem jutnak megegyezésre, a bizottság álláspontjának megfelelően kell eljárniuk.



II. A hazai adóigazgatási szabályok harmonizációja

1. Az adóigazgatási együttműködési szabályok átvétele

A közösségi adóigazgatási együttműködési szabályok hazai átvételére – a 2158/2001. (VI. 27.) kormányhatározatban rögzített magyar jogharmonizációs programnak megfelelően – 2001-ben került sor. Az adózás rendjéről szóló *1990. évi XCI. törvény* (Art.) rendelkezései közé a *2001. évi LXX-IV. törvény* iktatta be azt az új IV/A fejezetet, amely csatlakozásunk időpontja után a magyar és az uniós tagállamok hatóságai közötti együttműködés jogi alapját adja majd. Az Art. új fejezete *illetékes hatóságként* az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatalban (APEH) létrehozandó *Központi Kapcsolattartó Irodát* (KKI) határozza meg, vagyis ez a szervezeti egység lesz felelős mind az áfa-egyttműködési rendelet alapján megvalósuló együttműködésért, mind az adó-végrehajtási megkeresések lebonyolításáért. A KKI ügyköre ugyanakkor nem terjed ki az export-import ügyletekkel kapcsolatos fizetési kötelezettségekkel, valamint a vám-

és jövedéki adóból származó tartozásokkal összefüggő behajtási megkeresésekre. Ezek a megkeresések a vámhatóság illetékes szervezeti egységének – előreláthatólag az úgynevezett ELO-nak (Jövedéki Kapcsolattartó Iroda) – ügykörébe tartoznak majd.

Az Art. új fejezete – a korábban bemutatott közösségi szabályozás alapján – két alapvető együttműködési formát rögzít. Az egyik az adómegállapítás, a másik az adóvégrehajtás érdekében történő együttműködés. Az *adómegállapítással kapcsolatos együttműködés* korábban is ismert volt a magyar adórendszerben, hiszen a kettős adóztatás elkerüléséről rendelkező bilaterális egyezményeink – korlátozott hatállyal – tartalmaznak az információcserét szabályozó rendelkezéseket¹⁵. Az *adóvégrehajtás* tekintetében azonban Magyarország sem bilaterális, sem multilaterális alapon kötött egyezménynek nem részese. Ez a helyzet változik meg csatlakozásunk után, hiszen a tagállamok közötti behajtásnak – elvben – nem lesz akadálya. Az adóbehajtási jogsegély részletszabályait – a korábban ugyancsak említett végrehajtási

15 Magyarországnek valamennyi uniós tagállammal van kihirdetett és alkalmazandó kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménye.



irányelv rendelkezései alapján, a csatlakozás napján történő hatálybalépéssel – a 263/2001. (XII. 22.) kormányrendelet tartalmazza.

A jogsegély-irányelv által rögzített szabályt, amely más tagállamban adóellenőrzésnél való hivatali jelenlétet tesz lehetővé, abban az esetben alkalmazzuk, ha az adott tagállammal lefolytatott egyeztető eljárásban erre vonatkozó kölcsönös megállapodás születik.

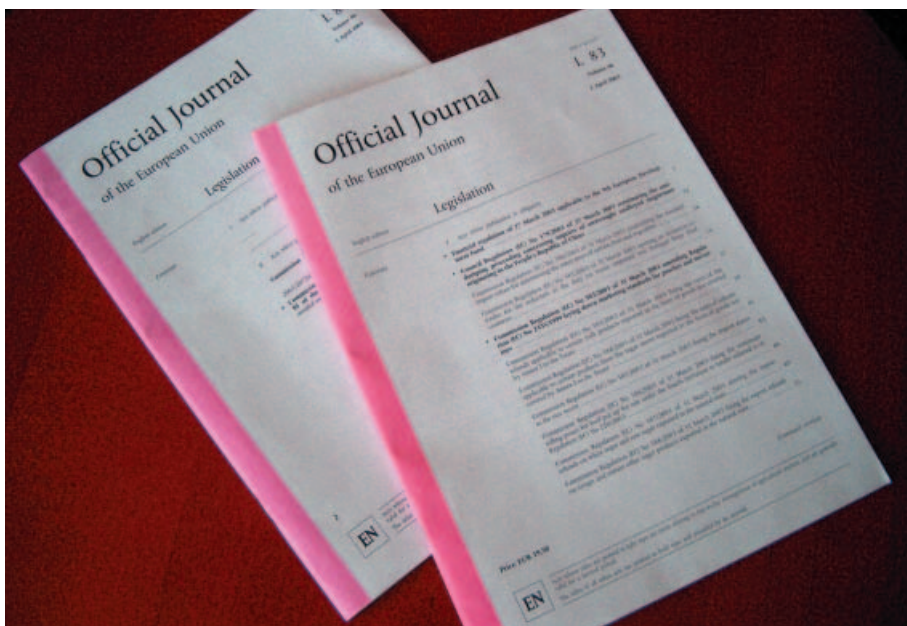
Tekintettel a 2001/44 EK irányelvre, az *adóbehajtási együttműködési* szabályokat a 2002. évben módosítani kellett. A módosítás egyrészt a *behajtási együttműködés hatályát* terjeszti ki (például a közvetlen adókra, a biztosítási adóra stb.), másrészt lehetővé teszi a *végrehajtás kérelemre történő folytatását*. Az irányelv eredeti rendelkezései alapján ugyanis amennyiben a megkereső hatóság államában jogorvoslati eljárás indult a megkeresés alapját képező ügyben, a megkeresett hatóság a végrehajtási eljárást felfüggeszthette. A módosítás eredményeként ilyen esetekben a megkereső hatóság kérelmére a végrehajtási eljárást folytatni kell. Ha azonban az eljáró szerv a kötelezett kérelmének helyt ad, a megkereső hatóság felelős lesz a jogosulatlan végrehajtásból származó követelés visszafizetéséért és a kötelezettnek okozott kárért. A módosítás a behajtás költségeinek megosztási

lehetőségéről is rendelkezik. A költségmegosztásra – az érintett hatóságok megállapodása alapján – akkor van lehetőség, ha a behajtási megkeresés nagy összegű tartozás végrehajtására irányul, illetve a megkeresés a szervezett bűnözéssel kapcsolatos ügygel függ össze.

Az *arbitrációs egyezmény*rel kapcsolatos harmonizációs kötelezettségünk abban áll, hogy a csatlakozás időpontja után, tagállamként *csatlakoznunk kell az egyezményhez*. Ez várhatóan nem okoz majd különösebb nehézséget, azonban az állami adóhatóság transzferárral kapcsolatos ellenőrzési tevékenységét minden bizonnyal fejleszteni kell.

Az *áfa-egyttműködési rendelet* hazai átvétele érdekes jogalkotási helyzetet eredményez. Tekintettel arra, hogy a rendelet mint közösségi jogforrás közvetlenül hatályos és közvetlenül alkalmazandó, vagyis *belső jogalkotást nem igényel* (ez az Európai Bíróság határozatai alapján kifejezetten tilos és a közösségi jogba ütköző), a rendelet hazai átvételére jogszabályi formában nem kerül sor, tehát az együttműködés *jogalapját* az Európai Közösségek Hivatalos Lapjában publikált *rendeleti normaszöveg* jelenti majd.

A csatlakozásig hátralévő időszakban még néhány jogalkotási kérdés vár megoldásra. A hatodik áfa-irányelv 1991-es módosításakor bevezetett, a belső piaci működés-



hez szükséges *összefoglaló nyilatkozattételi kötelezettségnek* meg kell jelennie – a csatlakozás időpontjában hatályba lépve – az Art. szabályai között, ennek alapján az állami adóhatóság a Közösségen belüli értékesítési és beszerzési adatokat össze tudja vetni. További jogalkotási feladat a behajtási irányelv végrehajtási szabályait tartalmazó új, *2002/94 EK bizottsági irányelv átvétele*, amely a 263/2001. (XII. 22.) kormányrendelet – ugyancsak csatlakozáskori hatállyal történő – megfelelő módosítását feltételezi. Amennyiben az együttműködési szabályok

változnak, vagy más kapcsolódó adóharmonizációs lépésre kerül sor, ez természetesen további jogharmonizációs kötelezettséget ró a hazai jogalkotóra.

2. Kapcsolódó harmonizációs lépések

2.1. A közösségi adószám bevezetése

Az adó-együttműködési szabályok megfelelő alkalmazásához az Art. szabályait néhány helyen módosítani kellett. A közösségi áfa-



rendszer alapszabálya, a 77/388 EKG számú hatodik áfa-irányelv rögzíti, hogy Közösségen belüli adómentes értékesítést csak az úgynevezett *közösségi adószám* (áfa-szám) birtokában lehet végezni. Ezt a közösségi adószámot az áfa-együtműködési rendeletben szabályozott VIES információs rendszerben kell a tagállamoknak nyilvántartaniuk, ahonnan az rendkívül gyorsan előhívható és ellenőrizhető.

A Közösségen belüli ügyletekben érintett adózóknak tehát rendelkezniük kell ilyen adószámmal. Amennyiben az adózó ilyennel nem rendelkezik, versenyhátrányba kerül az uniós piacon, tekintettel arra, hogy értékesítéseit áfával növelten kell bonyolítani. A fordított adózás szabályai alapján ugyanakkor az eladónak arra is kell figyelnie, hogy partnerének van-e ilyen azonosítója. Amennyiben a partnernek, vagyis a vevőnek nincs közösségi adószáma, az adókötelezettség megfordul, és az eladónak kell felszámítania, illetve megfizetnie az általános forgalmi adó hazai szabályoknak megfelelő összegét. Az eladó úgy tud meggyőződni a partner adószámának meglétéről, illetve érvényességéről, hogy kapcsolatba lép a KKI-val (jelenleg telefonon, faxon, vagy e-mailen keresztül), amely naprakész információt nyújt a kérdéses adózó adószámáról. Erről a KKI igazolást ad az eladónak, amely egy esetleges vitás ügyben bizonyítja, hogy az

eladó úgy járt el, ahogy az adott helyzetben tőle elvárható volt.

Az Art. úgy rendelkezik, hogy a Közösségen belüli kereskedelembe érintett, 2003. augusztus 1-jén már működő adózók számára az adóhatóság – az áfa-bevallások importstatistikai adatai alapján – hivatalból állapítja meg a közösségi adószámot. Amennyiben ezek az adózók *2003. augusztus 15-ig* nem kapják meg a közösségi adószámot, annak kiadását az Art. változás-bejelentési szabályai alapján – saját érdekükben is – kezdeményezniük kell.

A tevékenységét *újonnan* kezdő, vagy átalakuló adózó számára az Art. a bejelentkezési szabályok módosításával teszi lehetővé az adószám megszerzését. Ezek alapján az adózó a *bejelentkezés*kor, az *áfa-nyilatkozat megtételével egyidejűleg* nyilatkozik arról, hogy szándékozik-e Közösségen belüli értékesítést, illetve beszerzést folytatni. Ha igen, részére az adóhatóság kiadja a közösségi adószámot. Természetesen ez az eljárás is az egyablakos rendszer keretein belül történik.

2.2. Adótitok és statisztikai adatszolgáltatási kötelezettség

A közösségi statisztikai rendszert létrehozó szabályok megfelelő alkalmazása miatt vált szükségessé az Art. adótitokra vonatkozó rendelkezéseinek módosítása. A belső piac,



illetve a közös áfa-rendszer működtetése ugyanis megkövetelte a közösségi áruforgalmi statisztikai rendszer, az úgynevezett *Intrastat* kialakítását. Tekintettel arra, hogy a határokon megszűnt a vámellenőrzés, a statisztikai nyilvántartás a vámeljárástól az adózókhoz került át. Ez annyit jelent, hogy az *adózó köteles* az Intrastat működtetésére szolgáló statisztikai adatokat pontosan megadni. Ezeket az adatokat – így az egyes áfa-bevallással összefüggő adatokat is – az adóhatóság köteles átadni a statisztikai nyilvántartásért felelős nemzeti szervnek, vagyis Magyarországon a *Központi Statisztikai Hivatalnak* (KSH), amely jogosult az adatokról egyedi azonosításra alkalmas nyilvántartást vezetni. Ezen túlmenően a KSH a közösségi statisztikai rendszert kialakító rendelet alapján ezen adatokkal kapcsolatban rendszeres adatszolgáltatásra köteles az uniós statisztikai rendszerért felelős Eurostat részére. Az Art. módosítása a előzőek alapján lehetővé teszi, hogy a statisztikáról szóló 1993. évi XLVI. törvény kivegye az egyedi azonosításra való alkalmasság tilalma alól a fenti adatokat, így azok jogszerűen kerülhetnek az uniós szervek birtokába. A statisztikáról szóló törvény ilyen irányú módosítását a 2002. évi XLII. törvény végezte el. Fontos kitétel, hogy az adatszolgáltatási lehetőség – egyelőre – csak a *nem természetes személyek* adatainak kiadására vonatkozik.

2.3. Bejelentési kötelezettség

Nem tartoznak szorosan az együttműködési szabályok átvételéhez, mégis harmonizációs célú eljárási kötelezettséget rögzítenek az Art. olyan irányú módosításai, amelyek a társasági adó alanyainak *adókedvezményekkel összefüggő bejelentési kötelezettségét* rögzítik. Az Art. 2001. és 2002. évi módosítására azért volt szükség, mert a csatlakozási tárgyalások során kiemelt kérdésként szerepelt az adórendszeren (adókedvezményeken) keresztül megvalósuló állami támogatások kérdése. A problémát nem az adózási, hanem a 6., „Verseny” fejezetben tárgyalták. A tárgyalások egyik központi kérdése a társasági adóban nyújtott 3 és 10 milliárd forintos beruházási adókedvezmények helyzete volt. Az adókedvezményekkel összefüggésben ugyanakkor az Európai Bizottság a Társulási Megállapodás alapján információt várt a magyar féltől a kedvezményezettokról, a kedvezmények összegéről, azok összetételéről. Ilyen információkat azonban az adóigazgatás nem követelt meg korábban az adózóktól.

A kérdés rendezésére az Art. 96/A paragrafusa 2002. január 1-jétől az adózó kötelezettségévé tette, hogy a termék-előállítását szolgáló beruházásának megkezdését követő 30 napon belül az állami adóhatósághoz bejelentse a beruházási adókedvezményre jogosító beruházás megkezdését, a beruházás



zás tervezett összegét, helyét, valamint az üzembe helyezés várható időpontját.

Az Art. 2002. évi módosítása e bejelentési kötelezettséget az egyéb címen igénybe vett támogatásokra is kiterjeszti. Ennek megfelelően az érintett adózók az adóévet követő év február 28-ig, míg a naptári évtől eltérő üzleti évet választó adózók az adóév utolsó napját követő 60. napig a következőket jelentik be az állami adóhatóságnak. Támogatási kategóriák szerint azon elszámolt költségek, ráfordítások összegét, amelyek a vállalkozásoknak nyújtott állami támogatások tilalma alóli mentességek egységes rendjéről szóló 163/2001. (IX. 14.) kormányrendelet szerint *állami támogatásra jogosító elszámolható költségnek* minősülnek. Az érintett adózók kötelesek továbbá bejelenteni a rendelet alapján a *központi költségvetésből* vagy az *önkormányzatoktól kapott támogatás* összegét, támogatási kategória és támogatásforma szerinti bontásban. A bejelentési kötelezettség településenkénti bontásban kiterjed az igénybe vett helyi adókedvezmények összegére is. Végül az Art. egy egyszerű bejelentési kötelezettséget is előírt, amelyet az adózó az 1999. január 1. és 2002. december 31. közötti beruházásokról 2003. február 28-ig volt köteles teljesíteni. A naptári évtől eltérő üzleti évet választó adózót ugyancsak ezen időpontig terhelte

a bejelentési kötelezettség a 2002. évben lezárt adóéve utolsó napjáig tartó időszakban végzett beruházásokról.

3. A harmonizációs célú hazai intézményfejlesztés

Az adóigazgatási intézményfejlesztési feladatok bemutatása előtt rögzítenünk kell, hogy a magyar adóigazgatás mind szervezeti kialakításában, mind tevékenységének minőségében teljes mértékben *egy szinten van* az uniós tagállamok adóigazgatásaival. Ezt több uniós felmérés, jelentés is igazolja. Ugyanakkor az adóügyi együttműködési szabályok hazai alkalmazása megköveteli bizonyos intézményfejlesztési feladatokat elvégzését.

Az *áfa-egyttműködési rendelet* szabályai alapján az adóhatóság köteles olyan *koordinációs szervezeti egységet* (a KKI-t) létrehozni, amely biztosítja, hogy a Közösségen belüli áfa-vonzatú ügyletek adóhatósági ellenőrzésére a szükséges kontrollinformációk rendelkezésre álljanak. Ez a szervezeti egység – amelynek létrehozására az állami adóhatóság belső projektet indított – a tervek szerint az *Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal központjában*, a Nemzetközi főosztály részeként alakul meg. A KKI a rendelet alapján felelős a többi tagállam társirodájával való kapcsolattartásért, az állami adó-



hatóság egyes szervezeti egységeivel való együttműködésért. Tekintettel arra, hogy a VIES-rendszernek rendkívül pontosnak, naprakésznek és megbízhatónak kell lennie, a KKI számára kiemelt jelentőségű az *adóalany-nyilvántartásért felelős* szervezeti



egységgel való naprakész kommunikáció. Az ellenőrzésekre történő kiválasztás tekintetében az adóhatóság *ellenőrzésért felelős* szervezeti egységeivel való együttműködés szintén kiemelten fontos.

Az automatikus (és spontán) információcsera bonyolításán kívül a KKI felelős a további *megkeresések* hatáskörrel és illetékességgel rendelkező adóhatóság részére történő *továbbításáért*, és a válaszadás-

ra rendelkezésre álló *határidő* (jelenleg 3 hónap) *betartásáért*. A területi igazgatóságokon a tervek szerint egy-egy *kapcsolattartó személyt* jelölnek ki, aki felelős a külföldre irányuló, illetve a beérkező megkeresések előzetes vizsgálatáért.

A KKI tevékenysége során folyamatosan figyelemmel kíséri az információcserével érintett adatoknak az *adatvédelmi törvénnyel való összhangját*, és ügyel a *titokvédelmi szabályok* betartására. Fontos szerepe, hogy az úgynevezett verifikációs eljárás keretében a partnerirodák, illetve az adózók megkeresésére *igazolja a közösségi áfa-számok érvényességét*, illetve azok *meglétét*. A KKI mint szervezeti egység ellenőrzési cselekményeket nem végez, azonban a VIES-adatbázisban, illetve a Közösségen belüli kereskedelemben érintett magyar adózók áfa-bevallásaiban szereplő adatok egyeztetése eredményeként *javaslatot tehet az esetleges ellenőrzésre történő kiválasztásra*.

A KKI felelőssége – amint azt a jogalkotási kérdéseknél láttuk – kiterjed a behajtási megkeresések hatáskörrel és illetékességgel rendelkező adóhatósági szervezeti egység részére történő továbbítására is. A komitológiai eljárásban a KKI a Pénzügyminisztérium illetékes szervezeti egységének képviselőjé-

16 A rendszer rövidített elnevezése CCN/CSI (Common Communication Network/Common System Interface).



vel együtt vesz részt az igazgatási együttműködés állandó bizottsága (SCAC), illetve albizottságainak munkájában.

A VIES működtetéséhez szükséges *számítástechnikai fejlesztésre* nagyrészt Phare-forrásokból került és kerül sor. A rendszerhez való csatlakozás érdekében az Európai Bizottság egy úgynevezett *csatlakozási kaput* (gateway¹⁶) telepít Magyarországra. A belső számítástechnikai rendszer alkalmas lesz arra, hogy a közösségi kereskedelembe érintett adózókat érintő adatállományt, az áfa-regisztrációs rendszert, illetve a közösségi áfa-számok visszaigazoló rendszerét működtesse.

A csatlakozással járó többletkötelezettségekről az állami adóhatóság tájékoztatja az érintett adózókat. A tájékoztató anyagok várhatóan az APEH honlapján és más formában is hozzáférhetők lesznek. Így a tervek szerint a személyi jövedelemadó-bevallási egységcsomagok, továbbá a folyószámla-kivonatok is tartalmaznak majd tájékoztató leveleket. Az uniós adószabályozást mutatják be azok a dokumentumok, amelyeket az állami adóhatóság a tervek szerint a Könyvvizsgálói Kamarához, a szakmai kamarákhoz és az érdekképviselői szervekhez juttat el.



III. További információforrások

Complex CD Jogtár, Adó-TB Adatbázis,
Európai Unió: Közvetett és közvetlen adók

Erdős-Földes-Őry-Véghegyi: Adóügyi együtt-
működési szabályok (in: Az Európai Közös-
ség adójoga). KJK-Kerszöv, Budapest 2000.

Herich György (szerk.): Adózás az Európai
Unióban (in: Nemzetközi adózás). Penta
Unió, Budapest 2002.

Dr. Őry Tamás: Adóharmonizáció az Euró-
pai Unióban. BGF, Pénzügyi és Számviteli
Főiskolai Kar - Műhelytanulmányok 2002.

Dr. Őry Tamás: A közvetett adózás terüle-
tén érvényesülő igazgatási együttműködés-
ről. Pénzügyi Szemle, 3/1999.

Dr. Hadi László: Módosítások az Európai
Unióhoz történő csatlakozás jegyében
(in: Változások az adózás rendjében 2003).
KompKonzult, Budapest 2003.

Pénzügyminisztérium

www.p-m.hu

Európai Bizottság

http://europa.eu.int/comm/index_en.htm

**Az „Adózás”
témakörben eddig megjelent
Európai Füzetek:**

Tárnoki Péter

Az európai egységes piac általános
forgalmi adó szabályai

•

Dr. Szloboda Alíz

A magyar áfa-szabályozás változásai
az uniós csatlakozás tükrében

•

Szabó Tímea – Molnár Gáspár Endre

Közvetlen adóztatás az
Európai Unióban

Jó, ha tudjuk, hogy amennyiben vállalkozásunk az Európai Unió gazdálkodó szervezeteivel is kapcsolatba kerül, az itthon alkalmazott adószám mellett közösségi adószámot is kell kapnunk. Arról sem árt tájékozódnunk, hogyan védhető ki a kettős adóztatás. Tisztában kell lennünk azzal is, hogy a társasági adó alanyait az adókedvezményekkel összefüggő bejelentési kötelezettség terheli. Egyebek között ezekről a kérdésekről, valamint az uniós adóügyi együttműködés jogi alapjairól és intézményi hátteréről olvashatnak e füzetben.



Dr. Óry Tamás
tanácsos
Pénzügyminisztérium