

BUDAPESTI KÖZGAZDASÁGTUDOMÁNYI ÉS  
ÁLLAMIGAZGATÁSI EGYETEM

AZ EK ADÓJOGA ÉS ADÓRENDSZERE,  
MINT AZ INTRA-INTEGRÁCIÓS  
ADÓJOG ÉS ADÓRENDSZER  
MEGVALÓSULÁSA, KITEKINTÉSSEL  
ANNAK MAGYAR ADÓJOGI ÉS  
ADÓRENDSZERBELI  
VONATKOZÁSAIRA

PH.D. ÉRTEKEZÉS

Mocsáry Péter

BUDAPEST, 2002

MOCSÁRY PÉTER

AZ EK ADÓJOGA ÉS ADÓRENDSZERE,  
MINT AZ INTRA-INTEGRÁCIÓS ADÓJOG ÉS ADÓRENDSZER  
MEGVALÓSULÁSA,  
KITEKINTÉSSEL ANNAK MAGYAR ADÓJOGI ÉS  
ADÓRENDSZERBELI VONATKOZÁSAIRA

VILÁGGAZDASÁGTAN TANSZÉK

DR. NAGY TIBOR  
TÉMAVEZETŐ

BÍRÁLÓ BIZOTTSÁG NÉVSORA:

© Mocsáry Péter, 2002.

BUDAPESTI KÖZGAZDASÁGTUDOMÁNYI ÉS  
ÁLLAMIGAZGATÁSI EGYETEM

NEMZETKÖZI KAPCSOLATOK PH.D. PROGRAM

AZ EK ADÓJOGA ÉS ADÓRENDSZERE,  
MINT AZ INTRA-INTEGRÁCIÓS ADÓJOG ÉS ADÓRENDSZER  
MEGVALÓSULÁSA  
KITEKINTÉSEL ANNAK MAGYAR ADÓJOGI ÉS  
ADÓRENDSZERBELI VONATKOZÁSAIRA

PH. D. ÉRTEKEZÉS

MOCSÁRY PÉTER

BUDAPEST, 2002



## Tartalomjegyzék

Tartalomjegyzék .....	0
Tézis: .....	11
1. Bevezetés .....	11
1.1. A téma feldolgozásának szempontjai .....	12
1.1.1. Közgazdasági szempontok .....	12
1.1.2. Adóelméleti szempontok .....	14
1.1.3. A nemzetközi és integrációs adójog szempontú megközelítés.....	16
1.2. Gyakorlati megközelítés .....	18
1.2.1. A nemzeti és a nemzetközi szerződéses adójog elhatárolása, a szerződéses adójog rendszere.....	18
1.2.2. Az intra-integrációs adójog fogalma .....	19
1.2.3. A pénzügyi felségjog és a pénzügyi szuverenitás .....	20
1.2.4. Az adóharmonizáció közgazdasági kiváltó okai .....	21
1.2.5. A közösségi jog alapjai és jogforrások .....	24
1.3. A magyar jog harmonizációja az „acquis communautaire”-hez .....	27
1.3.1. Az Európai Megállapodás (1994. évi I. tv.) .....	27
1.3.2. Csatlakozási tárgyalások, csatlakozási felkészülés .....	28
2. A szuverenitás fogalmának megváltozása .....	30
2.1. A szuverenitás jogi megközelítése .....	30
2.1.1. A szuverenitás fogalma .....	30
2.1.2. A szuverenitás klasszikus értelmezése .....	32
2.1.3. A szuverenitás értelmezésének változása .....	33
2.1.4. A nemzetállam feletti entitás szuverenitása .....	34
2.2. A szuverenitás politikai és gazdasági megközelítése .....	37
2.2.1. A nemzetállamok létrejötte.....	37
2.2.2. A nemzetállamok átalakulása .....	38
2.2.3. A fragmentáció és integráció.....	40
2.2.4. A nemzetállamok egy globális gazdaságban.....	42

2.2.5.	A szuverenitás újraértelmezésének lehetőségei.....	44
2.2.6.	Az európai integráció kormányzata, mint a szuverén kormányzat egy új szintje .....	46
3.	A pénzügyi szuverenitás fogalma és fogalmának változása.....	50
3.1.	A nemzetközi pénzügyek vizsgálata.....	50
3.2.	A pénzügyi szuverenitás elemei .....	51
3.2.1.	A belső pénzügyi szuverenitás, a pénzügyi felségjog fogalma ....	51
3.2.2.	A külső pénzügyi szuverenitás fogalma .....	53
3.3.	A pénzügyi szuverenitás korlátozása.....	55
3.3.1.	A pénzügyi szuverenitás korlátozásának szükségessége.....	55
3.3.2.	A pénzügyi szuverenitás helyzete a gazdasági integrációban .....	59
3.3.3.	Szupranacionális integráció és a pénzügyi szuverenitás .....	60
3.3.4.	A vámunió gyakorlati megvalósulásának hatása a pénzügyi szuverenitásra.....	61
3.3.5.	Az Európai Szén- és Acélközösség és a pénzügyi szuverenitás megváltozása .....	63
3.3.6.	A pénzügyi szuverenitás a politikai unióban.....	65
3.3.7.	Nemzetközi szervezetek pénzügyi szuverenitása .....	66
4.	A közösségi jog és a szuverenitás kérdése.....	70
4.1.	A nemzeti jogkörök egy részének átruházása a Közösségre .....	70
4.2.	A nemzetközi jogi normák beillesztése a nemzeti jogrendbe.....	71
4.3.	A közösségi jogszabályok hatályosulása a tagállami jogrendben .....	73
4.4.	A közösségi jog érvényesülése a jogértelmezésben .....	74
5.	A tagállami adószuverenitás önkorlátozása egy részleges fiskális unióban .....	77
5.1.	A fiskális unió fogalma.....	77
5.2.	A fiskális unió kiterjedése, korlátai .....	78
5.3.	Közgazdasági előnyök .....	80
5.3.1.	A fiskális unió első megvalósult eleme – a vámunió .....	80

5.3.2.	A fiskális unió, mint a Belső Piaci integráció logikus továbblépése ...	82
5.3.3.	A Gazdasági és Monetáris Unió létrejöttének hatásai a fiskális unió kialakulására.....	83
5.3.4.	Az adóunió már megvalósult elemei .....	84
6.	Az adójog harmonizációja az elsődleges jogforrásokban.....	86
6.1.	Alapelvek.....	86
6.2.	A fiskális akadályok kezelése a Szerződésben .....	87
6.2.1.	Az adó diszkrimináció tilalma.....	89
6.2.2.	Belső adórendszer.....	90
6.2.3.	Termék fogalmának értelmezése .....	91
6.2.4.	Harmadik országból érkező áruk.....	92
6.2.5.	Áruk összehasonlítása .....	92
6.2.6.	Fiskális összehasonlítás .....	94
6.2.7.	A tilalom alóli kivételek .....	95
6.2.8.	Adójellegű terhek .....	95
6.2.9.	Fiskális preferenciák és a termékek megkülönböztető adóztatása.....	97
6.2.10.	Kettős adóztatás.....	97
7.	Az adójog harmonizációja a másodlagos jogforrásokban .....	100
7.1.	Közvetett adózás.....	101
7.1.1.	Hozzáadottérték adó (VAT / TVA / ÁFA).....	102
7.1.2.	Jövedéki adó .....	108
7.2.	Közvetlen adózás.....	112
7.2.1.	Társasági és osztalék adó.....	114
7.2.2.	„Code of Conduct” – az adójog kapcsolódása a versenyjogi szabályozáshoz.....	118
7.3.	Adóigazgatási együttműködés .....	120
7.3.1.	A tagállamok adóigazgatási együttműködésének alapjai és szerepe, az adótitok kérdésének szabályozása.....	121
7.3.2.	Közösségi kezdeményezések az adóügyi együttműködés, információcsere, és jogsegély előmozdítására .....	122



7.4.	Nem harmonizált területek .....	123
7.4.1.	Személyi jövedelemadó .....	123
7.4.2.	Helyi adók .....	125
8.	Szupranacionális adójog .....	127
8.1.	Külső szupranacionális adójog .....	127
8.2.	Belső szupranacionális adójog .....	129
8.2.1.	Az ESZAK által kivetett "levy" .....	129
8.2.2.	Az integrációs szervezetek alkalmazottainak egyes adóterhei ...	130
9.	Nemzetközi adójog .....	132
9.1.	Bilaterális adóegyezmények .....	132
9.2.	A bilaterális adóegyezmények jövője .....	134
10.	Az adóharmonizáció költségvetési összefüggései .....	137
10.1.	Nemzeti költségvetések .....	137
10.2.	A közös költségvetés bevételi oldala – a „VAT” forrás .....	138
10.3.	pénzügyi ellenőrzés adójogi vonzatai .....	141
11.	Magyarország lépései a hazai adójog harmonizáció területén .....	145
11.1.	A hazai adójog harmonizáció alapjai .....	145
11.1.1.	Alkotmányos háttér .....	146
11.1.2.	Társult státusz és a csatlakozási tárgyalások .....	150
11.2.	Közvetett adók: .....	153
11.2.1.	Általános Forgalmi Adó .....	153
11.2.2.	Jövedéki, illetve fogyasztási adó .....	155
11.3.	Közvetett adók .....	156
11.3.1.	Társasági és osztalék adó .....	156
11.4.	Helyi adók .....	158
11.5.	Bekapcsolódás az adóigazgatási együttműködésbe a magyar adóigazgatás szervezetének és hatáskörének harmonizációja .....	158

12. Következtetések.....	160
Jogforrások és irodalom.....	166
A, Jogforrások.....	166
B, Alapvető irodalom.....	166
Táblázatok.....	175

## Táblázatok jegyzéke

1. táblázat	A 2000. évi közös költségvetés bevételeinek és kiadásainak főbb csoportjai	175. o.
2. táblázat	Közvetett és közvetlen adók illetve szociális járulékok a GDP százalékában (1997.)	176. o.
3. táblázat	Az össz-adóbevétel a GDP százalékában piaci árain	177. o.
4. táblázat	Közvetett adók a GDP százalékában	178. o.
5. táblázat	Az Európai Unió tagállamai fogyasztási adórendszereinek változásai	179. o.
6. táblázat	A tagállamok hozzáadottérték adókulcsai	180. o.
7. táblázat	Jövedéki adó bevételek a tagállamokban 1997-ban	181. o.
8. táblázat	Közvetlen adók a GDP százalékában (1997.)	182. o.

p:e-nek,  
mert értett a dolgozat lelkéhez  
és szólt, hogy az már nagyon  
szeretne elkészülni.

„A világon két dolog biztos, a halál és az adók”

(Benjamin Franklin<sup>1</sup>)

## **Tézis:**

- Az Európai Unió tagállamai részleges fiskális uniót alkotnak.
- A részleges fiskális unió a gazdasági integráció előrehaladtával szükségszerűen teljessé válik az adóunió kiteljesedése folytán.
- Társulási Megállapodásával majd a csatlakozási felkészülésével Magyarország is bekapcsolódik a kialakuló adóunióba.
- Az adóunió kialakulása nem csak az európai gazdasági integráció belső logikája szerint szükségszerű, de a nemzetközi adójog fejlődése is az egyes bilaterális egyezmények tipizálása felé mutat.

## **1. Bevezetés**

Az Európai Közösség intra-integrációs pénzügyi joga – amely új nemzetközi adójogi típus – tiszteletben tartja a tagállamok külső pénzügyi szuverenitását, részben korlátozza pénzügyi felségjogukat és olyan közösségi adójogot vezetett be, amely az integráció alapelveinek érvényesítését, a Közösség és a tagok gazdasági fejlődését, az integráció további elmélyítését ösztönzi. Ennek a közgazdasági és jogi helyzetnek vizsgálata az értekezés témája, amelyben mellőzzük a pozitív jogi és pénzügytani szempontok részletes elemzését. Véleményünk szerint a téma feldolgozásakor a kettős – jogi és közgazdasági

---

<sup>1</sup> Benjamin Franklin levele Jean-Baptiste Leroy-nak, 1789. november 13. (l. például [www.foundingfathers.info/quotes/archive/2.html](http://www.foundingfathers.info/quotes/archive/2.html))

– feldolgozás indokolt, hiszen a két szempontrendszer ebben az esetben elválaszthatatlan egymástól.

Az intra-integrációs adójog és -rendszer Magyarországra, a magyar adójogra és adórendszerre vonatkozó hatásának vizsgálata pedig azért lényeges, mert már az Európai Unió tagjává válás előtt is, Magyarország sok szempontból már részese a közös adójognak, annak gazdasági hatásai ma is tapasztalhatóak. A közösségi adójog és a szuverenitás összefüggésének vizsgálata pedig annál is inkább aktuális, mivel a Magyar Köztársaság Kormánya 2002. II. félévi jogalkotási rendje<sup>2</sup>, novemberre ütemezve, tartalmazza az Európai Unióhoz történő csatlakozással összefüggő alkotmánymódosítás tervezet előterjesztését az Országgyűlésnek.

A témához tartozó irodalmat illetően azt a megoldást tartottuk legjobbnak, hogy a hivatkozott szerzők és művek irodalomjegyzékben összegyűjtött adatait kiegészíti a téma további feldolgozását is lehetővé tevő, de a jelen értekezésben terjedelmi okokból nem tárgyalt szerzők és művek felsorolása.

Ehelyütt szeretnék köszönetet mondani Dr. Nagy Tibor professzor úrnak tanácsaiért és segítségéért. Az értekezés lezárása 2002 októberében történt.

## 1.1. A TÉMA FELDOLGOZÁSÁNAK SZEMPONTJAI

### 1.1.1. **Közgazdasági szempontok**

Az Európai Unió területén az egységes piac létrejöttével a nemzetközi gazdasági integráció addig még sehol sem megvalósított legmagasabb foka jött létre. A résztvevők közötti részleges fiskális integráció szorosságát fokozta a közös pénzrendszer bevezetése is. Ez akkor is igaz, ha ezt a lépést

---

<sup>2</sup> Miniszterelnöki Hivatal vezető miniszteri közlemény a Kormány 2002. II. félévi munkatervéből származó jogalkotási feladatok jegyzékéről, Magyar Közlöny 2002. 111. szám (VIII. 23.)

csak a tagállamok egy része – jóllehet többsége – tette meg. Ugyanakkor az ERM<sup>3</sup>-II rendszerén keresztül a kimaradó országok gazdaságaira alapvető befolyást gyakorol a monetáris unió.

Természetesen az egységes piac kiépítésének eredményességessége számokkal is mérhető. 1988 folyamán közzétették azokat a számításokat, amelyekkel az 1992-re megvalósuló egységes Belső Piac várható hatásait kísérelték meg felbecsülni. Ez az ún. Cecchini-jelentés<sup>4</sup> a várható nyereséget az Európai Közösségek egészére vetítve a tagállamok nemzeti össztermékének 4,3-6,4%-ra becsülte, ami hatalmas összeget, több mint 200 milliárd ECU-t jelentett. A jelentés szerint az egységes piac 7%-os növekedést tesz lehetővé középtávon és 5 millió új munkahelyet teremt majd.

Nyolc évvel később az Európai Bizottság elemzést készített<sup>5</sup>, hogy valós képet kapjon az egységes piac kiteljesítése keretében elért eredményekről. Ez alapján elmondható, hogy az integráció pozitív hatásaként nőtt a vállalatok közötti verseny, nőtt az áruválaszték, az erősödő versenyhelyzet miatt felgyorsult a régi ipari struktúrák modernizációja, a belső határok megszűnése miatt olcsóbbá vált a tagállamok közötti szállítás, megnőtt a tagállamok közötti mobilitás. Ez számokban kifejezve annyit jelent, hogy az egységes piac létrejötte nélküli állapothoz képest 300.000 – 900.000-rel több új munkahely jött létre 1985 és 1995 között. Az infláció a becslések szerint 1-1,5%-kal lett alacsonyabb az egységes piac létrejötte miatt, és ennek tulajdonítható az Európai Unió tagállamai bevételeinek 1,1 – 1,5%-os többletnövekedése is.

Értekezésünkben azt kívánjuk megvizsgálni, hogy egy ilyen magas szintű gazdasági integrációban megmaradhat-e a tagállami fiskális, de legalább

---

<sup>3</sup> Exchange Rate Mechanism

<sup>4</sup> A jelentés megjelent például: Cecchini, Paolo: Europe '92, Nomos Verlag, Baden-Baden, 1988

<sup>5</sup> The impact and effectiveness of the Single Market – Communication from the European Commission, Brussels, 30.10.1996 COM(96) 520 final

adóügyi függetlenség, ugyanis hipotézisünk szerint az egységes piac és a monetáris unió létrejötte igényli a fiskális politikák harmonizációját is.

A monetáris unió nemcsak közgazdasági de jogi kategória is, része az Európai Uniót létrehozó szerződésnek is. Ezzel szemben a fiskális unió jogi és közgazdasági absztrakció, a gazdasági integráció egy lehetséges, de teljességében még nem létező lépcsőfoka, amely kifejezett formában nem jelenik meg az alapító szerződésekben. A fiskális unió jelenleg tulajdonképpen a gazdasági együttműködés miatt elengedhetlenné váló területekre terjed ki. Részei a már létrejött vámunió, a részleges adóunió és a költségvetési unió, amely részeként már létezik, de a tagállamokéhoz képest kicsi az Európai Unió közös költségvetése.

Értekezésünkben azt is megvizsgáljuk, hogy az adóügyi harmonizáció milyen fokot ért el eddig és van-e gazdaságilag racionális lehetőségük a tagállamoknak a továbblépéstől való távolmaradásra. Ehelyütt meg kell vizsgálni az adóunió létrejöttének feltételezhető költségeit és veszteségeit illetve várható hasznait. Ki kívánunk továbbá térni annak vizsgálatára, hogy az Európai Unió, mint „horgony gazdaság” adóunió bevezetése felé tett lépései hogyan hatnak a környező gazdaságokra, jelesen Magyarországra. Kimaradhat-e a magyar gazdaság az adópolitikák összehangolásából, miközben egyre előrehaladottabb lépéseket tesz az uniós csatlakozásra történő felkészülés terén. Továbbá vannak-e már ma is olyan adópolitikai területek, ahol Magyarország már tulajdonképpen részese ennek a kialakuló adóunióknak.

### **1.1.2. Adóelméleti szempontok**

A vámok eltörlésén túllépve az integrációban résztvevő nemzetgazdaságok további integrációja szempontjából elengedhetlenné vált a vámjellegű akadályok megszüntetése. Ezen továbblépve, az áruk, szolgáltatások,

munkaerő és a tőke szabad áramlásának négyes szabadsága megvalósulásához is elengedhetetlen a vámhatárok eltörlése után fennmaradt további fiskális akadályok eltörlése. Ennek megfelelően – mint azt a vonatkozó fejezetben tárgyalni fogjuk – az Európai Közösségekben először a közvetett adók (áradók) integrációjára került sor. A négy szabadság érvényesülése szempontjából kevésbé alapvető területeken ugyanakkor csak részleges harmonizációs lépések történtek.

Fontos észrevenni, hogy bár egyes adózási területek saját belső logikájukból fakadó harmonizációja csak lassú előrehaladást eredményezett, addig más, a gazdasági integráció továbblépése szempontjából fontos külső hatások, mint a Gazdasági és Monetáris Unió létrejötte vagy a versenyjogi harmonizáció, gyorsíthatják az adóharmonizációt. A külső tényező hatása például a közvetlen adók és azon belül is a tőkejövedelmek adóztatása illetve az osztalékadó kapcsán szemléltethető. Ezen a területen a versenyjog illetve azon belül – a tökéletesebb versenyt biztosítandó – az állami támogatások korlátozásának igénye vitte előre, teszi teljesebbé az adóharmonizációt. Ez a hatás annyira jelentős, hogy olyan, nem a közösségi jog kompetenciája alá tartozó területen is, mint a helyi adók, érvényesíteni kell – amint arra az értekezés megfelelő részében kitérünk – az állami támogatásokkal egyenértékű adókedvezmények korlátok közé szorítását<sup>6</sup>.

Egyes szakértők úgy vélik, hogy jelenlegi formáját tekintve a közösségi adóharmonizáció célja nem egy szövetségi, ez esetben szupranacionális adórendszer létrehozása. [Erdős et al. 1999. p. 17] Ez a gazdasági harmonizáció jelenlegi fokán igaznak is tűnhet. Vizsgálatunk célja éppen az, hogy a gazdasági integráció további fejlődése szükségszerűen magával hozza-e az adórendszer mind teljesebb harmonizációját, végül egy adóunió létrejöttét? Ha figyelembe vesszük, hogy az adóharmonizáció a belső piac szükségleteinek megfelelően terjedt ki újabb és újabb adónemekre, nem tűnik alaptalannak felvetésünk, hogy a belső piac kiteljesedése és a mind teljesebb

---

<sup>6</sup> Commission Notice on the Application of the State Aid Rules to Measures Relating Direct Business Taxation, OJ C 384 10/12/1998, pp 3-9.



gazdaságpolitikai harmonizáció az adóharmonizáció kiteljesedését is elvezet.

### **1.1.3. A nemzetközi és integrációs adójog szempontú megközelítés**

Az értekezés elsősorban nemzetközi adójogi tanulmányok alapján tárgyalja az EU tagállamai adórendszereinek területéről azokat a részterületeket, amelyeket a közösségi – azaz az alapszerződéseken alapuló – adójog szabályoz, továbbá kritikai szemszögből is vizsgálja az EK „saját” adójogát és továbbfejlesztésének irányait. Az adók pénzügytani jellemzését, illetőleg a tagállamok és az integráció gazdaságára gyakorolt hatásait a megfelelő fejezet részben fejtjük ki. Mindezek a magyar nemzetgazdaság, adórendszer, adópolitika és adójog szempontjából aktuális kérdések, tekintettel csatlakozási törekvéseinkre. Az értekezés anyagának lezárásáig (2002 októbere) követjük a jogfejlődést és vesszük figyelembe a szaktudományok idevágó megállapításait és következtetéseit.

Az értekezés tárgyát történeti szemlélettel és összehasonlító módszer alkalmazásával törekedtünk kidolgozni. A történeti szemlélettel az elmúlt öt évtized integrációs jogi fejleményeire tekintünk vissza az Európai Szén- és Acélközösség (ESZAK), valamint az alapító Római Szerződéstől a Nizzai Szerződésig. Az összehasonlító módszerrel az Európai Unió tagállamai adórendszereinek azonosságát illetőleg különbözőségeiket lehet felismerni – ezek, mint tapasztalati jogi materiák a közösségi jogalkotáshoz is irányadóak. Témánkat érintően már itt utalunk arra, hogy például a vállalati nyereségadóknál még messze vagyunk egy egységes koncepciót kifejező szabályozástól, nem is említve a jövedelemadóknak területét.

A közösségi adójog – amelyet a későbbiekben részletesen kifejtünk – mellett jelent meg és már szinte “önállósult” a szupranacionális adójog. Az államok egy szupranacionális szervre ruházzák át az adóztatási jogot, ez a szervezet

azonban csak jogi és természetes személyeket terhel, tehát nem államokat – mert ez szemben állna a pénzügyi szuverenitás elvével. Ilyen szupranacionális adójoga a Közösségnek is van illetőleg funkcionál területén, ez független az intra-integrációs adójogától. A nemzetközi pénzügyi jogi szakirodalom ebben a vonatkozásban alig nyilvánított véleményt. Ezt a jogintézményt sem lehet figyelmen kívül hagyni az integráció költségvetési bevételeinek megtervezésénél. Az EU-ban tehát az intra-integrációs adójogot ilyen saját szupranacionális adójog is “kíséri”, de a Közösség államaiban még „külső” szupranacionális adók is alkalmazásra kerülnek.

A nemzetközi szakirodalom a fenti köröket kiegészíti még az inter-integrációs jog kategóriájával. Ilyen például az EK-EFTA<sup>7</sup> szerződés az EGT létrehozásáról<sup>8</sup>. Ez ugyan nem alapít meg vámuniót, nem ír elő adóharmonizációs kötelezettséget, de előrevetítette az utat az EFTA tagok részére az EK tagság megszerzésére. Ezek az államok lassan “önként” közelítik adójogukat az EK rendszeréhez – hiszen a jogok hatnak egymásra.

Az előzőekben következetesen alkalmaztuk az “adó jog” meghatározást, evvel az értekezés tárgykörét is behatároltuk. A pénzügytan által közbevetelnek minősített vámok, illetékek és járulékok tárgyalását mellőzzük. Az értekezés fókuszában tehát az adó jog áll, amelynek változó és domináns szerepét az európai integrációban törekszünk kifejteni a következő fejezetekben.

Az felsorolt adó jogviszonyok közvetve, illetőleg közvetlenül is érvényesítik közgazdasági hatásukat a közösségi és a tagállami költségvetésekre. Ezt a szempontot a jogalkotásnál sem lehet figyelmen kívül hagyni. A nemzeti adórendszereket és adó jogokat azonban szintén meg kell vizsgálni (összehasonlító jogi módszerrel is) mert egyes adónemeket nem érintenek a szerződések, tehát az államok ezek révén költségvetési (államháztartási) érdekeiket korlátozás nélkül (ez kérdés) érvényesíthetik, bár ez közvetve

---

<sup>7</sup> EFTA: European Free Trade Association – Európai Szabadkereskedelmi Társulás

<sup>8</sup> Agreement on the European Economic Area, OJ L 01 03/01/1994 pp 3-605

kihathat a közösségi adóbevételekre is. Így tehát kitágul az értekezésben vizsgálandó témakör.

## 1.2. GYAKORLATI MEGKÖZELÍTÉS

### 1.2.1. **A nemzeti és a nemzetközi szerződéses adójog elhatárolása, a szerződéses adójog rendszere**

A nemzetközi adójogtudomány megkülönbözteti az autonóm szabályozású (nemzeti) és a szerződéses (nemzetközi) adójogot. Ez utóbbi többtagozatú változó jogterület, amelynek minden eleme funkcionál a közösségi szférában. Rendszerét az alábbi pontok alatt mutatjuk be, megjegyezve, hogy ilyen „komplex” áttekintés a szakirodalomban még nem kapott helyet.

- a Az intra-integrációs, vagyis az integráció résztvevőire vonatkozó adójog, amelynek meghatározását a későbbiekben fejtjük ki.
- b A nemzetközi adójog – létrejötte óta – a kettős vagy többszörös adóztatás megszüntetését (vagy terheinek csökkentését) célozza szerződéses szabályaival. Ezek a nemzeti adójogokat nem változtatták meg csak együttes alkalmazásukat rendezik. A közösségi adójoggal együtt ilyen nemzetközi adójog is funkcionál a Közösségben (csak azokra a bilaterális szerződésekre utalunk, amelyeket a tagállamok egymással kötöttek). Érdekes feladat annak vizsgálata, hogy az intra-integrációs (közösségi) adójog hogyan váltja fel és milyen tényállások esetében a nemzetközi (hagyományos) adójogot.
- c A nemzetközi közjogi alapon alkalmazott adójog a Közösségben: a diplomáciai és konzuli szervek és személyek adómentessége valamint a kormányközi organizációk adómentesítése, stb. jogviszonyokban kerül alkalmazásra.

- d Végül a nemzetközi adójog a nemzeti adóhatóságok együttműködését is szabályozza (adóügyi jogsegély intézménye, információk kötelező közlése, stb.) Ez a nemzetközi adóigazgatási jog.

### **1.2.2. Az intra-integrációs adójog fogalma**

A nemzetközi gazdasági integrációk fejlettségük függvényében kiterjedhetnek a részes államok gazdaságpolitikáinak és ezen belül adópolitikáiknak összehangolására. Ebben az esetben létrejön egy, a részes államokra vonatkozó adójog illetve adórendszer. Erre értekezésünkben intra-integrációs adójogként illetve adórendszerként fogunk hivatkozni. Az intra-integrációs adójog jogforrását tekintve természetesen „nemzetközi természetű” adójog, de annak már új, önállósult részterülete (saját jogforrási rendszere van: rendeletek, irányelvek, stb.).

Tekintettel arra, hogy a ma létező, növekvő számú integráció közül az csupán az Európai Unió ért el olyan magas fokú integráltságot, hogy számos, korábban teljesen szuverén állam közös integrációs intézményre ruházta gazdaságpolitikai és adópolitikai szuverenitásának nagy részét, indokolt az EK adójogát, mint az intra-integrációs adójog gyakorlati megvalósulását vizsgálatunk tárgyává tenni.

A közösségi fiskális jog (adó, vám-, költségvetési jog) az Európai Közösségben az intra-integrációs pénzügyi jog egyik területe. A másik nagy terület a „financial law”-ként definiálható kör, amely a Közösségen belül a monetáris ügyek, bankügy, hitelügy és pénzrendszer joga. Megjegyzendő ugyanakkor, hogy a nemzetközi monetáris jog kifejezés az IMF és a nemzetközi bankok jogának gyűjtőneve.

Ennek a területnek a kutatása annál is inkább időszerű, mert Magyarország európai integrációs törekvései során már a gazdaságpolitikai együttműködés számos területén nagyfokú harmonizációt mutat az Európai Unióval és tagsága esetén maga is egyenrangú részese lesz ennek az integrációnak.

Az intra-integrációs adójog terminusa alatt olyan jogi normákat értünk, amelyek az integrációs szervezet minden tagállamára kötelezőek (szerződések, rendeletek, irányelvek, stb.). A szakirodalomban és a közösségi adópolitikában már kifejeződött az a törekvés, hogy ezt az intra-integrációs adójogot több adónem (pl.: közvetlen adók) szabályainak bevonásával bővíteni kell, az intra-integrációs adójognak tehát látható a jövője.

A fentebb kifejtett csoportosítás szerint az EK intra-integrációs adójoga a tagállamok „belső”, közös, kötelező adójoga, tehát - az EK-hoz nem tartozó – államokban, például a tagjelölt országokban csak önkéntes vállalás alapján, illetőleg a jogharmonizáció irányába vállalt szerződéses kötelezettséggel lehet – a nemzeti adórendszerek körében meghatározott adónemekre vonatkozóan – adójogi matéria (anyagi és eljárási jog). Felismerhető jellegzetesség, hogy a központi állami költségvetéseket illető (tehát ún. központi adókra) adókra érvényesül. A közösségi adópolitika koncepciója az, hogy az egységes belső piac ismert céljainak megfelelő egységes, egyszerűsített, áttekinthető és a gazdasági versenysemlegességet biztosító adókat kell bevezetni. Ennek megfelelően továbbfejlesztésüket is ezen szempontok szerint kell megvalósítani, a belső határok megszüntetésével közösségi adójogi terület alakul ki.

### **1.2.3. A pénzügyi felségjog és a pénzügyi szuverenitás**

Értekezésünknek, mint azt a bevezetőben is említettük, ki kell térnie a pénzügyi szuverenitás kérdésére. Elsőként Gustav Lippert dolgozta ki a nemzetközi pénzügyi jog elveinek elméletét [Lippert 1912, Lippert 1928,

Lippert 1935], első helyre sorolva a pénzügyi szuverenitást, amelynek érvényesítése az adóügyi szerződések létrehozásánál mindig vezető szempont volt. (A Nemzetközi Bíróság is elismerte a pénzügyi szuverenitást.)

A pénzügyi jogtudomány és pénzügytan is megkülönbözteti a pénzügyi felségjogot a pénzügyi szuverenitástól. Az előbbi, adójogi szempontból is az állam teljes joghatóságát jelenti, amelyet területén, illetőleg állampolgáraival szemben gyakorol. Ha ezt korlátozzák (ami saját jogszabályokon, de leginkább nemzetközi szerződéseken alapulhat), akkor a pénzügyi felségjog szűkül vagy az állam pénzügyi felségjogát korlátozni kényszerül. Ha ez az államok adójogszabályaira vonatkozik, akkor tehát a belső adószuverenitás korlátozott. Az államokat ugyanakkor szerződés korlátozhatja adójogi szerződések kötésében, bizonyos adók kivetésében, ebben jelenne meg a külső szuverenitás korlátozása. Az EK-ban a külső adójogi szuverenitás elvileg nem korlátozható, szemben a belső szuverenitás korlátozásával, amely az alapszerződésekből kimutatható.

A pénzügyi felségjog a nemzeti pénzügyi jog, intézménye a pénzügyi szuverenitás a nemzetközi pénzügyi jog kategóriája. Ez a probléma minden gazdasági integrációban elsődlegesen rendezendő. A Közösségben az egyes reformlépések a tagállami adójogi szuverenitást is korlátozzák. Az értekezésben az egyes adónemekkel kapcsolatban részletesen tárgyaljuk az államok fiskális szuverenitásának helyzetét és perspektíváját is.

#### **1.2.4. Az adóharmonizáció közgazdasági kiváltó okai**

A technikai fejlődéssel a gazdasági kapcsolatok olyan mértékben felgyorsultak és megsokszorozódtak, hogy megszervezésükhöz már nem voltak elegendőek a nemzetállamok nyújtotta hagyományos keretek. Az egyre több és jobb utazási és szállítási lehetőség, illetve az információáramlás gyorsasága és könnyű hozzáférhetősége olyan távoli és olyan mennyiségű áru

illetve szolgáltatás megvásárlását, tőkebefektetést és a gazdasági lehetőségek olyan mértékű kihasználását teszi lehetővé, amely példátlan a történelem során. A technikai fejlődésnek köszönhetően a termelés is olyan nagy méretekben válik igazán kifizetődővé, amely már a nemzeti piacoknál nagyobb felvevő piacot igényel. Ezzel párhuzamosan a negatív hatások is túlnőtték a nemzetállamok méreteit. A környezetszennyezés vagy a bűnözés ma már nem állítható meg az országhatároknál.

Gazdaságaik integrációjának hatására felgyorsul a gazdasági növekedés üteme, mivel a fogyasztók olcsóbban jutnak hozzá a termékekhez így növekszik a fogyasztást volumene, növekszik a kereslet. Természetesen az egységes szupranacionális piacra történő átállás jelentős költségekkel járhat, de az előnyök ellensúlyozzák ezt. A növekedés miatt több munkaerőre van szükség, így a nagyobb piac létrejötte a foglalkoztatásra is előnyösen hat. A nagyobb piacon a gazdasági szereplők között nagyobb a verseny, rákényszerülnek a hatékonyabb termelésre, ami a résztvevő államok gazdaságának nemzetközi versenyképességét javítja. A választékbővülés és árcsökkenés miatt a fogyasztók elégedettsége társadalmi szinten is javul. Az árak mérséklődése miatt az infláció is számottevően csökkenhet. A dirigista integráció elméletek ehhez még azt is hozzáteszik, hogy ha nemzetállami szinten bebizonyosodott, hogy a magára hagyott piac nem hozza létre a közjó maximumát, ez nemzetközi szinten sem várható el [Farkas-Várnay, 1997. p. 7].

A nemzetközi gazdasági integráció első lépései is már fiskális harmonizáción keresztül vezetnek, hiszen a szabadkereskedelmi övezet<sup>9</sup> létrehozása továbbá a vámunió létrehozása a nemzetállamok fiskális politikájának részleges összehangolását jelenti. Ezen tovább lépve, az áruk, szolgáltatások, munkaerő és a tőke szabad áramlásának négyes szabadsága megvalósulásához is elengedhetetlen a vámhatárok eltörlése után fennmaradt további fiskális akadályok eltörlése.

---

<sup>9</sup> Az integráció fokozatairól l. például [Palánkai 1999, pp. 50-51.]

Az egységes piac igényei valuta árfolyamaik rögzítése felé, majd az egységes pénz bevezetésére indították a tagállamokat. Ugyanakkor, mint ahogyan arra Padoa-Schioppa rámutatott a szabadkereskedelem, a rögzített árfolyamok, a szabad tőke mozgás és a független nemzeti gazdaságpolitikák „összeegyeztethetetlen négyese” nem létezhet egyszerre [Palánkai 1999 p 307.]. Ez a felismerés vezetett a monetáris politikák vitelének közös szintre emeléséhez a Gazdasági és Monetáris Unió keretei között. Ugyanakkor, ha az integráció olyan magas szintű, hogy a monetáris politika már nem intézhető a hagyományos nemzetállami keretek között, az egységes belső piacon a verseny torzulásának elkerülése csak úgy képzelhető el, ha a nemzetállami fiskális politikák is teljesen harmonizálttá válnak.

Egy gazdaság kiegyensúlyozott növekedése, a foglalkoztatás megfelelő szintjének biztosítása, az árak stabilitása vagy a fizetési mérleg egyensúlya csak a költségvetési és a monetáris gazdaságpolitikai eszköztár egymással összhangban álló alkalmazásával érhető el „Az adók harmonizációja egyrészt csökkentené a gazdaságpolitikai koordináció igényét, hiszen a tagállamoknak kevesebb lehetőségük lenne egyéni megoldások alkalmazására, másrészt kiküszöbölné azokat a piactorzító hatásokat, amelyek az eltérő adómértékekből származó versenyelőnyök kihasználásából következnek” [Hetényi 2002. p. 14.].

Mint láthatjuk, a gazdasági racionalitás a harmonizáció elmélyítése irányában hat. Természetesen az integráció tagállamai védik saját gazdaságpolitikai eszközeiket, de nem térhetnek ki az együttműködés elmélyítése elől, ha gazdasági érdekeik ezt diktálják. Az egyre elmélyülő harmonizáció pedig tézisünk szerint pedig el fog vezetni – még ha nem is rövidtávon – a fiskális unióhoz, hiszen az adóztatás egységesítése esetén „a tagországok gazdaságpolitikai mozgástere lényegében megszűnne, a nemzeti kormányokat már nem lehetne felelőssé tenni a nemzeti költségvetés helyzetének alakulásáért. Ez a folyamat logikusan elvezetne a gazdaságpolitikák unió



szintre történő átadásához, egy erős közös költségvetés kialakulásához.”  
[Kengyel-Palánkai, 2002. p. 209.]

### **1.2.5. A közösségi jog alapjai és jogforrások**

A közösségi jog<sup>10</sup> a jogszabályok szervezett és strukturált rendje, melynek saját forrásai, intézményei illetve eljárásai vannak a jogalkotás, jogértelmezés és a végrehajtás területén. A közösségi jogszabályok együttese egészének megnevezésére használt „*acquis communautaire*” kifejezés többet jelent, mint jogilag kötelező szabályok gyűjteményét. Magába foglal minden szabályt, alapelvet, egyezményt, nyilatkozatot, határozatot, véleményt, célkitűzést és gyakorlatot, amely az Európai Közösségre, tagállamaira és állampolgáira vonatkozik, függetlenül attól, hogy jogilag kötelező-e vagy sem.

A közösségi jog elsődleges forrásai a tagállamok aktusai. Ezek teremtik meg a további jogalkotás alapjait és jelölik ki céljait. Ezekben tulajdonképpen a tagállamok szuverenitásuk egyes darabjait a közös intézményekre ruházzák. Ilyen jogforrás a Szén- és Acélközösséget létrehozó szerződés, az Európai Gazdasági Közösséget (Római Szerződés) és az Euratomot létrehozó szerződések, az Európai Közösségek bizonyos közös intézményeiről szóló szerződés, az Európai Közösségek egységes Bizottságát és Tanácsát megalapító szerződés, a két költségvetési szerződés, a négy csatlakozási egyezmény (első: Dánia, Egyesült Királyság és Írország; második: Görögország; harmadik: Spanyolország és Portugália; negyedik: Ausztria, Finnország és Svédország), Egységes Európai Akta, az Európai Gazdasági Térről szóló szerződés, a Maastrichti Szerződés („Treaty on European Union”) és az Amszterdami Szerződés (illetve a ratifikációs eljárások lezárultával a Nizzai Szerződés).

---

<sup>10</sup> A közösségi jog rendszeréről l. például: [Kende 1995.]

A három közösséget létrehozó szerződés közül az EGK szerződés („Római Szerződés”) lex generalisnak tekinthető a másik kettőhöz képest, mivel az elvileg felölel minden gazdasági tevékenységet, míg a másik kettő csak egy-egy adott ágazatra vonatkozik.

Mivel az elsődleges jogforrások csupán az Európai Unió első pillérét, az Európai Közösséget, ruházzák fel jogalkotási jogkörrel, beszélhetünk közösségi és nem uniós jogról. Természetesen a tagállamok egyéb aktusait is figyelembe kell venni az "acquis" vizsgálatakor, mint például az EK-t megalapozó szerződésekben található felhatalmazás alapján meghozott közös megegyezéseket, vagy a - jogilag nem kötelező - politikai megállapodásokat.

A közösségi jog másodlagos forrásai az alapító szerződések felhatalmazásain alapulnak. Az Római Szerződés 249<sup>11</sup>.(korábban 189.) cikkének<sup>12</sup> értelmében: „az Európai Parlament a Tanáccsal közösen, valamint a Tanács és a Bizottság feladatainak ellátása céljából és a jelen Szerződésben meghatározott feltételek mellett rendeleteket és irányelveket adnak ki, határozatot hoznak és ajánlásokat vagy véleményeket fogalmaznak meg<sup>13</sup>.” [Fazekas 2000. p 180.]

Az említett cikkely felsorolja a jogszabályfajták jellemzőit is. A rendelet (regulation) hatálya általános, minden részében kötelező és közvetlenül hatályosul mindegyik tagállamban.

Az irányelv (directive) az elérendő célokat tekintve kötelezi a címzett tagállamokat, de átengedi a módszerek és eszközök megválasztását a nemzeti hatóságoknak. Az Európai Bíróság elfogadta az irányelvek vertikális közvetlen hatályát, ami azt jelenti, hogy a címzett tagállammal szemben az

---

<sup>11</sup> A Szerződés cikkeire történő hivatkozások az Amszterdami Szerződés keretében történt újraszámolásnak megfelelően történnek.

<sup>12</sup> Az alapszerződések szövegének (nem hivatalos) magyar változatát közli: [Fazekas 2000.]

<sup>13</sup> A hivatalos angol szöveg: „In order to carry out their task and in accordance with the provisions of this Treaty, the European parliament acting jointly with the Council, the Council and the Commission shall make regulations and issue make regulations and issue directives, take decisions, make recommendations or deliver opinions.”

irányelv végrehajtásának elmulasztására a Bíróság előtt eljárást indíthat természetes vagy jogi személy. A Bíróság ugyanakkor nem fogadta el a horizontális hatály koncepcióját, azaz két természetes vagy jogi személy nem egymással szemben nem hivatkozhat egy irányelvre.

A döntés (decision) meghatározott címzetteknek szóló, általában konkrét ügyekre vonatkozó aktus, amely teljes egészében kötelezi a címzetteket. A Szerződés 254. (korábban 191.) cikke értelmében a „rendeleteket, irányelveket és döntéseket (...) a Közösség Hivatalos Lapjában<sup>14</sup> teszik közzé<sup>15</sup>.” [Fazekas 2000. p. 185] Az ajánlások (recommendation) és állásfoglalások (opinion) nem kötelező erejűek.

A Szerződés 253. (korábban: 190.) cikke előírja, hogy a rendeleteknek, irányelveknek és döntéseknek utalniuk kell arra, hogy aktus kibocsátását megelőzően beszerezték a többi közösségi szerv állásfoglalását.

Tekintve, hogy a közösségi jog egyre több olyan területre terjed ki, amely azelőtt a tagállamok kompetenciájába tartozott, gyakori, hogy egy kérdésről előbb egy szakértői bizottság készít jelentést. Ezt követően az Európai Tanácson - állam- és kormányfők félévente sorra kerülő csúcsertekezletén - születik politikai egyezség és csak ezt követően kerül sor jogszabály megalkotására az adott területen.

Bár az Európai Bíróságot nem kötik korábbi ítéletei, a jogbiztonság megköveteli a Bíróság esetjogának stabilitását. A közösségi integráció érdekében a jogalkotói gyakorlat nem idegen a Bíróságtól. Erre alapot adhat az, hogy a Szerződés 7. (korábban 4.) cikke a Közösségre bízott feladatokat megvalósító szervek között a Bíróságot is felsorolja.

---

<sup>14</sup> Official Journal (OJ)

<sup>15</sup> A hivatalos angol szöveg: „Regulations, directives and decisions (...) shall be (...) published in the Official Journal of the Community.”

Az Európai Bizottság következő esetei – bár nem kifejezetten adó témájúak, mégis az adóharmonizációra is kiható általános hatással – jelentettek mérföldkövet az integrációs szabályozásban<sup>16</sup>. Ilyenek például a „Van Gend en Loos eset”<sup>17</sup>, amely kapcsán a Bíróság kimondta az új vámokat kivételével kapcsolatos tilalom közvetlen hatályát. Az „Alfons Lütticke” eset<sup>18</sup> ezt továbbfejlesztve pozitív kötelezettségvállalást állapít meg, azaz a tagállamoknak hatályon kívül kell helyezniük a diszkriminatív jellegű belső adókat is. A „Dassonville” eset<sup>19</sup> ugyanezen szellemben a mennyiségi korlátozásokkal azonos hatású intézkedések fogalmát definiálta. A „Cassis de Dijon” eset<sup>20</sup> kapcsán a Bíróság megfogalmazta a kölcsönös elismerés elvét, azaz minden tagállamnak el kell fogadnia a másik tagállamban érvényes szabályokat valamely áru termelésére, illetve értékesítésére. Végül a „Campus Oil Limited” esetben<sup>21</sup> a Bíróság négy szabadság korlátozására feljogosító közérkölszbeli, közrendi és közbiztonsági megfontolások gyakorlati alkalmazási lehetőségéről adott iránymutatást.

### 1.3. A MAGYAR JOG HARMONIZÁCIÓJA AZ „ACQUIS COMMUNAUTAIRE”-HEZ

#### 1.3.1. **Az Európai Megállapodás (1994. évi I. tv.)**

Az értekezés jelen részében Magyarország csatlakozási felkészülésének és jogharmonizációs erőfeszítéseinek csupán kereteit kívánjuk tisztázni, az egyes adóágak területén tett konkrét lépések a későbbiekben kerülnek kifejtésre.

---

<sup>16</sup> Az ügyek leírása megtalálható: Court of Justice of the European Communities: Reports of Cases before the Court; illetve a közösségi jogfejlődés szempontjából legfontosabb esetek magyar nyelven: [Gátos, Király, Tóth, 1999]

<sup>17</sup> ECJ 26/62.számú ügy: Van Gend en Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen, ECR [1963] p. 1

<sup>18</sup> ECJ 57/65 számú ügy: Alfons Lütticke v. Hauptzollamt Saarluis, ECR [1966] p. 19.

<sup>19</sup> ECJ 8/74. számú ügy: Procereur du Roi v. Benoit and Gustave Dassonville, ECR [1974] p. 2

<sup>20</sup> ECJ 120/78. számú ügy: Rewe Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Brantwein, ECR [1979] 649.

<sup>21</sup> ECJ 72/83. számú ügy: Campus Oil Limited v. Minister for Industry and Energy, ECR [1984] p. 2727.

Magyarország és az EK és annak tagállamai 1991. november 22-én kötötte meg a Társulási Megállapodást, más néven az Európai Megállapodást (EM). A ratifikáció elhúzódása miatt a megállapodás csak 1994-ben lépett életbe. Hazai kihirdetése az 1994. évi I. törvénnyel történt. A kereskedelmi rendelkezéseket az úgynevezett Ideiglenes Megállapodással már 1992. március 1-vel hatályba léptettek [Hargita 1993. pp 75-116].

Vizsgálódásunk szempontjából ehelyütt az EM adózással kapcsolatos részét kívánjuk vizsgálni, annak egésze nem témája a jelen munkának. Az EM 67. cikke előírja a jogharmonizációt, majd a 68. Cikk felsorolja azokat a területeket – a közvetett adók területén – ahol ez a kötelezettség fennáll. Így egyrészt Magyarország közvetett adószabályozásának a közösségitől eltérő változtatása a Társulási Megállapodásba ütközne, másrészt a Megállapodásból pozitív harmonizációs kötelezettségünk is fakad, vagyis ezen a területen már ma is a közösségi szabályozás határozza meg a magyar adórendszer alakulását.

### **1.3.2. Csatlakozási tárgyalások, csatlakozási felkészülés**

Magyarország és az Európai Unió közötti csatlakozási tárgyalásokra ezen értekezés keretében csupán azoknak adózási vonatkozásait illetően kívánunk kitérni. A csatlakozási tárgyalások harmincegy fejezete közül az adózási ügyekkel külön fejezet foglalkozik. Az adózási „acquis” és a vonatkozó magyar szabályozás 1999 tavaszán történt átvilágítása („screeningje”) után a magyar fél tárgyalási pozíciójában („position paper”) megfogalmazta azokat a jól körülírt területeket, ahol a csatlakozást követően átmeneti mentességi igényrel kíván élni. A megfogalmazott mentességi igényeken kívüli joganyagra vonatkozóan ugyanakkor Magyarország vállalta, hogy azt legkésőbb csatlakozás időpontjáig jogrendjébe átülteti. Véleményünk szerint ez azt is jelenti, hogy már tagságát megelőzően számos tekintetben a részleges adóunió részévé válik.

A tagállamok erre közös álláspontjukban („common position”) fogalmazták meg, milyen mértékben hajlandóak elfogadni a magyar igényeket. A tárgyalások érdemi része ettől fogva a megegyezésig, azaz fejezet lezárásáig a két fél álláspontjainak cseréjével folytatódik. Az Európai Bizottság 2000 őszén közzé tett „Road Map” című dokumentuma szerint az adózási tárgyalási fejezet lezárása a belga európai tanácsi elnökség idejére (2002 II. félévére) várható.

A csatlakozási tárgyalások dokumentumai a két fél megállapodása értelmében bizalmasak. Az 1999. évi kiinduló magyar pozíciót csak 2001 elején nyilvánították hozzáférhetővé. A tárgyalások során képviselt magyar álláspont a Kormány felhatalmazása alapján készül el. Ez a felhatalmazás nem nyilvános, un. 3000-es kormányhatározatban kerül elfogadásra. Ebből következően az említett iratok pontosan adatolt idézése – noha tartalmuk ismert – nem minden esetben lehetséges.

## **2. A szuverenitás fogalmának megváltozása**

### **2.1. A SZUVERENITÁS JOGI MEGKÖZELÍTÉSE**

Amikor tézisünknek az eddig csak elméleti modellként létező fiskális unió gyakorlati létrejöttének lehetőségét választjuk, olyan kérdést veszünk vizsgálat alá, amely alapvetően érinti a nemzetállamok fiskális szuverenitásának kérdését. Az adóztatás illetve az adók kivetésétől való tartózkodás a hagyományos nemzetállami struktúra szerint a nemzetállami szuverenitás elidegeníthetetlen része. Ebből ugyanakkor az következik, hogy a tézisünk vizsgálatához előbb a szuverenitás fogalmát és annak változását kell vizsgálat alá venni.

#### **2.1.1. A szuverenitás fogalma**

A szuverenitás, amint azt etimológiája is mutatja<sup>22</sup> a felsőbbiséget, főhatalmat jelenti, amely egy politikailag szervezett társadalomban egy személynek vagy testületnek az a képessége, hogy akaratát minden más akarattal szemben érvényesíteni tudja. Ez a főhatalom hagyományosan az állam főhatalmát jelenti a területén élő lakosság fölött, s mint ilyen, minden állam klasszikus ismérve. Első átfogó igényű megfogalmazása a XVI. században Jean Bodin nevéhez fűződik, és az uralkodónak azt, a minden korlátozástól mentes hatalmát jelenti, hogy egyedül szab törvényt mindenki számára, rendelkezik a háborúindítás és a békekötés jogával, kinevezi a legfőbb hivatalok viselőit, gyakorolja a bíraskodás és a kegyelmezés jogát.

---

<sup>22</sup> *super* – latinul: fent, felül; *souverain* – franciául: legfőbb, legfelső vagy uralkodó.

A szuverenitás birtokosa, az angol polgári forradalom politikai irodalmában, Hobbes véleménye szerint az uralkodó, másrészt, Locke szerint a törvényhozó hatalom. A felvilágosodás idején Rousseau-nál már előtérbe kerül a népszuverenitás gondolata.

A nemzetállamok kialakulása után megjelenik az állami és a nemzeti - megkülönböztetése; ez utóbbi a valamely államon belül élő nemzetek, nemzetiségek önrendelkezési jogát jelenti, amely kiterjedhet a kiváláshoz és az önálló államalakításhoz való jogra is.

A jogelméletben a szuverenitás fogalma egy olyan személyhez vagy testülethez kapcsolódik, aki (amely) a társadalomban egyedül rendelkezik jogalkotó hatalommal, s akinek (amelynek) parancsait a társadalom részéről rendszeresen követik anélkül, hogy ő maga rendszeresen engedelmessé más személynek vagy testületnek.

Az abszolutizmus bukása és a demokratikus népképviselő, valamint a hatalommegosztás eszméjének elterjedése után a szuverenitásból fakadó jogok gyakorlása egyértelműen az államot illeti; emellett az állam arra is jogosult, hogy szabadon, minden külső ráhatástól függetlenül intézze nemzetközi kapcsolatait, mint az államok közösségének egyenjogú tagja

A nemzetközi jognak is egyik alapelve a szuverén egyenlőség elve. Ennek lényege úgy határozható meg, mint az adott állam hatalmának minden más állam hatalmától való függetlensége. Az ENSZ Alapokmánya szerint „A Szervezet valamennyi tag szuverén egyenlőségén alapszik”, így elsődlegesen a jogi egyenlőséget hangsúlyozza, és nem vizsgálja a politikai és más tényezők hatását a szuverenitás tényleges érvényesítésére.

Az Alapokmány más rendelkezései, valamint az Európai Biztonsági és Együttműködési Értekezlet Záróokmánya a következő főbb elemeket említik meg, mint a szuverenitás tartalmát. Tiszteletben kell tartani minden állam



szuverenitásának egyenlő voltát, valamint területi épségét és politikai függetlenségét; szuverén állammal szemben nem szabad erőszakot alkalmazni vagy annak alkalmazásával fenyegetni; minden szuverén állam joga, hogy megválassza és fejlessze politikai, társadalmi, gazdasági és kulturális rendszerét, maga határozza meg törvényeit, valamint hogy más államokkal nemzetközi szerződést kössön, nemzetközi szervezeteket alakítson, illetve ilyenekhez csatlakozzon.

### **2.1.2. A szuverenitás klasszikus értelmezése**

Tehát, mint láthattuk, a klasszikus értelmezés szerint szuverenitás politikai és jogi kategória, amely szorosan kapcsolódik az állam fogalmához. Ahogyan arra Valki is rámutat „legtágabb értelemben azt fejezi ki, hogy az emberi társadalom által létrehozott politikai intézmények hierarchiájában az államok helyezkednek el a legmagasabb szinten, mivel az államok rendelkeznek a (belső értelemben vett) erőszak legitim és – normális körülmények között-tényleges monopóliumával.” [in: Herczeg 1995. p. 38.]

Ez a meghatározás ugyanakkor azt is jelenti, hogy a szuverenitás alapvető meghatározója az erőszakmonopólium. Ilyen erőszakmonopólium az államtól függetlenül nem jöhet létre és ha létrejönne, Valki szerint azt kellene államnak nevezni.

A klasszikus szuverenitás fogalomnak az államra, mint a főhatalom kizárólagos letéteményesére építve két jellemzője volt, a teljesség és a kizárólagosság. Vagyis az adott állam területén az adott állam és csak az adott állam főhatalma alatt állnak a területén lévő javak illetve ott tartózkodó személyek [in: Herczeg 1995. p. 39.].

Ez a két jellemző a szuverenitás belső oldalát jeleníti meg. Az állami szuverenitás „külső oldala az állam függetlensége minden más államtól; ez az

államnak abban a jogában jut kifejezésre, hogy nemzetközi síkon csak az általa kifejezetten vagy hallgatólagosan vállalt szabályok kötelezik.”[Bokorné 1997. p. 106] Természetesen a szuverenitásnak ez a külső és belső oldala kölcsönösen feltételezi egymást, hiszen külső függetlenség nélkül nem gyakorolható a teljes és kizárólagos belső főhatalom és fordítva, a belső szuverenitás nélkül nem gyakorolható a külső függetlenség sem.

Mindazonáltal a klasszikus szuverenitás értelmezés is eljutott oda, hogy szuverenitás meglétének kérdése a nemzetközi jogban „ma arra korlátozódik, hogy egy állam önálló jogalanyként lép-e fel a nemzetközi kapcsolatokban vagy sem.” [Herczeg 1995. p. 39.]

### **2.1.3. A szuverenitás értelmezésének változása**

Láthatjuk, hogy a klasszikus értelmezés szerint a szuverenitás letéteményese az állam, ami XIX. századtól Európában elsődlegesen a nemzetállami modellt jelölte. De az elméletben kialakított szuverenitás modell valóban képes-e lefedni a valóságot? Ahogyan Show felhívja rá a figyelmet „az ortodox pozitivisták elmélet elég világosan megfogalmazta, hogy csak az államok lehetnek a nemzetközi jog alanyai. Az viszont már kevésbé egyértelmű, hogy a gyakorlat követte-e ezt az álláspontot.” [Show 2001. p. 134.] Már a klasszikus nemzetállami modell kereteinek fennállása idején is akadt példája az eltérő gyakorlatnak. Elég itt a Vatikán vagy a Máltai Lovagrend helyzetére, illetőleg a II. világháború alatti emigráns kormányok jogállására gondolni.

Az elmélet gyakorlatba történő átültetése érdekében történtek kísérletek az államnak a szuverenitás gyakorlásához szükséges tulajdonságainak leírására. Az egyik ilyen az 1933. december 26-i Montevideoi Egyezmény, amely szerint az állam, mint nemzetközi jogi személyiség az alábbi feltételeknek kell, hogy megfeleljen: állandó lakosság, meghatározott terület, kormány illetve képesség a más államokkal való kapcsolat felvételére [Bokorné 1997.

p. 101.]. Ez definíció azonban – figyelembe véve a korábban említett példákat – továbbra sem küszöbölte ki a fentebb említett diszkrepanciát az elmélet és a gyakorlat között. Nem tartalmaz útmutatást arra az esetre, hogy mi a követendő gyakorlat azokkal az entitásokkal, amelyek a négy feltételt nem teljesítik maradéktalanul.

Szemponunktól helyett az a vizsgálandó szempont, hogy az államtól különböző nemzetközi jogalany lehet-e a szuverenitás birtokosa vagy sem, hiszen tézisünk csak abban az esetben vizsgálható tovább, ha erre a kérdésre igenlő válasz adható.

#### **2.1.4. A nemzetállam feletti entitás szuverenitása**

A szuverenitás definíciója szerint a fogalom hagyományos elemei mellett annak pozitív oldala már korábban is lehetővé tette az állami főhatalom egyes vonatkozásainak nemzetközi szerződésben történő korlátozását. A szuverenitásnak külső kényszer nélküli, a belső jogalkotó által szabadon elfogadott korlátozása – mely okainak vizsgálatára később visszatérünk – egyre erőteljesebben érvényesül a politikai és gazdasági tényezők által meghatározott integrációs folyamatokban. A fejlett integrációkban az egyes tagállamok szuverenitásuk gyakorlásának egyes területeit (gazdaságpolitika, biztonságpolitika) és a gyakorláshoz szükséges mechanizmust szabad elhatározásból az szupranacionális szervezet hatáskörébe utalják, elválasztva a kizárólagosan belső joghatóságukba tartozó területektől és állami szervektől.

Ebből következően, a szuverenitás pozitív értelmezésével van lehetőség az államok feletti szerveződések szuverenitásának értelmezésére. Amint arra Show is rámutat, más szuverén entitásokkal való kapcsolatteremtés képessége vizsgálatakor az alapvető kérdés a jogképesség megléte vagy hiánya és nem az adott döntésre más államok által gyakorolt meggyőzés vagy befolyás

mértéke [Show 2001. p. 137.]. Vagyis egy szupranacionális szervezet esetében, ha az azt alapító szerződések alapján nemzetközi jogilag jogképes, ezt a jogképességet nem kérdőjelezi meg az, hogy döntéseit tagállamai sok esetben befolyásolják.

Mivel esetünkben tézisünk konkrét tárgya az Európai Közösség fiskális uniója létrejöttének lehetősége, így elsősorban ennek a szupranacionális integrációnak a nemzetközi jogalanyiságára, így a szuverenitás gyakorlási képességének meglétére kell összpontosítanunk. Amint arra Show felhívja a figyelmet, bár „egyedül az Európai Szén- és Acélközösséget létrehozó szerződés rendelkezik kifejezetten a jogalanyiságról, a két másik szervezetet [EGK, EAEK] is felruházták szerződéskötési joggal, így az Európai Közösség ma nemzetközi jogalannak számít. Az Európai Bíróság (...) igen korán kimondta, hogy a Közösség a ’nemzetközi jog új rendjét<sup>23</sup>’ hozta létre”. [Show 2001. p. 137.]

Ezt az állítást támasztja alá Craig és de Búrca azon vélekedése, miszerint az a tény, hogy az Európai Közösségeket számos nagyratörő közös cél elérésére hozták létre a tagállamok és az, hogy új politikai és jogi intézmények jöttek létre erre a célra, bizonyítja, hogy a Közösség természete eltér a nemzetközi jogban használatos hagyományos kormányközi szervezetétől. [Craig – de Búrca, 1998. p. 255]

Mint fentebb láttuk, a szuverenitás attribútumainak megállapítására több kísérlet is történt. Érdeemes áttekinteni, hogy az Európai Unió számos tekintetben már rendelkezik ezekkel az attribútumokkal, hiszen van saját lakossága és létezik az európai állampolgárság fogalma, területe az alapító szerződésekben meghatározott, az Európai Közösség nemzetközi jogalanyisággal rendelkezik, hiszen a közös politikák területén kizárólagos

---

<sup>23</sup> “The conclusion to be drawn from this is that *the Community constitutes a new legal order of international law* for the benefit of which the states have limited their sovereign rights albeit within limited fields, and the subjects of which comprise not only Member States but also their nationals.” Case 26/62 Nv. *Algemeine Transporten Expeditie Onderneming van Gend en Loos vs. Nederlandse Administratie der Belastingen* ECR [1963] p. 1

szerezéskötési képessége van, egységes vámpolitikája és valutája, nagyfokú gazdaságpolitikai összehangoltság jellemzi, van választott parlamentje, önálló külképviseletei, közös vízümpolitikája, zászlója és himnusza.

Még egy elméleti megfontolást találunk érdekesnek felvetni. A szuverenitás egyik első elemzője, Hobbes szerint a szuverenitás eredete abban keresendő, hogy az „anarchikus”, természeti viszonyok között élő emberek belátták, hogy hasznos számukra, ha bizonyos esetekben lemondanak természetes döntési jogukról és elfogadják magukra nézve kötelezőnek egy közös autoritás ítéletét, vagyis a szuverén hatalom alapja az alá tartozó emberek félelmeire, értelmére és haszonelvű számításaira alapozódó egyfajta szerződés. [Tuck, 1993. p. 87.]

Ennek mintájára az európai integrációról is elmondható, hogy az anarchikus nemzetközi viszonyok közepette az európai államok közös félelmeikre, értekeikre és haszonelvű számításaikra alapozva egy szerződésben lemondtak egyes döntési jogkörükről és magukra nézve kötelezőnek ismerték el egy nemzetek fölötti autoritás ítéletét. Természetesen ez az átruházás részleges, de a követett logika mentén nem alaptalan, hogy az Európai Unióról, mint a szuverenitás egy új szintjéről beszéljünk.

Miután áttekintettük a szuverenitás jogi fogalmának változását a klasszikus értelmezéstől a modern, kiszélesedett felfogásig, vizsgáljuk meg, milyen politikai és gazdasági tényezők hatására mozdult el a hagyományos államközpontú szuverenitás fogalom a mai, szupranacionális integrációkat is magába foglaló irányba.

## 2.2. A SZUVERENITÁS POLITIKAI ÉS GAZDASÁGI MEGKÖZELÍTÉSE

### 2.2.1. **A nemzetállamok létrejötte**

Amint arra Kosáry is felhívja a figyelmet a nemzetet a jelenkori hagyomány kezdettől létezőnek, időtlennek tekintette, holott a nemzet, a nemzetállam, a nacionalizmus olyan történeti jelenségek, amelyek viszonylag nem nagyon hosszú múltra tekintenek vissza. [Kosáry 2001. p. 651.] Szűcs Jenő kimutatta, hogy a középkori Európában az emberek lojalitása elsősorban a helyi közösségekhez, valláshoz, a feudális társadalmakra jellemző személyes kapcsolatokhoz kötődött. [Szűcs 1974] A XIII. századtól kezdve a nemesség, a rendi társadalom szerveződésével együtt jelent meg a „communis patria”<sup>24</sup> és vele a horizontálisan, szélesebb értelemben vett „natio”<sup>25</sup> fogalma. Ez azonban a társadalomnak csak szűkebb, vertikálisan felső rétegét, a kiváltságos nemességet jelentette. Így Magyarországon és Lengyelországban amely nemegyszer igen erős rendi nacionalizmust tudott képviselni, tovább fennmaradt, mint Nyugaton.

Az uralkodói abszolutizmust és a nemesi kiváltságokat eltörlő polgári forradalmak – elsőként a francia forradalom – az egész nemzet nevében vették kezükbe az állam és a társadalom irányítását. Megszületett a nemzetállam, amelynek határai közt – elvben – csak egyetlen nemzet élt.

Kosáry felhívja a figyelmet, hogy nyilvánvalóan mindegyik nemzet olyan nemzetfogalmat alakított ki magának, amilyenre saját adott helyzetében a cél eléréséhez éppen szükséges volt. „A franciák szerint az állam határain belül élők alkották a nemzetet. A német és olasz egységtörekvések viszont, a politikai széttagoaltság miatt, a közös nyelvet és leszármazást hangsúlyozták” [Kosáry 2001. p. 652.]. A „risorgimento”<sup>26</sup> típusú nacionalizmusok között

---

<sup>24</sup> a. m. a közös haza, a közös szülőföld (latin)

<sup>25</sup> a. m. nemzet, nép(törzs), népfaj (latin)

<sup>26</sup> a. m. feltámadás, újjászületés (olasz), az olasz egység megteremtésének időszaka a XIX. században

[Hall 1993. p. 1.] Plamenatz megkülönbözteti a német és olasz változatokat a kelet-közép-európai nemzetekétől, amelyeket – szerinte – nagyrészt úgy kellett kitalálni [Plamenatz 1976].

A politikai fejlődéssel szemben Gellner a nemzeti fejlődést a modern kor produktumának tekinti. Szerinte ugyanis a nemzeti fejlődés gazdasági szükségletnek felelt meg. A megszülető ipari társadalom velejárójaként. Annak volt ugyanis szüksége közös nyelvre, kultúrára a régebben erősen szétagolt országokon belül. [Gellner 1983.] Ezt az érvrendszert árnyalja az a tény, hogy a nacionalizmus több helyen, így Angliában és Franciaországban, megelőzték vagy együtt jártak az ipari forradalom kialakulásával. Ugyanakkor érvrendszere fokozottan igaz a közép és kelet európai térségre.

### **2.2.2. A nemzetállamok átalakulása**

Mint azt fentebb láttuk a nemzetállamok létrejöttének egyik összetevője mindenképpen az adott területen élő lakosok kulturális, nyelvi egysége volt. Ugyanakkor nem hagyható figyelmen kívül, hogy az ipari forradalom által nyújtott gazdasági előnyök - akár a közlekedés felgyorsulása, akár a termelékenység növekedése - jobb kihasználása csak viszonylag nagy egységes piacok mellett volt kihasználható. Az Európát felszabdoló feudális eredetű vámhatárok mellett nem volt elképzelhető a kapitalista termelés kibontakozása.

A XIX. századi nemzetállamok természetesen a két ok összehatásából jöttek létre amit jól példáz az is, hogy az egységes Németország kialakításakor fegyverrel zárták ki abból a szintén német anyanyelvű osztrák tartományokat, ugyanakkor Olaszország egyesítésekor a ma olasz nyelvként ismert dialektust csupán a lakosság másfél százaléka ismerte vagy, hogy Franciaországban a nemzet etnikai egységességét ma is az alkotmány azon cikke biztosítja, amely kimondja, hogy Franciaország minden lakosa francia.

A Párizs környéki békékkal ezt a nemzetállami mintát átmásolták a közép-kelet-európai térségbe is. Itt ez mindkét előbb említett szempontból súlyos problémákat okozott. Egyrészt a térség etnikai szempontból közel sem volt annyira szétválasztható, mint a kontinens nyugati része. Másrészt a nagy, birodalmi keretek között kiépült gazdaságok az új határokkal elvesztették piacaik és beszállítóik egy részét. Ezzel egy időben védettségük is csökkent. A kapcsolatok helyreállítását pedig alapvetően akadályozta a vesztesek és győztesek szembeállítás. Az újonnan kialakított nemzetállamok esetében már megalakulásukkor is csorbát szenvedett az eredeti nemzettudatra illetve másrésztől gazdasági racionalításra épülő modell.

Amint Kosáry felhívja rá a figyelmet, mind Jugoszlávia, mind Csehszlovákia esetében olyan mesterséges államalakulatokról, álföderációkról volt szó, amelyeket a soknemzetiségű Habsburg Monarchia helyén hoztak létre a nemzeti elvre hivatkozva. A valóságban ezek azonban sohasem voltak igazi nemzetállamok, és bár olykor rendelkeztek azok hibáival is, tulajdonképpen örökölték az egykori Monarchia soknemzetiségű, hierarchikus jellegét és problémáit. [Kosáry 2001. p. 657.]

A második világháború után a két világrendszer kialakulása egy időre háttérbe szorította a nemzetállamok problémakörét. Egyrészt a fenyegetettség megnövelte az együttműködésre való hajlandóságot, másrészt a két szuperhatalom megpróbálta gazdaságilag is támogatni, integrálni a köré csoportosuló államokat. Nyugat-Európában ennek eredményeként bontakozott ki az integrációs kezdeményezés, amely mára már a közös valuta bevezetéséig jutott. Ez a szupranacionális gazdasági integráció felé történő elmozdulás már jelezte, hogy - főleg Európa számára - a kihívások megválaszolására nem elegendők a nemzetállami méretek adta lehetőségek. A központosított "egynemzetű" állam modelljének válságát ugyanakkor jelezték a baszk, észak-ír vagy dél-tiroli szeparatista törekvések is.



A Kelet-Európai országok gazdasági integrációja nem járt ilyen sikerrel, és a nemzeti ellentétek is inkább az elhallgatás, mintsem megoldásuk miatt kerültek le a napirendről. Az összefogás itt inkább tudható be külső tényezőknek, akár erőszaknak. Így ezen külső erő megszűntekor a fel nem oldott feszültségek látványosan robbantották szét a térség államalakulatait. Az egyedülálló jugoszláv modell is csak létrehozójának életében bizonyult életképesnek. Nem volt képes maradéktalanul összeegyeztetni állampolgárai érdekeit és így nem állhatta ki a megváltozott nemzetközi környezethez való alkalmazkodás próbáját.

### **2.2.3. A fragmentáció és integráció**

A '90-es évekre mind a szubnacionális, mind a szupranacionális, mind a transznacionális kezdeményezések jellemzőek voltak. Ennek oka a nemzetállamok szerepének megváltozása. A globalizálódó világ gazdaságban az állami szintű adminisztráció a politikai folyamatoknál sokkal kevésbé tudja ellenőrzése alatt tartani a gazdasági folyamatokat. Így azok határokon átnyúló volta sokkal erőteljesebben képes kikezdeni a hagyományos nemzetállami szuverenitást és szerepet.

A globalizáció azonban nem csupán a gazdasági kapcsolatok egy eddiginél intenzívebb szintje. Reinicke véleménye szerint, a globalizáció nem erősebb makroökonómiai együttműködés, hanem mikroökonómiai jelenség. Ebből az is következik, hogy az új helyzet nem csupán aktívabb szerepre készíti a nemzetközi kapcsolatok nemzetállami szintű szereplőit, de teljesen új szerepeket oszt ki rájuk [Reinicke, 1997].

A kilencvenes Európájának nyugati felén az integráció minden eddiginél magasabb szintje alakult ki. Ennek számos nyilvánvaló jele ismert a Maastrichti Szerződéstől a közös valuta bevezetéséig. Ellenpólusként

ugyanakkor Olaszországban jelentős politikai támogatottságot élvez az Északi Liga, amely az észak-olasz tartományoknak a Mezzogiornótól való elszakadását tűzte zászlajára. Nagy-Britanniában referendum erősítette meg Skócia és Wales fokozottabb önrendelkezési jogait és az ulsteri válság megoldására is több évtizedes „nemzeti kereteken belül” folyó próbálkozások után egy, a Brit szigetek egészét átfogó rendszer kereteiben látszik lehetőség.

Kelet-Európában a fragmentációs hatás sokkal nyilvánvalóbb. A Szovjetunió, Jugoszlávia és Csehszlovákia szétesése jelentősen átalakította a térség geopolitikai viszonyait. Ezzel egy időben a széteső államok nem egy utóda az európai integráció lelkes híve, ha éppen nem integrációs törekvései miatt fordított hátat addigi anyaállamának. A tíz közép-kelet-európai EU tagjelöltből hat valamilyen utódállam, a szintén tagjelölt Ciprus, bár de iure egységes, területén de facto entitás osztozik.

Az integrációnak szintén számos példája ismert, az Észak-Amerikai Szabadkereskedelmi Övezettől az ASEAN országokig, de ezekben a térségekben is a láthatóak decentralizációnak (például Quebec elszakadási törekvései), sőt dezintegrációnak is jelei. Ez utóbbira a legmegrázóbb példa Szomália teljes szétesése és anarchiába hullása.

Az országokat meghaladó, sőt világméretű szervezetek/hálózatok kialakulása nem csak az államok szintjén figyelhető ez meg, de a gazdaság szereplői (multinacionális vállalatok, illetve regionális protekcionista gazdasági integrációk) és a civilszervezetek (például Vörös Kereszt, Amnesty International) között is.

Rosenau szerint ennek a folyamatnak egyik oka, hogy a gazdasági életben átalakultak a termelési elosztási viszonyok, mind szupranacionális mind regionális szinten. A nemzetállamok a megváltozott világgazdasági keretek között többé nem képesek a hagyományos módokon megfelelő hatékonysággal képviselni állampolgáraik gazdasági érdekeit.

Álláspontja szerint a fragmegráció folyamatát több szempontból is erősítik a gazdasági viszonyok változásai. Talán a legfontosabb változás, hogy a gazdaság kikerült az állam ellenőrzése alól. A gazdaság szereplői - a kis vállalkozásoktól a multinacionális vállalatokig - egyre függetlenebbek az állam befolyásától. A gazdasági folyamatok globálissá váltak, s egyre inkább a globális folyamatok szabályozzák őket, mintsem az államok makrogazdasági intézkedései, lépései. Az állam ebből a szempontból mindinkább diszfunkcionálissá vált, elveszítette természetes gazdaságirányító, -befolyásoló szerepét. [Rosenau, 1994]

A technológiai forradalom további hatása, hogy felhasznált erőforrások nagysága miatt az általuk esetlegesen okozott károk negatív következményei nem lehetnek már többé egy állam belügyei. Ahogyan hatásaik is „nemzetköziesednek” kezelésüknek is csak ez lehet a hatékony módja.

Megjegyzendő, hogy ez a nemzetköziesedés nem csak a gazdaságban figyelhető meg – de részben a gazdaság globalizálódása miatt -, például a független bíróságok jogalkalmazó tevékenysége is egy globális jogi közösség létrejötte felé mutat, amint azt Slaughter említi [Slaughter, 1997.]. A nemzetköziesedés további – dolgozatunk témáján túlmutató – terjedését veti fel a háborús bűnöket vizsgáló nemzetközi törvényszékek létrejötte, illetve a 2001. szeptember 11-i terrortámadásokat követő világméretű terror ellenes kampány következményei.

#### **2.2.4. A nemzetállamok egy globális gazdaságban**

A technika fejlődésével az egyes nemzetgazdaságok közötti kapcsolatok egyre intenzívebb szintet értek el. Az interdependencia ilyenén növekedése alapvetően kvantitatív változást jelentett. Az ebből eredő hatások negatív következményeit sokáig nem tudták hatékonyan kezelni a nemzetközi

kapcsolatok résztvevői. Csupán a két világháború és a nagy gazdasági világválság tapasztalatai után sikerült olyan – már a nemzeti szintűnél magasabb – szervezeteket létrehozni, amelyek az interdependencia növekedéséből eredő következmények voltak hivatva kezelni. A GATT és a Valutalap létrehozása - a nemzetközi gazdasági kapcsolatok egyes vetületei koordinációjának nemzetközi szintre emelésével - ugyanakkor már a globalizáció kialakítását mozdította elő.

Az interdependenciával szemben a globalizáció már nemcsak a nemzetgazdaságok közötti – tehát mikroökonómiai – kapcsolatok változása, hanem egyértelműen mikroökonómiai – tehát alapvetően a gazdasági élet nemzetgazdasági szint alatti szereplőire jellemző - jelenség. A globalizáció a határokon átnyúló gazdasági tevékenységeket integrálja a gazdasági élet szereplőinek alapvető viselkedési és szervezeti szabályiba. A tőke, technológia és információ mind szabadabb áramlása egyre nagyobb versenyképességet eredményez, így a gazdasági szereplők érdekeltek a folyamat minél nagyobb kiszélesítésében.

Mint látható, a globalizáció nem a nemzetgazdaságok szintjén fejt ki közvetlen hatásait, így a nemzetállamok – legalább is egyelőre - nem alakítói ennek a lényegében új világgazdasági folyamatnak. Az a gazdasági alapú racionalitás - a közlekedés és telekommunikáció felgyorsulása, a termelékenység növekedése és a méretgazdaságosság jobb kihasználása – amely a XIX. században késztetésként hatott a nemzetállamok létrehozására, most éppen a döntéshozatal szupranacionális keretei létrehozása irányában fejt ki hatását. Ezáltal és a gazdasági döntések egy részének nemzetállami hatáskörből a transznacionális vállalatokhoz való átkerülésével a globalizáció kihívást jelent a nemzetállami szuverenitásra is.

Az államok ebben a helyzetben két - alapvetően követő jellegű – stratégiát választanak. Az egyik, kedvezőbb alternatíva az, hogy beilleszkedik az integrációba, korszerűsíti önmagát, szuverenitása egy részét önként feladja,

kizárólagos uralmi igényéről lemond, s ezáltal pozitív értékeit állandó jelleggel megőrizheti, tovább építheti. A másik alternatíva az, hogy rossz hagyományait felújítva fenntartja a kizárólagos nacionalista uralmi igényeit, s ezáltal súlyos veszélyeknek teszi ki környezetét és végső soron önmagát. Ez annyit jelent, hogy az utóbbi stratégiát követve olyan gazdasági akadályokat emelhetnek a gazdasági folyamatok útjába, mint a vámok, nem-vámjellegű korlátozások vagy tőke-ellenőrzés. Ez azonban a nemzetgazdaság elszigetelődését is magával vonhatja, aminek negatív hatása nem kedvező az állami szintű „politikacsinálók” számára sem.

Az első lehetőség a gazdasági deregulálását, a versenyszabályozás egyszerűbbé tételét jelenti. Ebben az esetben az államok is globális gazdasági verseny alanyaivá válnak. Egymást megelőzve próbálják a minél kedvezőbb befektetési tényezők felkínálásával magukhoz csábítani a transznacionális tőkét. A piaci szabályozás deregulációja viszont tovább szűkíti az állam döntéshozatali körét, befolyását a gazdasági folyamatokra, azaz tovább erodálja a nemzetállami szuverenitást.

Az interdependencia hatásainak kezelésére létrehozott nemzetközi gazdasági szervezetek (IMF, WTO) szintén nem tudnak egyelőre megoldással szolgálni a globalizáció által felvetett problémákra. Ezek a szervezetek a fejlődő országok számára épp a pénzügyi piacok deregulációját javasolják követendő útként, amely liberalizáció következményeként felvetődő kérdésekre maguk a fejlett országok sem tudnak még válaszolni.

#### **2.2.5. A szuverenitás újraértelmezésének lehetőségei**

Áttekintve a nemzetállamok szerepének megváltozását a globalizálódó világ gazdaságban láthatjuk, miért következett be változás a szuverenitás fogalmában. Bár nem témája dolgozatunknak, röviden kitekintést adunk a szuverenitást ért kihívásokra adandó válaszlehetőségekre vonatkozó

elméletekről, hogy ennek révén bemutassuk, hogy az európai integráció hol helyezhető el ezek között.

Jelenlegi helyzet alapján a szupranacionális szervezetek jelentik a fejlődés irányát, de egy teljesen szupranacionális alapú döntéshozatali rendszer létrejötte a közeli jövőben nem valószínű. Ezért előbb a globális világrend új lehetőségeiről kialakított modellekre vetünk egy pillantást, aztán az európai integráció szuverenitásáról kialakított politológiai megközelítéseket ismertetnénk röviden.

Az „új medievalisták” szerint a hatalmi, szervezeti rendszer a hierarchiáktól a hálózatok felé, a központi kötelezettségektől az önkéntes társulás felé mozdul el. A változás motorja az információs forradalom, amely megnöveli az egyének és csoportok kommunikációs képességeit és csökkenti a hagyományos főhatóságot. Ennek eredményeként globális kormányzás, de nem egy világkormány jön létre, a problémák megoldása közös probléma megoldási keretekben történne, mely keretet változó csoportok töltenének ki. [Mathews, 1997.]

Ezen elmélet két alapvető kritikát is kapott. Egyrészt az egyének „magán hatalma” egyelőre nem elég erős az állami hatalom ellensúlyozására. Másrészt, a hatalommegosztás nem feltétlenül nulla végösszegű játék, a nem kormányzati szereplők hatalomhoz jutása nem feltétlenül jelenti a kormányzat hatalomvesztését.

Reinicke „global public policy” elmélete szerint a területi állam fogalma nem megfelelő már. Ugyanakkor a demokratikus kormányzásra továbbra is szükség van a problémák a lehető legtöbb szereplő számára lehető legoptimálisabb érdekében. A hatalom meglévő megoszlását figyelembe véve Reinicke úgy véli, hogy a kormányzati és nem kormányzati szervek szövődékét kellene kormányzati rendszerré alakítani. Ez a (globális) kormányzás abban különbözne a hagyományos kormánytól, hogy részesei

lennének a nem-kormányzati szervezetek, az üzleti élet szereplői és a nemzetközi ügynökségek is. [Reinicke, 1997.]

#### **2.2.6. Az európai integráció kormányzata, mint a szuverén kormányzat egy új szintje**

Mivel a teljesen globális kormányzat kialakítására még nincs esély, megvizsgáljuk, hogyan vélekednek az elemzők a már létrejött szupranacionális integrációs szervezetek és a szuverenitás viszonyáról.

Wallace véleménye szerint, amint azt az Európai Unió politikáiról írott könyvének fejezetcímében is jelzi, az Unió egyfajta államiság nélküli kormányzat [Wallace 1999. p. 439]. Ugyanakkor felhívja a figyelmet arra is, hogy ez az állapot igen kényes egyensúlynak bizonyul. Szerző emlékeztet Haas „túlcsoordulási hatásként”<sup>27</sup> ismeretes elvére, amely szerint, ha az integráció elér egy szintet, kitölti a rendelkezésre álló teret, tovább terjeszkedik, „túlcsoordul” a meglévő kereteken és új területekre terjed tovább.

Ezzel összhangban áll Várnay azon véleménye, hogy az integrációnak minél magasabb fokára érnek el az abban résztvevő államok, természetesen annál jobban nő a tagállamok kölcsönös kiszolgáltatottsága. Így „elkerülhetetlenné válik, hogy feladjanak elemeket a nemzeti szuverenitásukból, egyes jogokat nemzetek feletti, szupranacionális szervekre ruházzanak” [Farkas – Várnay, 1997. p. 7]. A szuverenitás átruházás pedig növeli kiszolgáltatottságukat, ami újabb részek átruházását teszi szükségessé.

Hirschman véleménye szerint az integráció hajtóereje az ellentétes erők között kialakuló feszültségből ered. A közös politikák és a nemzeti érdekek közötti ingamozgás adja a továbblépés lendületét [Hirschman, 1981]. Millward meglátása szerint az integráció egyre szélesebb kiterjedésekor a

---

<sup>27</sup> „spillover effect”

gazdaság és technológiai átalakulás funkcionális logikája versenyzik az államiság, szuverenitás, nemzeti identitás és a politikai elszámoltathatóság politikai logikájával [Millward, 1992].

Az európai integrációban egyszerre megjelenő, előremutató és ezekkel párhuzamosan visszatartó erők meglétét Wallace az integrációt létrehozó tényezők két dimenziójával magyarázza. Az első a technológiai. Ennek értelmében, amint arra Polányi és Puchala is rámutatott, míg a XIX. századi ipari forradalom lehetővé tette a nemzetállamok kialakulását, addig a XX. század második felének technológiai forradalma aláássa a szuverenitást, a centralizált államiságot.

A másik dimenzió a geopolitikai változás vagy forradalom. A nyugat európai integráció létrejöttében nyilvánvalóan szerepet játszott a Szovjetunió fenyegető térnyerése a kontinens keleti felén. Az un. „keleti blokk” összeomlása ennek értelmében negatív integrációs hatással járt volna. A német egyesítéssel ugyanakkor megváltozott az Európai Unió belső egyensúlya, a német hegemonia ellensúlyozására szükségessé vált egyfajta előremenekülés, az integráció további mélyítése. Ezen geopolitikai egyensúly megváltozásával az Európa és az Egyesült Államok közötti viszony is megváltozott, hiszen a politikai szövetségesek gazdasági vetélytársakká kezdenek válni. Ezt a vélekedést erősíti Kosáry azon megállapítása is, miszerint az integráció kiterjesztésének és elmélyülésének megtorpanásához vezethet az a két tény, hogy a kilencvenes évekre politikai szabályozás kezdett mélyen belevágni a nemzeti szuverenitásokba, illetve a Nyugat-Európát fenyegető közös veszély a Szovjetunió összeomlásával váratlanul megszűnt [Kosáry 2001. p. 656.]. Ugyanakkor a továbbfejlődés irányába mutathat az a tény, hogy az ismert regionális gazdasági integrációk közül az egyetlen, amint arra Rabkin rámutat, amely méreténél és gazdasági súlyánál fogva folyamatosan újabb és újabb országokat képes kötelékébe vonzani [Rabkin, 2001. p. 11] már eddig is megduplázva de a közeljövőben



megnégyszereve tagjai eredeti számát– és ez a folyamat csak felerősödött a hideg háború befejeződésével.

Az integráció belső egyensúlyi időszakait Pool és Rosenthal meglátása szerint rendszeresen megszakították a kibővítési illetve kiterjesztési folyamatok. Wallace rámutat arra is, hogy az ellentétes hagyományok és vezetési szemlélet egyszerre alakították a jelenlegi közösségi kormányzati rendszert, hiszen az üzletemberi indíttatású, francia, antibürokratikus szervezési elveket valló Jean Monnet kezdeményezi a közösségi struktúrát, míg a jogászai és tisztviselői háttérű, német Hallstein szervezi meg az Európai Bizottságot.

Scharpf rámutat, hogy az Európai Közösség vitathatatlanul a kormányzás egy új szintjét képviseli, amelynek ő a „sok-szintű kormányzat”<sup>28</sup> elnevezést adja [Scharpf 1994.]. Ehhez hasonlóan Deudney az Európai Közösség kormányzatát az un. „philadelphiai modellel” írja le, amely szerint az Egyesült Államok korai kormányzatára hasonlít, amely időszakban létezett a közös kormányzat, de nem létezett közös állam [Deudney, 1995.].

Több kutató rámutat, hogy a legitimitás szétesése és gyengülése nem egyedül az európai integráció sajátos jelensége. Ez a jelenség csak megtestesíti a modern államok válságának egyik oldalát, amely válságra válaszul jött létre az európai integráció formális szerkezete, vagyis a nemzetállami szuverenitás csökkenése a nemzeti modell szélesebb válságának egy része [Dunn 1995., Daedalus, 1995.].

Összegezve, a szuverenitás jogi illetve gazdasági, politikai természetét vizsgálva láthattuk, hogy annak már klasszikus jogi értelmezése is kihívásokkal találta szembe magát. A modern világrend kialakulásával pedig már az a kérdés kerül a nemzetközi jog fókuszába, hogy egy államtól különböző nemzetközi jogalany lehet-e a szuverenitás birtokosa. Mint láttuk, több vélemény szerint az Európai Közösség ilyennek számít és létrejött a

---

<sup>28</sup> „multi-level government”

„nemzetközi jog új rendjét” hozta létre. Továbbmenve, azt is láttuk, hogy a szuverenitás elméleti birtoklásán túl a Közösség már rendelkezik annak számos valódi attribútumával is.

A gazdasági és politikai oldal körüljárásakor azt vehettük észre, hogy a klasszikus nemzetállamok kialakulását kulturális okokon kívül jelentős gazdasági érdekek is támogatták. A technikai fejlődés következtében ugyanakkor ezek a tényezők egyre erősebben hatottak, hatnak a hagyományosnál jóval erősebb szupra- illetve szubnacionális szerveződések kialakulása irányába. A nemzetgazdaságok közötti makroökonómiai összefonódások mellett olyan mikroökonómiai együttműködések alakulnak ki, amelyek alapvetően kikezdi a hagyományos nemzetgazdasági kereteket. Ennek megfelelően a gazdasági integrációkat létrehozó államok közös céljaik elérése érdekében egyes jogosítványukat átruházzák a közös szupranacionális intézményekre. A gazdasági folyamatok fejlődése azonban „túlcsordul” ezeken a kereteken és egyre újabb területek nemzetek feletti szabályozását teszi szükségessé. Így kialakulhat az az állapot, hogy bár közös állam nem létezik, mégis számos szempontból beszélhetünk közös kormányzatról.

Megvizsgálva a szuverenitás kérdéskörét, láthattuk, hogy kiinduló tézisünk, a fiskális unió létrejötte nem kizárt, sőt elképzelhető a jelenlegi szupranacionális fejlődés irányába mutató keretek között. Ezek után, szűkítve a vizsgált kört, azt fogjuk elemezni, hogy kifejezetten a pénzügyi szuverenitás szemszögéből mennyire találjuk elfogadhatónak tézisünket.

### **3. A pénzügyi szuverenitás fogalma és fogalmának változása**

Amint láttuk a szuverenitás fogalma számos változáson ment keresztül az elmúlt évszázadok alatt. Dolgozatunk témája a szuverenitás kérdéskörén belül a pénzügyi és azon belül az adószuverenitás kérdése, így vizsgálódásunkat is erre a kérdéskörre kell összpontosítani. Ahogyan a szuverenitás általános vizsgálatakor a nemzetközi jog volt az egyik vezetőnk, a pénzügyi szuverenitás vizsgálatakor is a nemzetközi pénzügyi jogra kell támaszkodnunk. Tulajdonképpen azt is mondhatjuk, hogy a nemzetközi pénzügyi jog általános alapelveinek, kereteinek elemzésével írható körül a pénzügyi szuverenitás tartalma és határai.

#### **3.1. A NEMZETKÖZI PÉNZÜGYEK VIZSGÁLATA**

Elemzésünk alapját egyrészt a témát klasszikus módon feldolgozó szerzők alapján kívánjuk ismertetni, mint például Lippert. Másrésztől azoknak a szerzőknek a munkássága alapján, akik éppen a második világháború után, az európai gazdasági integráció kezdeti pillanataiban elemezték a kérdést, mint van Bille, Trobatas vagy Chrétien. Véleményünk szerint így olyan elméleti vélekedéseket vizsgálunk meg, amelyek már felismerik a gazdasági és politikai változások következtében megjelenő kihívásokat, de az integráció kezdetleges volta miatt még teljesen elméleti síkon vizsgálódnak. Így lehetőségünk van feltevéseiket összehasonlítani a későbbi empirikus tapasztalatokkal.

A nemzetközi pénzügyekről Trobatas megállapítja, hogy azok államok között, vagy a nemzetközi szervezeteknél jelentkeznek, felismerte továbbá, hogy éppen ezekben az esetekben hiányozhat az állami szuverenitásból eredő teljes szabadság a nemzetközi pénzügyi problémák megoldását illetően. Ezzel kapcsolatban azt is hangsúlyozta, hogy éppen a szuverenitás az, amely

problémákat vet fel és ahelyett, hogy megkönnyítené, megnehezíti ezen államközi problémák megoldását [Trobatas, 1956, p. 84-85.].

Vagyis megerősíti kiinduló feltételezésünket, mely szerint a pénzügyi szuverenitás vizsgálata nem kerülhető el, mert nélküle nem lehet a nemzetközi pénzügyi viszonyban álló jogalanyok helyzetét és e kapcsolatok eltérő terjedelmét és természetét megérteni. A jogi és közgazdasági megfontolások itt tehát elválaszthatatlanul jelennek meg. Mivel a jelenlegi helyzet megértéséhez a pénzügyi rendszerek fejlődésének megismerése fontos, így a történeti, összehasonlító módszer itt is követendő.

A pénzügyi szuverenitás meglétének vizsgálatához, mint fent láttuk, figyelembe kell venni a politikai, nemzetközi jogi és közgazdasági szempontokat is, hiszen az elméletben egységes és oszthatatlan szuverenitás a gyakorlatban részekre bontható. Vizsgálatunk során a jogi és politikai absztrakció szempontjai felől a gyakorlati megközelítés irányába kívánunk haladni, amely során Lippert már említett műve képezi a feldolgozás alapját.

## 3.2. A PÉNZÜGYI SZUVERENITÁS ELEMEL

### **3.2.1. A belső pénzügyi szuverenitás, a pénzügyi felségjog fogalma**

A belső és külső pénzügyi szuverenitás, avagy más terminológiával a pénzügyi felségjog és a pénzügyi szuverenitás fogalmán gyakran ugyanazt értik. Ennek a felfogásnak ellentmond, hogy a pénzügyi felségjog alatt a klasszikus pénzügytan azt a helyzetet jelölte, amelynél fogva a magánháztartásoktól elkülönült közköltségvetés anyagi alapjait biztosította [Lippert, 1935, p. 126-127.]. A pénzügyi felségjog része az állam belső szuverenitásának, korlátozásával korlátozódik a szuverenitás is. Ennél fogva gyakorolja az állam pénzügyi joghatóságát. Azaz ténylegesen hatalma van a

közpénzügyek rendezésében (államháztartás, adóztatás) és az idevonatkozó döntések meghozatalában. Ez a felségjog odáig terjed, amíg az állam érvényt tud szerezni saját belső szuverenitásának.

Erre alapozva kezdtek a köz költségvetések pénzszolgáltatásokat követelni a magánháztartásoktól, majd erre alapulva jöttek létre a klasszikus adókötelmek, vagyis az állam a belső pénzügyi szuverenitására alapozva adóztathat szabadon. Lippert hívja fel ugyanakkor a figyelmünket arra, hogy az államhatalom pénzügyi jogköre nemcsak a bevételek megállapítására vonatkozik, de azok felhasználására is [Lippert 1935, p. 73-92.]. Rau is kimutatta, hogy a pénzügyi felségjogból következik az a jog, hogy a pénzügyek igazgatását megteremtsék [Lippert 1935. p. 73.]. Ezen túlmenően Stein a pénzügyek igazgatása berendezésének jogában is a belső pénzügyi szuverenitás érvényesülését látta [Stein 1873. p. 157].

A pénzügyi felségjognak az uralkodó kezéből az államhoz való átkerülésével a közérdek válik annak korlátjává, kerülni kell a túlzott adóztatást, meg kell akadályozni a bevételek nem közcélú felhasználását, biztosítani kellett a kibocsátott pénzmennyiség értékállóságát. Azaz, amit Bille megállapítja, a „közterhek kirovása, adók létesítése, kivetése és behajtása, a pénzügyi források felhasználásában való döntés a többséget illetik meg. Ez a legjobb eszköz arra, hogy az egész társadalom közös javát meg lehessen valósítani, ami végeredményben a politikai hatalom célja és létjogosultsága” [Bille 1958. p. 5].

Ennek megfelelően, amint arra Bille is rámutat, az adóztatás politikai és jogi normáit a mai képviseleti rendszerekben legalább formálisan az adózó közreműködésével hozzák létre, aki véleményét a parlament közvetítésével fejezi ki. Sőt az adózónak politikai joga van arra, ügyelni, hogy az adókat megfelelően használják fel és joga van rendeltetésükkel foglalkozni.

Azaz eljutottunk a belső pénzügyi szuverenitás avagy pénzügyi felségjog azon definíciója, amit Lippert adott a nemzetközi pénzügyjogot megalapozó munkájában. „A pénzügyi felségjogot az állami felségjog részének kell tekinteni, amelyet pénzügyi intézkedések útján saját területén – egyes kivételektől eltekintve – hatalmi jogkörként gyakorol. Ez az állami felségjog azon oldala, amelyben pénzügyi jogköre kibontakozik, s amelynek révén kialakítja a pénzügyi rendet, pénzügyi intézkedéseket foganatosít, pénzügyrendészeti és kényszerhatalmat gyakorol.” [Lippert, 1935. p. 126.] Lippert meghatározása azonban hajlott a belső pénzügyi szuverenitás „szűkebb”, elsősorban az adóztatásra terjedő értelmezésre.

Az idevágó elméletek azonban jelentős mértékben követték a gazdasági politikai viszonyok változásait, mint ahogyan erre Bille felhívja a figyelmet. A XIX. század elején megszületett elmélet szerint az államhatalom szabadon kormányozza az összes nemzeti adózókat tekintettel az államhoz fűződő kapcsolatukra, vagyis állampolgárságukra. A XIX. század végi újabb elmélet már megadja az államnak azt a jogot, hogy a saját pénzügyi jogszabályaival nemcsak adózó saját állampolgárait kötelezze, hanem a külföldieket, azok vagyontárgyait és gazdasági tevékenységét is, amennyiben a területén telepsznek le. Vagyis az adóztatási szuverenitásnak van egy pozitív oldala, vagyis az állam saját adói feltétlenül alkalmazhatók a területén, míg a negatív oldala, hogy külföldi adók nem alkalmazhatóak, csak igen szoros és szerződésből eredő kivételekkel [Bille, 1958.].

### **3.2.2. A külső pénzügyi szuverenitás fogalma**

A fentiekben láttuk a pénzügyi felségjog fogalmának kialakulását, az állam belső szuverenitásának meghatározását. Azonban, mint azt a szuverenitás tárgyalásánál tapasztaltuk, a belső főhatalom mellett beszélnünk kell a külső főhatalom gyakorlásáról is. Minden állam jogosan igényli, hogy pénzügyi hatalmának szabad érvényesítését és csak bizonyos esetekben fogadhatja el

azt, hogy egy másik állam saját pénzügyi szuverenitását kárára kiterjessze. Az ilyen kivételes esetekhez különleges feltételek és jogi formák voltak mindig is szükségesek. De már az elmélet korai kidolgozói is különbséget tettek a „de facto” és a „de iure” korlátozás között. A pénzügy jog első kidolgozója, a már többször is idézett Lippert például a konkrétumokon keresztül vizsgálta a külső szuverenitás kérdését.

Chrétien rámutat, hogy a pénzügyi szuverenitás kizárólagos és abszolút hatalmat jelent, a más államoktól való függetlenség és az államok közötti egyenlőség szinonimája [Chrétien, 1955. p. 13.]. Bille ezt úgy pontosítja, hogy jogi szempontból a pénzügyi szuverenitás abban a gyakorlatban jut kifejezésre, hogy az államhatalomnak saját területén hatalmában áll adókat kivetnie és az adóforrásokat felhasználnia, abból a célból, hogy az államot, mint politikai egységet gazdaggá tegye.

Továbbá ez a pénzügyi politikai jogkör kizárólagos és abszolút, oszthatatlan és elidegeníthetetlen, minthogy az állam akkor és csak akkor veszítheti el, ha saját politikai létéről lemond, azt véglegesen megszünteti, azaz ha elveszti azt a jogát, hogy valamennyi állami ügyben szabadon döntsön [Bille 1958. p. 6.]. Ha hatalmi entitásnak nincs közpénzügye, nem állapíthat meg adókat, nem alakíthat ki saját pénzrendszerét és nem rendelkezik költségvetéssel, akkor aligha nevezhető államnak, hiszen ezek az ismérvek is feltételei lehetnek nemzetközi elismerésének, mivel gazdasági függetlenség nélkül nem beszélhetünk valós politikai függetlenségről.

Mint láthattuk, Bille felhívja rá a figyelmet, hogy az állam pénzügyi területen történő szerződéskötés jogköre korlátlan, minthogy a politikai alapját az állam nemzeti szuverenitásának gyakorlása képezi<sup>29</sup>. A szerződő országok alkotmányos és szuverén akaratából eredő kölcsönös megegyezés azonban

---

<sup>29</sup> Érdekes tény, hogy ezen állítása alátámasztásaként Bille éppen Chretien egy 1953-ban kelt cikkére hivatkozik. („Exsiste-t-il un droit international fiscal commun?”, *Revue Critique de Droit International Privé*, 1953, p. 233)

részben vagy teljesen korlátozhatja bármely állam pénzügyi autonómiáját vagy a jogi funkciók gyakorlását pénzügyi téren az állam területén.

Az állam tehát a más államok területén hatályban lévő egyéb rendszerektől eltérő saját pénzügyi rendszert építhet fel és közvetlen és közvetett adókat létesíthet, alkalmazhat és szedhet be minden adózó vagyontárgy és gazdasági tevékenység terhére, amennyiben az adókiadó állam területéhez személyes vagy reális kötelek fűzik. Ugyancsak szabályozhatja azoknak a pénzforrásoknak a felhasználását, amelyek a nemzeti területre érvényes pénzügyi törvények alkalmazásából erednek.

Blumenstein ehhez azt teszi hozzá, hogy az adófelsőjog a területi elsőjog folyamánya, szorosan hozzátartozik az államhoz és így nem is tartja szükségesnek közelebbi fogalmi meghatározását [Blumentstein, 1952. p. 111]. Ezt az is alátámaszthatja, hogy a pénzügyi elsőjog területileg rendszerint egybeesik az állam területi szuverenitása alá eső területtel, bár ez nem szükségszerű.

### 3.3. A PÉNZÜGYI SZUVERENITÁS KORLÁTOZÁSA

#### **3.3.1. A pénzügyi szuverenitás korlátozásának szükségessége**

A téma feldolgozói egyetértenek abban, hogy megfelel a helyzetnek és semmiféle szuverenitási fogalommal nem áll ellentétben, ha az állam pénzügyi jogalkotásával a pénzügyi rendszer bármely területén szabad elhatározásából szűkíti jogkörét. A gyakorlatban előfordul az állam szuverenitásának nem önkéntes szerződéses korlátozása is például a világháborúkat követő békeszerződések keretében. Ezekre ehelyütt nem kívánunk kitérni, a Magyarországot érintő vonatkozásokat érintőlegesen a magyar adóharmonizációt bemutató fejezetben tárgyaljuk.



A pénzügyi szuverenitás korlátozása hol földrajzi helyzetéből (területi korlátok) hol a szerződéskötési jogkör alkalmazásának gyakorlatából (szerződési korlátok) hol pedig magából a pénzügyi törvényhozási funkció alkalmazásának gyakorlatából (egyoldalú korlátok) származnak. Ez utóbbi különösen a külső adók vonatkozásában és a belső törvényhozási keretekben váltak szükségessé a kettős adóztatás elkerülése céljából. Ezek az egyoldalú korlátozások csak de facto korlátozzák a pénzügyi szuverenitás gyakorlását a nemzetközi joggyakorlat szempontjából csak a szerződési korlátozások tekinthetők de iure korlátozásnak.

Ez nem feltétlenül valamely külső hatásra történik, indoka lehet az állam saját belső gazdasági, politikai érdeke is. Természetesen más kérdés a jogvédelem kérdése olyan pénzügyi esetekben, amelyeket szerződés vagy a nemzetközi jog hoz létre, hiszen ezekben az esetekben nem elegendő az államnak saját jogára hivatkoznia.

A külső pénzügyi szuverenitás önkéntes szűkítése azért is természetes lépés az államok részéről, mivel a nemzetközi jog alapelve, hogy az államok egyenlők, saját pénzügyi rendszerük mellett más államok pénzügyi rendszerének elismerésére kényszerülnek. Az elismerésen túl azonban az állam pénzügyi rendszerének bármelyik részterületét illetően mindig nemzetközi szerződés által szabályozottan kell magát meghatározott pénzügyi vonatkozású magatartáshoz kötnie, vagyis önkéntesen korlátoznia külső pénzügyi szuverenitását. Ezt a felfogást, mint láttuk, Bille is megerősíti, miszerint a pénzügyi szuverenitás ugyan területi korlátok között érvényesül, de ugyanakkor szerződéses korlátai is vannak, mégha ezek nem is egyetemesek és állandóak [Bille 1958. pp. 12-13].

A külső pénzügyi szuverenitás elméletének kialakítói hajlamosak voltak annak nemzetközi korlátozását elsősorban csak az adórendszer szempontjából vizsgálni, mivel a nemzeti pénzügyi főhatalmak között ezen a területen volt

tapasztalható a legtöbb gyakorlati összeütközés. Többek között Blumentstein szerint is az adófelsőjogok találkozása miatt államközi szerződések szükségesek az adójogban; tehát kollíziós normákat kell felállítani, azaz jogszabálynak kell meghatározni, hogy milyen tényállás mellett, milyen adótárgy esetén érvényesítheti egyik vagy másik állam a maga adójogát [Blumentstein 1952. p. 115].

Bille szerint abból fakadóan, hogy eltérő nemzeti adórendszerek léteznek egymás mellett, pénzügyi összeütközések következnek be. Ennek oka egyrészt, hogy az államok elzárkóznak pénzügyi politikájuk összhangba hozatalával, integrációjával. Ha több állam gyakorolja pénzügyi szuverenitását jogalkotó és végrehajtó tevékenységében ugyanazon tárgyra, adóalanyra, gazdasági tevékenységre és ugyanazon időszakra, létre jön a kettős adóztatás, illetve lehetőség nyílik az adókikerülési módok kihasználására.

Az első jelentős teherterítelt jelent az adózónak, a második bevétel kiesést az államoknak. A kettős adóztatás az adózókra nézve súlyos következményei lehetnek és akadályozza a magánberuházásokat, illetve a nemzetközi árucserésszerű fejlődését. (A kettős adóegyezményekre – a tézisünk vizsgálatához szükséges terjedelemben – a külön fejezetben még visszatérünk.)

Kézenfekvő megoldásként adódik ezekre az adóügyi problémákra egy általános gazdasági integráció. Ennek multilaterális adóügyi megállapodáson kell nyugodnia, és úgy kell végrehajtani, hogy az adóügyi szuverenitás (azaz az adóügyi autonómia) alkalmazásának gyakorlatát egy kormányok közötti vagy nemzetek feletti szervezetre ruházzák, olyan módon, hogy szabályozzák azon adófajtákat, amelyeket valamennyi állam belső szervei az idegen adózókra, azok vagyontárgyaira és ezen államok területén végzett gazdasági tevékenységre kivetnek. Ennek az a célja, hogy nemzetközi jellegű ellenőrzéshez és adórendszerhez jussanak a megállapodásban meghatározott technikai módok szerint.

A másik megoldás a szektorok szerinti gazdasági integráció keretén belül végbemenő adóügyi koordináció lehet. Ez a koordináció úgy megy végbe, hogy valamely kormányközi illetőleg szupranacionális szervezetnek adják át az adóügyi szuverenitás alkalmazásának gyakorlatát, amely nem egyéb, mint adószabályozó funkció azokra az adókra nézve, amelyeket az adott szektorális integráció keretein belül végzett tevékenységekkel kapcsolatban szednek be az államok illetékes szervei. Ezt a koordinációt valamennyi adózóra, azok vagyontárgyaira és a szóban forgó gazdasági szektorban végbemenő gazdasági tevékenységekre kell alkalmazni, hogy nemzetközi téren a megállapodásban meghatározott technikai rendszer szerinti adóügyi rendezéshez és ellenőrzéshez lehessen jutni.

Az adóztatáson kívül természetesen - már a klasszikus elméletek szerint is - más területeken is korlátozhatja egy állam saját pénzügyi szuverenitását. Hozzájárulhat például más állam valutájának szabad forgalmához saját területén avagy éppen közös valuta bevezetésében állapodhat meg más államokkal.

Ugyanígy már a klasszikus elmélet is elismeri, hogy az államok nemzetközi szerződésekkel megállapodhatnak, hogy költségvetéseikben bizonyos tételeket állítanak be közös célok fedezésére, tehát önkéntes elhatározással szerepeltetnek külföldi vonatkozású kiadási összegeket pénzügyi előirányzataikban. Természetesen az ilyen vállalások lehetnek nem önkéntesek is, például a békeszerződésekben előírt jóvátételek és egyéb terhek esetében.

A kétoldalú intézkedésen alapuló pénzügyi integrációs politika tehát főleg a két állam közötti gazdasági együttműködés útján megy végbe abból a célból, hogy elkerüljék a kettős adóztatást azzal a módszerrel, hogy egymás között megosztják az adóalanyokat a vagyontárgyak „pénzügyi helyének” ismérve szerint és az adóalanyt egyetlen államhoz utalják az adózás „pénzügyi lakhelyének” ismérve szerint.

A többoldalú intézkedésekkel végbemenő pénzügyi integrációs politika úgy valósul meg, hogy a pénzügyi funkciók gyakorlását belső síkról nemzetközi síkra viszik a bizonyos pénzügyi ellenőrzés és szabályozás megszervezésével. Ezt egy kormányok közötti vagy nemzeteken felülálló nemzetközi szervezet végzi, amely a megállapodásban vagy a szervezet alapokmányában előírt módon cselekszik. Az átvitel alapja abból a gyakorlatból áll, hogy az állam jogosult szerződéseket kötni és ez a jogosultság az államok integrációs pénzügyi politikájának jogi és technikai eszköze.

Már a II. világháborút megelőzően sem volt példanélküli, hogy nemzetközi szerződések alapján államok korlátozzák vámjogi szuverenitásukat, sőt egyes esetekben a vámszuverenitás teljes feladása is bekövetkezett.

Az állami pénzügyi szuverenitások közötti összeütközés problémája illetve önkorlátozás szükségessége fakad abból a tényből is, hogy a pénzügyi felségjog személyileg kiterjed az állam minden állampolgárára és a területén tartózkodó külföldiekre is. A joghatóság gyakorlása így számos esetben, például a külföldön tartózkodó saját állampolgároknál már nemzetközi egyezményt feltételez.

### **3.3.2. A pénzügyi szuverenitás helyzete a gazdasági integrációban**

Egy olyan gazdasági integráció, amely arra törekszik, hogy nemzetközivé vagy nemzetten felülivé tegye az állam adóztatási jogkörét (azaz a törvényhozói, jogszolgáltatási és végrehajtó funkciókat), és/vagy azt a hatáskörét, amely a behajtott adók felhasználását szabályozza (azaz pénzügyi szabályozó funkciót) csak oly módon lehet konkretizálni, hogy az említett funkciók egyikét vagy többet e funkciók közül ideiglenesen vagy véglegesen valamely nemzetközi vagy nemzetten felüli szervre ruháznak át.

Ez az átruházás történhet akár az adózók egyetlen akár több kategóriájára, vagyontárgyaikra, vagy az állam területén folytatott gazdasági tevékenységükre vonatkozóan. A szerzők véleménye szerint azonban ez az átruházás az állami pénzügyi szuverenitás gyakorlatának átruházását vonja maga után. Ennek a szuverenitásnak – azaz a pénzügyi integrációban résztvevő állam pénzügyi politikai jogkörének – az alkalmazása viszont mindig változatlan marad.

Trobatas véleménye szerint ugyanakkor az államok, költségvetésük, bevételeik és kiadásaik megállapítására vonatkozó szuverenitásuk téren csak akkor lennének korlátozva, ha egy olyan nem szerződéseken alapuló nemzetközi rend állna fenn, amely korlátozná az államokat bevételeik és költségvetéseik megállapítására vonatkozó jogát [Trobatas 1956. p. 84-85.].

### **3.3.3. Szupranacionális integráció és a pénzügyi szuverenitás**

Mint láthatjuk a klasszikus elmélet elsősorban a kettős adóztatás kérdéskörén keresztül közelítette meg a szupranacionális pénzügyi szuverenitást. Az elméleti kutatók egyetértettek abban, hogy sem kormányközi sem szupranacionális vagy szövetségi gazdasági illetve politikai integráció nem szüntetheti meg a nemzeti szuverenitást vagy a de facto szuverenitás gyakorlását, amennyiben az állam továbbra is, mint független entitás létezik tovább a nemzetközi közösségben. Az integrációk jelenleg általában csak az állami szuverenitás jogi tartalmának változó kiterjedésű korlátozását követelik meg.

Általános szupranacionális integráció keretében a közösség részére át kell ruházni a jogot, hogy bizonyos pénzügyi funkciókat maga végezzen, azokban döntsön és végrehajtásukról pénzügyi ellenőrzés és szabályozás útján gondoskodjék, annak ellenére, hogy ezek a funkciók rendes körülmények között minden állam kizárólagos ügykörébe tartoznának. Ez az átadás tehát a

tagállamok pénzügyi autonóm hatásköre részleges gyakorlásának az átruházását vonja maga után.

Ennél lazább lehetőség Bille szerint a szövetségi szintű integráció, melynek alapvető célja a kettős adóztatás kiküszöbölése. Itt az állam és a közösség között úgy kell felosztani a pénzügyi szuverenitás gyakorlását, hogy nemzeti irányítás alatt marad egyrészt annak a hatáskörnek a gyakorlása, hogy adóügyi téren közvetlen illetve közvetett adókat vessen ki azokra az adózókra, akiket az adókiadó államhoz nemzeti politikai kötelek fűznek, azok vagyontárgyaira és az állam, területén kifejtett gazdasági tevékenységükre.

Másrészt szövetségi irányítás alá kerül a nem nemzeti adózókra vonatkozó hatáskör gyakorlása, akiknek az állammal személyes, területi vagy reálkapcsolatuk van, közvetlen adókat vessenek ki. Viszont ugyanezekre a külföldi adózókra a közvetett adók vonatkozásában a pénzügyi szuverenitás gyakorlása mindig az illető tagállam nemzeti irányítása alatt marad.

#### **3.3.4. A vámunió gyakorlati megvalósulásának hatása a pénzügyi szuverenitásra**

Már a II. világháborút követően is világossá vált, hogy a pénzügyi szuverenitás hagyományos alkalmazása nem tartható fenn mert akadályozza a gazdasági fejlődést. Amint azt az általános szuverenitásról is fentebb elmondtunk, annak klasszikus modellje válságba jutott erre az időre. A válságra válaszul több integrációs kezdeményezés is létrejött. Ezek azonban igényelték a pénzügyi szuverenitás korlátozását illetve az integráció típusától függően annak részleges átruházását egy szupranacionális szervezet javára.

Az integrációk pénzügyi szuverenitás szempontjából első fontos lépcsőfoka a vámuniók létrejötte. Hiszen itt a résztvevő államok lemondanak vámszuverenitásukról és egyrésztől közös vámokat vezetnek be harmadik

országok felé (pozitív harmonizáció) másrészt tartózkodnak vámok kivetésétől illetve lemondanak az addig érvényes vámok szedéséről a vámunióban résztvevő partnerek felé (negatív harmonizáció).

A vámunióban megszűnnek a részes államok egymás közötti vámjai. Ugyanakkor elképzelhető, hogy a kieső vámbevételek illetve a vámok protekcionista hatásának pótlására új adófajták vagy adókulcsok kerülnek bevezetésre. Az export támogató vagy import akadályozó adógyakorlatok mellett a kompetitív vagy éppen a hasonló termékeket diszkrimináló adóztatás gyakorlata ismert kereskedelempolitikai eszköz.

Mivel ez csökkentené, sőt esetlegesen semmissé tenné a vámunió előnyeit, a szerződő felek általában kizárják az ilyen intézkedések lehetőségét is, vagyis a vámok megszüntetése egyidejűleg a vámokat helyettesítő adók megszüntetését is jelentette, hiszen enélkül nem jöhetett volna létre valódi vámunió. Ez viszont azt jelenti, hogy vámunió létrejöttkor az állam pénzügyi felségjoga nemcsak a vám- de az adószuverenitás területén is megváltozik. Így a vámunió létrejötte természeténél fogva az adóharmonizáció első lépéseit is magával hozta.

A közgazdasági integráció elméletek által a vámuniónál alacsonyabb szintű integrációnak tartott preferenciális vámövezetet illetve szabadkereskedelmi övezetet azért nem tartjuk a pénzügyi szuverenitás vizsgálata szempontjából kiemelkedő fontosságúnak, mert itt ugyan az egymás felé irányuló kereskedelem tekintetében a részes államok korlátozzák vámszuverenitásukat, de nem hoznak létre közös vámrendszert, azaz nem egyesítik vagy ruházzák szupranacionális szervezetre vámszuverenitásukat.

Kezdetben, megfelelően a II. világháborút követő nemzetközi helyzetnek, a klasszikus elmélet két féle vámuniót különböztetett meg, mégpedig a szuverén államok közötti vámuniót és másfelől a gyarmatbirodalmak autonóm közösségeit összekötő vámuniókat [Chrétien 1955. p. 703. ill. 713].

Természetesen mára ez utóbbi forma gyakorlatilag eltűnt illetve fontosságát veszítette.

### **3.3.5. Az Európai Szén- és Acélközösség és a pénzügyi szuverenitás megváltozása**

A nemzetközi irodalomban először az Európai Szén- és Acélközösség létrejöttekor vált lehetővé a többoldalú vámegyezmények természetére vonatkozó elméletek összehasonlítása a gyakorlattal. (Az Európai Szén- és Acélközösség rendszerének elemzése mára már aktualitását veszítette, hiszen a határozott időre kötött Párizsi Szerződés 2002. június 30-val megszűnt. Mivel azonban ez volt az első elméleti lépés a pénzügyi szuverenitás vizsgálata területén, érdemesnek tartjuk a rövid tárgyalásra.) Ez a szerződés ugyan nem létesített minden termékre kiterjedő közös vámhatárt de az azt létrehozó hat állam vámjogát a vámtételek maximális és minimális megkötésével korlátozta<sup>30</sup>. Az Európai Szén- és Acélközösséget alapító hat szuverén nemzetállam egy Főhatóságra ruházta szuverenitása egy darabját, mivel a szén és acél ágazatra vonatkozó alapvető gazdaságpolitikai intézkedések a szerződés hatályba lépésétől kezdve a Főhatóságtól származtak és a nemzeti jogrendszerek alkalmazkodtak ezekhez az intézkedésekhez.

A pénzügyi szuverenitás megváltozásának és az Európai Szén- és Acélközösség pénzügytani szempontú vizsgálatára elsőként Bille vállalkozott. Kiinduló hipotézise az volt, hogy a gazdasági integrációk nem szüntetik meg a pénzügyi szuverenitást. Véleménye szerint nyilvánvaló, hogy sem kormányközi szervezet létrehozásával (pl.: ENSZ), sem a nemzeteken felül álló integráció nem szünteti meg a nemzeti szuverenitást vagy a de facto

---

<sup>30</sup> ESZAK szerződés 72. cikk: „A legalacsonyabb és legmagasabb vámtarifákat (...) a Tanács egyhangú határozattal állapítja meg. (...) Az említett határozat által megszabott kereteken belül minden kormány az adott országban érvényes eljárás szerint határozza meg vámtarifáit. (...)”



szuverenitás gyakorlását, amennyiben az állam továbbra is a nemzetközi közösségben, mint független politikai entitás létezik.

Az integráció megvalósítása gazdasági, pénzügyi vagy társadalmi téren valamely közös szervezet, illetve hatóság politikai keretein belül a nemzetállami politikai szuverenitás jogi tartalmának csak - többé vagy kevésbé széles - korlátozását követelik meg [Bille 1958. p. 62.]. Ez az érvelés formai szempontból igaz, de az integráció következtében megváltozott vámszuverenitás, mint azt fentebb bemutattuk, a nemzetállami adópolitika és adójog megváltozásához is vezet, továbbá befolyásolja a nemzeti fizetőeszközök értékének alakulását is.

A gazdasági integráció továbbfejlődésével pedig – amelyre Billének még nem állhattak rendelkezésre empirikus adatai – olyan területek kerültek át a Közösséghez, amelyek tovább szűkítették a tagállamok szuverén pénzügyi mozgásterületét. A Gazdasági és Monetáris Unió létrejöttével olyan költségvetés-politikai és pénzpolitikai jogosítványok kerültek ki a tagállamok hatásköréből, hogy bár a végrehajtás továbbra is nemzetállami szintű, a döntéshozatal vagy közösségi szintű vagy a közösségi szabályok által nagymértékben determinált.

Némileg eltérés dolgozatunk tárgyától, de érdemes megemlíteni, hogy az Európai Szén- és Acélközösséggel többé-kevésbé egy időben, a kontinens keleti felén létrejött Kölcsönös Gazdasági Segítség Tanácsa (KGST) keretében a részes államok formálisan<sup>31</sup> nem ruházták át pénzügyi szuverenitásuk egyetlen részét sem a közös intézményre, annak keretében csupán egyhangúlag elfogadott ajánlásokat fogalmaztak meg. Ennek megfelelően a KGST országok vám- és adórendszere is egymástól független maradt, tehát minden tagállam a maga területén korlátozás mentesen érvényesíthette vám- illetve adófelsőjogát.

---

<sup>31</sup> Természetesen itt nem célunk az akkori szocialista országok valós pénzügyi szuverenitásának illetve a közöttük lévő informális függőségek tárgyalása. A KGST szervezeti-jogi viszonyairól l. még: [Várnay-Papp 2002. 3. fejezet pp. 36-42]

### **3.3.6. A pénzügyi szuverenitás a politikai unióban**

Az új nemzetközi gazdasági helyzetben kibontakozó integráció elméletek egyet értettek abban, hogy az államok közötti integráció legmagasabb fokát a politikai unió jelenti. Ez azonban már az állami szuverenitás teljes felszámolását, egy teljes mértékben szupranacionális formáció létrejöttét jelenti. Ekkor azonban a nemzetközi pénzügyi jog is eltűnik, hiszen megszűnik a nemzetközi jellege, szupranacionálissá válik. A nemzetközi pénzügyi kapcsolatok pedig felolvadnak ebben az államok feletti entitásban.

Így a pénzügyi szuverenitás alanya is az új szupranacionális entitás lesz. Viszont ha az integráció elméletek szerint a fejlődés egyenes útja visz – a részes államok megfelelő akarata esetén - a vámuniótól a politikai unióig, akkor egyértelműnek látszik, hogy az integráció elmélyülésével az államok pénzügyi szuverenitásuk mind nagyobb részét ruházzák át a közös, nemzetek feletti szervezetre.

Az elmélet által felvázolt politikai unió mellett érdemes rövid kitérőt tenni a szövetségi vagy föderatív államok pénzügyi szuverenitási kérdései felé. Az azért is indokolt, mert a vizsgálatunk tárgyát képező európai integráció részes államai között is találhatunk ilyen államokat. Minden ilyen esetben a nemzetközi pénzügyi jog az adott állam alkotmányára, azaz az állam és alkotó részei közötti hatalommegosztást rögzítő jogszabályra tekintettel alakítja ki részletes szabályait.

Adódik az analógia, hogy a vizsgálatunk tárgyát képező Európai Unió esetében, habár nem tekinthető föderatív államnak, az azt alapító szerződések vizsgálata segíthet hozzá a pénzügyi szuverenitási kérdések pontos megválaszolásához.

A szövetségi vagy föderatív államok tagállamai esetében azok pénzügyi szuverenitását nem az egymás közötti viszonylatokból, hanem a külső államokkal szembeni helyzetből lehet megítélni. A közösségi jog és a tagállami jogrendszerek viszonyának adójogi szempontú vizsgálatára jelen értekezésnek a fiskális akadályok Szerződésekben történő kezeléséről illetve a másodlagos közösségi jogforrásokról szóló fejezeteiben térünk ki. Az Egyesült Államok esetében az unió elsőbbsége a tagállamokkal szemben vitathatatlan, arra ugyanis nincs példa, hogy tagállamok bármilyen tárgyú pénzügyi egyezményt kötöttek volna külső állammal.

Korábban, mint azt a vámunió és a vámszuverenitás kérdésénél tárgyaltuk, a pénzügyi szuverenitási elméletek kitertek a függő területek pénzügyi szuverenitásának kérdéskörére is. Az elmúlt fél évszázad változásai nyomán ez a kérdéskör roppant módon leszűkült. Dolgozatunk szempontjából ez egyes, a tagállamokhoz tartozó, de az Európai Unió részét nem képező területek esetében bír némi jelentőséggel. Mint arra a későbbiekben kitérünk, ennek gyakorlati fontossága a káros adóversennyel kapcsolatos lépések - mint például a később részletesen tárgyalt „Üzleti adóztatás magatartási kódexe” - területén van.

### **3.3.7. Nemzetközi szervezetek pénzügyi szuverenitása**

Vizsgálatunkban végül kitérünk a nemzetközi szervezetek pénzügyi szuverenitásának kérdésére. Az eddig vizsgált esetekben a pénzügyi szuverenitás elemzői a részterületek közül a vám- illetve adószuverenitás kérdéseit helyezték előtérbe. A nemzetközi szervezetek pénzügyi szuverenitásának vizsgálatakor azonban a költségvetési szuverenitás kap hangsúlyt, mivel ezekben az esetekben általában a vám és adózási kérdések csekély relevanciával bírnak.

Ennek oka, hogy a nemzetközi szervezetek helyzete különbözik az eddigiektől, mert, amint Trobatas is rámutat, vannak olyan helyzetek, amikor több – egyszerű vagy összetett – állam anélkül, hogy valamely szövetségi vagy szupranacionális főhatóság alatt egyesülne, egymás között bizonyos állami közösséget létesít, amelynek saját pénzügyi intézményei vannak.

Itt tehát már nem az állammal azonos pénzügyi intézményekkel találkozunk, de a jog által szabályozott olyan jogviszonyokkal sem, amelyek két állam között jönnek létre, mert itt az államokkal szemben már egy nemzetközi szervezet áll [Trobatas 1956. p. 47]. Az egyértelmű, hogy a nemzetközi szervezetek az államokkal szemben nem tekinthetők szuverénnek, de bizonyos pénzügyi jogkörrel mégis rendelkeznek, ami azért is szükséges, hogy technikai, saját gazdálkodási ügyekben, feladataik teljesítése érdekében maguk is dönthessenek.

A nemzetközi pénzügyi jog felfogása megegyezik ez esetben jog általános felfogásával, amely ezeket a szervezeteket nemzetközi jogi személyeknek minősíti. Ez az alapszabályban vagy alapokmányban lefektetett keretek között lehetővé teszi egy bizonyos pénzügyi önállóság elismerését.

Az előbb idézett Trobatas érdekes sorrendet állított fel ebből a szempontból. Az első csoportba azok a nemzetközi szervezetek kerültek, amelyeknek semmiképpen sincs költségvetési szuverenitásuk. A második csoportba azok, amelyeknek szerényebb hatáskörük van a kiadások és bevételek megállapítása terén, mint például az Egyesült Nemzeteknek. A harmadik csoport azért érdekes vizsgálatunk szempontjából, mert Trobatas a nemzetközi szervezetek közé tartozóként kezelve (művét 1956-ban írta!) ide sorolja a költségvetési szuverenitással rendelkező entitásokat, mint az Európai Szén- és Acélközösség.

Mint fentebb láthattuk, a pénzügy szuverenitási elméletek is elismerik, hogy az államok pénzügyi szuverenitásuk egyes részeit átruházzák nemzetek feletti entitásokra. Az átruházott területek leggyakrabban a vámokra vonatkozó szabályozást érintik, de ezzel összefüggésben megindult az adószuverenitás átruházásának folyamata is. A klasszikus elmélet azt is elismeri, hogy a nemzetek feletti entitások is lehetnek a nemzetközi pénzügyjog alanyai. Itt kritériumként merül fel, hogy ezek a szupranacionális entitások rendelkeznek-e önálló bevételekkel és kiadásokkal.

Mint előrebocsátottuk, a vizsgált elméleti elemzések az európai gazdasági integráció létrejöttének idejében keletkeztek. Így a gyakorlattal való összevetésük nem volt lehetséges. Másrészt nem vizsgálhatták a integráció későbbi lépcsőfokait. Trobatas fentebb idézett megállapítása szerint akkor beszélhetünk a tagállamok pénzügyi szuverenitásának korlátozásáról, ha kiadásaikat és bevételeiket nem szerződésen alapuló rendszer korlátozza. Véleményünk szerint bár a közösségi jog adóügyi intézkedései a Szerződések felhatalmazásán alapulnak, a létrejövő jogszabályok már a nemzetközi jogalanyak számító Európai Közösség döntései, azaz még a klasszikus felfogás értelmezése szerint is megállapítható a szuverenitás korlátozása.

A klasszikus elmélet vizsgálata alapvetően a vámszuverenitás és az ehhez kapcsolódó adószuverenitás elemzésén alapult. Az Európai Közösségek esetében azonban közös szabályozás alá kerültek a vámokon kívül a pénzügypolitika eszközei is, továbbá szigorú közösségi szabályok korlátozzák a tagállamok költségvetési szabadságát és támogatás politikai eszközeit. Az is látható továbbá, hogy a közösségi szabályozás, bár különböző lépésekben halad előre, de mindenképpen terjeszkedik a tagállami pénzügyi szuverenitás rovására.

Mindebből azt a következtetés vonható le, hogy fenntartható az az állítás, hogy egyes államok korlátozzák pénzügyi szuverenitásuk és a szupranacionális szervezetek, amelyekre ezeket a jogköröket átruházzák

rendelkezhetnek nemzetközi pénzügyjogi szuverenitással. Tehát tézisünk további vizsgálatra érdemes. Így előbb a közösségi jog tagállami szuverenitásra gyakorolt hatását majd adóügyi vonatkozásait kívánjuk megvizsgálni. Az adóügyi vonatkozások esetében azt kívánjuk elemezni, hogy a tagállami pénzügyi szuverenitás milyen mértékű átruházása történt meg eddig, létrejöttek-e a tagállami adópolitika nem szerződéses korlátai illetve tényleg létezik-e expanzív trend a közösségi adószabályozás területén.

#### 4. A közösségi jog és a szuverenitás kérdése

Ahhoz, hogy megvizsgálhassuk, milyen hatással van az európai integráció létrejötte a szuverenításra és beszélhetünk-e a szuverenitás egy új szintjéről, meg kell vizsgálnunk a közösségi jognak a hagyományos tagállami szuverenításra gyakorolt hatását. Amennyiben ugyanis úgy találjuk, hogy az alapító szerződések nem ruháznak át elegendő jogkört a közös intézményekre, nem érdemes tovább vizsgálnunk az adóunió létrejövételének esélyeit, hiszen az feltételezi a megfelelő harmonizációs felhatalmazást.

A következőkben megvizsgáljuk, hogy a közösségi jog elemei ugyanúgy válnak-e a nemzeti jog részévé, mint a klasszikus nemzetközi jogi normák vagy egy ezektől különböző, a szuverenitás hagyományos korlátait meghaladó módon. Bár dolgozatunknak nem témája az Európai Bíróság esetjogának elemzése, bizonyos tekintetben, a konkrét esetek elemzése nélkül, szükségesnek látjuk idézni a Bíróság véleményét, mivel a közösségi jog értelmezésében illetve a tagállamok és a Közösség közötti vitás kérdések eldöntésében a Bíróság véleménye az irányadó.

##### 4.1. A NEMZETI JOGKÖRÖK EGY RÉSZÉNEK ÁTRUHÁZÁSA A KÖZÖSSÉGRE

Már említettük a szuverenitás általános kérdéseit elemző fejezetben, hogy a Bíróság értelmezésében az alapító szerződések egy új, az eddigiektől különböző jogrendet hoztak létre. Ez a jogrend szabályozza a Közösség és tagállamainak hatalmát, jogait és kötelezettségeit illetőleg meghatározza a jogsértések meghatározásához és megítéléséhez szükséges eljárásrendet<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> Itt, többek között, megemlíthető a 26/62 Van Gend en Loos eset [1963] ECR pp 1 - 12; 6/64 Costa v. ENEL eset [1964] ECR pp 585 - 593; 90 és 91/63 Commission v. Luxembourg and Belgium [1964] ECR pp 625 - 631 stb...

A közösségi jog a hagyományos nemzetközi jogban elfogadott elvektől különböző módon egyes területeken csökkentti a tagállamok jogkörét. A hatalom átruházása a tagállamoktól a Közösségre visszavonhatatlan. Ez abból következik, hogy a tagállamok határozatlan idejű Közösséget<sup>33</sup> hoztak létre, amelynek állandó intézményei vannak, és amelynek hatásköréből nem vonhatóak ki az egyszer már oda átutalt jogok<sup>34</sup>. Ez utóbbi annyira erős szabály, hogy a bírósági értelmezés szerint a tagállamok akkor sem intézkedhetnek egy, a Közösség részére már átutalt jogkörben, ha a Közösség elmulasztja az adott területen az intézkedés megtételét.

A szolidaritás a Közösség egyik alapelve, amit alátámaszt a 10. cikkben<sup>35</sup> lefektetett kötelezettség is. Ha egy tagállam saját nemzeti érdekeitől vezetve egyoldalúan megsértené a tagságból eredő előnyök és kötelezettségek egyensúlyát, ezzel megsértené a szolidaritási kötelezettségét, vagyis a közösségi jogrend alapjait<sup>36</sup>.

#### 4.2. A NEMZETKÖZI JOGI NORMÁK BEILLESZTÉSE A NEMZETI JOGRENDBE

A Bíróság véleménye szerint a Közösség jogrendje nem engedi meg a tagállamoknak, hogy saját maguk határozzák meg a Szerződésből eredő kötelezettségeiket teljesítésének módját. Ezzel szemben a nemzetközi jog nem követeli meg, hogy rendelkezései, mint ilyenek a nemzeti jogban követlen

---

<sup>33</sup> Az Európai Szén- és Acélközösséget alapító Párizsi Szerződést még 50 évre kötötték, az Európai Gazdasági Közösséget és az Euratomot létrehozó Római Szerződést azonban már határozatlan időre.

<sup>34</sup> A kérdés részletes kifejtése megtalálható a 7/71 Commission v. France eset [1971] ECR pp 1003 - 1018

<sup>35</sup> 10. (korábban 5.) cikk: „A tagállamok minden megfelelő általános és egyedi intézkedést meghoznak annak érdekében, hogy biztosítsák azon kötelezettségek teljesítését, amelyek a jelen Szerződésből fakadnak, vagy amelyeket közösségi intézmények tevékenységei eredményeznek. A tagállamok megkönnyítik a Közösség feladatainak teljesítését.

A tagállamok minden olyan intézkedéstől tartózkodnak, amely a jelen Szerződésben előírt célok megvalósítását veszélyezteti.”

<sup>36</sup> A kérdés részletes kifejtését l.: 39672 Commission v. Italy [1973] ECR pp 101 - 116 továbbá 128/78 Commission v. United Kingdom [1979] ECR pp 419 - 429



alkalmazást nyerjenek illetőleg elsőbbséget élvezzenek a nemzeti jogszabályokkal szemben a nemzeti jogrenden belül.

Ez az elv továbbra is uralkodó többek között Németországban és Olaszországban, ahol az alkotmány kimondja, hogy a nemzetközi jog írásos rendelkezései nem alkalmazhatóak a nemzeti jogrendben, csak ha azokat valamely nemzeti jogszabály is magában foglalja. Ezekben a jogrendekben a nemzetközi szerződésekből fakadó kötelezettségeket a ratifikációra felhatalmazó vagy a kihirdető jogszabály tartalmazza. A nemzetközi szervezetek által létrehozott szabályok nemzeti jogrendbe történő beillesztését a parlamenti elfogadást rögzítő jogszabály megelőlegezi.

A nemzeti jogszabályba történő beillesztés azt jelenti, hogy a nemzetközi jogi kötelezettség ugyanazzal a jogi erővel rendelkezik, mint az a nemzeti jogszabály, amely tartalmazza azt. Ennek az a következménye, hogy a későbbiekben elfogadott – a nemzetközi szerződéses kötelezettségekkel esetlegesen ellentétes – nemzeti jogszabályok elsőbbséget fognak élvezni a korábban elfogadott jogszabállyal szemben a „lex posteriori derogat priori” elv alapján. Ez önmagában még nem állna összeütközésben a nemzetközi joggal, de ilyen esetekben az államon teljes mértékben számonkérhető a szerződéses kötelezettség megsértése. Ilyen esetekben pedig nemzetközi fórumokon előtt nem hivatkozhat az alkotmányos előírásaira<sup>37</sup>.

Ennek ellenére ez az elv annyira erős, hogy a nemzeti jogba történő kötelező átvételt nem alkalmazó Franciaországban is komoly jogi konfliktusok adódtak abból, hogy a bíróság egy korábbi nemzetközi szerződéses kötelezettség és egy későbbi nemzeti jogszabály közül melyiknek adjon elsőbbséget. Az Egyesült Királyság jogrendjében a nemzetközi szerződéskötési jogkör kizárólagosan a Koronát illeti meg, így a szerződés bíróság előtt meg nem

---

<sup>37</sup> A Nemzetközi Bíróság már egy 1932-es véleményében kimondta, hogy „az állam, egy másik állammal szemben, a nemzetközi jog illetve hatályos nemzetközi szerződések alapján rá háruló kötelezettségek elkerülése érdekében nem hivatkozhat a saját alkotmányára” Court of International Justice Advisory Opinion 'Treatment of Polish nationals... in the Danzig territory' Series A/B, No. 44, (1932)

támadható. Ugyanakkor, ha a parlament később az adott szerződéses kötelezettséggel nem összeegyeztethető jogszabályt alkot meg, a bíróság hagyományosan ez utóbbit részesíti elsőbbségben.

#### 4.3. A KÖZÖSSÉGI JOGSZABÁLYOK HATÁLYOSULÁSA A TAGÁLLAMI JOGRENDENBEN

Az Európai Bíróság gyakorlata értelmében az alapító szerződések nemzeti jogrendben való hatályosulása tekintetében a hagyományos nemzetközi jogi megfontolásoktól eltérő értelmezésen alapszik. Eszerint a közösségi jogszabályok mindenfajta nemzeti jogszabály segítsége nélkül válnak a nemzeti jogrend részévé, olyan mértékben, amennyire azt az alapító szerződések előírják. A közvetlen hatállyal bíró jogszabályok (például a rendeletek) közvetlenül hatályosulnak. Amennyiben tiszta, pontos és feltétel nélküli kötelezettségeket állapítanak meg és nem hagynak döntési jogot alkalmazásukat illetően a tagállamok vagy a közös intézmények részére, a nemzeti bíróságoknak alkalmazni őket, mindenfajta átvételről gondoskodó nemzeti jogszabály hiányában is.

Mint látjuk, a közösségi jog függetlenül hatályosul a tagállami jogrendszerben, így nincs szükség a fentiekben kifejtet átvételi elvre. Továbbá a közösségi joggyakorlatot figyelembe véve, elmondható, hogy a közösségi jog közvetlen hatállyal bíró elemei még akkor is elsőbbséget élveznek a nemzeti jogszabályokkal szemben, ha azokat később hozták meg vagy a tagállam alkotmánya tartalmazza azokat.

Ez azért szükséges, mert a közös belső piac lényege áll vagy bukik azon, hogy a közösségi jog vonatkozó elemei egyformán érvényesülnek-e minden tagállamban vagy sem. Éppen ezért tagállami bíróság előtt nem hozható fel tagállami jogszabály az alapító szerződések alapján meghozott jogszabállyal szemben. Enélkül a közösségi jog központi elemei ugyanis elvesztenék

jelentőségüket és nem kerülhetne sor valódi és hatékony alkalmazásukra, vagyis ezáltal érvényesül a hatékonyság elve.

A Bíróság ezt egy ítéletében úgy foglalta össze, hogy az „EGK Szerződés létrehozta saját jogrendszerét a tagállamok nemzeti jogrendjébe integráltan, amelyet bíróságainak alkalmazniuk kell. Ellentétes lenne egy ilyen rendszer jellegével, hogy lehetővé tegye a tagállamok számára olyan intézkedések bevezetését vagy fenntartását, amelyek megakadályozhatják a Szerződés gyakorlati érvényesülését. A Szerződés és az annak alkalmazása során meghozott intézkedések kötelező ereje nem lehet eltérő egyes tagállamokban belső intézkedéseik eredményeként, hiszen akkor a közösségi rendszer működését akadályoznák és a szerződés céljainak elérését veszélyeztetnék.”<sup>38</sup>

Egy későbbi ítéletében pedig úgy erősíti ezt meg, hogy „annak elismerése, hogy azok a nemzeti jogalkotói intézkedések, amelyek jogellenesen terjeszkednek olyan területre, amely a Közösség jogalkotási hatáskörébe tartoznak, vagy amely intézkedések más módon ellentétesek a közösségi jog rendelkezéseivel, bármilyen hatályuk is van, a Szerződés alapján a tagállamok által feltétel nélkül és visszavonhatatlanul elvállalt kötelezettségeknek a tagadását jelentené, és így veszélyeztetné a Közösség intézményes alapjait.”<sup>39</sup>

#### 4.4. A KÖZÖSSÉGI JOG ÉRVÉNYESÜLÉSE A JOGÉRTELMEZÉSBEN

A szuverenitás meglétének vagy korlátozásának végső jeleként értelmezhetjük azt, hogy a nemzeti bíróság mennyire támaszkodik kizárólag a saját belső jogrendszerére és mennyire kell figyelembe vennie a közös, nemzetek feletti szabályozást. Ezért, bár mint említettük, dolgozatunknak nem témája a bírósági esetjog feldolgozása, rövid kitekintést adunk arról, hogy a

---

<sup>38</sup> 14/68 'Wilhelm et al. v. Bundeskartellamt' eset [1969] ECR p. 1-14. [Gátos, Király, Tóth, 1999 I./p 26]

<sup>39</sup> 106/77 Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal SpA' eset [1978] ECR pp 629 – 643 [Gátos, Király, Tóth, 1999 I./p 75.]

közösségi jogszabályokat kötelesek-e és ha igen, milyen mértékig kötelesek figyelembe venni ítéleteik meghozatalakor a tagállami bíróságok.

Az Európai Bíróság hatáskörén kívül esik, hogy utasítsa a tagállami bíróságokat arra, hogy minden esetben érvényesítsék közösségi jogszabályok belső hatályát és elsőbbségét a nemzeti jogszabályokkal szemben az egyes esetek elbírálásakor és értelmezésekor. A Bíróság csupán megállapíthatja, hogy a közösségi jogszabályok hatályának hol kellene elhelyezkednie a belső jogrendszerben.

Eszerint, amint már fentebb említettük, a tagállamok korlátozták szuverén jogaikat – még ha egy jól körülhatárolt területen is – az új, közös jogrendszer létrejötte érdekében. A szuverenitás végső korlátozása, ezen értelmezés szerint, a jogoknak és kötelezettségeknek a tagállamoktól a Közösséghez történő, szerződések szerinti átruházásának eredménye. Ebből következően a tagállami bíró szerepe is megváltozik, amennyiben „minden nemzeti bíróság köteles a hatáskörébe tartozó ügyben a közösségi jogot teljes egészében alkalmazni és védeni azokat a jogokat, amelyeket a közösségi jog egyénekre ruház, és ennek megfelelően köteles a nemzeti jognak minden olyan rendelkezését figyelmen kívül hagyni, amely azzal ellentétes, függetlenül attól, hogy a közösségi szabály előtt vagy után hozták meg.”<sup>40</sup>

Természetesen ennek az elvnek az érvényesülését megtaláljuk egyes tagállami jogszabályokban is. Az Egyesült Királyságban például az Európai Közösségekről szóló 1972-es törvény tisztázza<sup>41</sup>, hogy a nemzeti bíróságok kötelesek követni az Európai Bíróság döntései által lefektetett alapelveket.

Amint láthattuk, a közösségi jog nemzeti jogra való közvetlen hivatkozás nélkül is belső hatállyal bír azon a területen, amelyre nézve a nemzeti szuverenitást korlátozták. Vagyis a nemzeti jogszabályok elsőbbsége a

---

<sup>40</sup>; 106/77 Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal SpA' eset [1978] ECR pp 629 – 643 [Gátos, Király, Tóth, 1999. I./p 75.]

<sup>41</sup> European Communities Act 1972, section 3 (1)

nemzeti jogrendszeren belül nem érvényes a közösségi jog tekintetében, azaz csak a korlátozott szuverenitás korlátai között értelmezhető. Ezeken a korlátokon kívül a tagállami bíróságokat már nem kötik a nemzeti jogrend kötelekei és az Európai Bíróság értelmezésének megfelelően vehetik figyelembe a közösségi jogot.

Azokban az esetekben, amikor a nemzeti jogszabályok ütköznek a közösségi jogszabályokkal a tagállami bíróságnak tartózkodnia kell a nemzeti jogszabály alkalmazásától, mégpedig nem azért, mert azok alacsonyabb szintűek lennének a közösségiéknél, hanem mert – a szuverenitás átruházás folyamányaként – ezekben az esetekben a nemzeti törvényhozó jogkörén túl járt el.

Áttekintve azt, hogy a közösségi jog hogyan érvényesül a tagállami jogrendben, láthattuk, hogy alapvetően különbözik a nemzetközi jog klasszikus normáitól. A közösségi jog ezen különös tulajdonságát a szuverenitás átruházására vezettük vissza. Azaz bizonyítva láttuk, hogy a tagállamok igenis véglegesen és visszavonhatatlanul átruházták nemzeti szuverenitásuk egyes darabjait a közös intézményekre. Ha ezek után további vizsgálatunk során úgy találjuk, hogy ez az átruházás az adózási szabályok területén is megtörtént és az átruházott hatáskör bővül, közelebb kerülünk az adóunió, vagyis az adószuverenitás teljes közös szintre emelése lehetőségének, vagyis tézisünknek megítéléséhez.

## **5. A tagállami adószuverenitás önkorlátozása egy részleges fiskális unióban**

Miután áttekintettük a szuverenitás és a pénzügyi szuverenitás elméletét illetően megvizsgáltuk a közösségi jog és a tagállamok jogrendszerének viszonyát, különös tekintettel a szupranacionális entitás szuverenitási képességére, úgy találtuk, hogy elméleti akadály nincs az adószuverenitás átruházására egy nemzetek feletti szervre. Azaz tézisünk további vizsgálata lehetséges.

Ahhoz azonban, hogy megvizsgáljuk, hogy a valóságban milyen szintet ért el a közösségi adóharmonizáció és milyen lehetőség van egy fiskális unió kialakulására, előbb meg kell határoznunk a fiskális unió fogalmát majd az alapító Szerződések adóügyi rendelkezéseit. Végül pedig a tételes közösségi adójog és annak fejlődésének körülményeivel meghatározható a fiskális harmonizáció pontos kiterjedése.

### **5.1. A FISKÁLIS UNIÓ FOGALMA**

Az elméletek és a nemzetközi pénzügyi politika következetesen különbséget tesz belső és külső szuverenitás között. Mint az ezt tárgyaló fejezetben korábban láttuk, az adóztatáshoz kapcsolatosan a belső szuverenitás azt jelenti, hogy az államok szabadon állapítják meg (módosítják, reformálják) adórendszereiket. Külső szuverenitás a szerződéskötési abszolút függetlenséget jelenti más államokkal, integrációkkal és kormányközi organizációkkal való együttműködésben.

A belső szuverenitás korlátozható pozitív és negatív vonatkozásban. Kérdés, hogy a külső szuverenitás is korlátozható-e a szerződő felek szerződéses megegyezésével – esetleg feltételekkel nem tagállamok irányában.

A téma vizsgálata a gazdasági integrációk egyre nagyobb számú létrejöttével a gyakorlati nemzetközi gazdaságpolitika részéről különösen aktuális lett. Mint azt fentebb tárgyaltuk, a sokat idézett Bille 1958-ban már egy gazdasági integráció - konkrétan az Európai Szén- és Acélközösség - létrejöttétől vizsgálta a szuverenitás problémáját.

## 5.2. A FISKÁLIS UNIÓ KITERJEDÉSE, KORLÁTAI

Mint láttuk, az Európai Közösséget létrehozó szerződések az államok adóügyi szuverenitását is korlátozzák a közösségi gazdaságpolitika realizálása érdekében.

A Római Szerződés alapján a tagállamok a Közösségre ruházták át, vagyis korlátozták a megjelölt tényállású adónemek tekintetében adóügyi felségjogukat és kötelezték magukat, hogy a közösségi szabályokat alkalmazzák. Több állam alkotmánya tartalmaz a közösségi jog érvényesítésére kötelező cikkelyeket (német, holland, francia) vagy más törvény utal erre (pl.: az brit European Community Act 1972.)

Speciális vonása ennek a „közösségi adójognak” az, hogy a nemzeti adórendszerek nagy köréből jelenleg még csak a fogyasztáshoz kapcsolt (ár)adókat a közösségi joggal egységesen és cogens normákkal szabályozzák egy addig nem alkalmazott adóügyi intézménnyel - ez az adóharmonizáció. Ez új jelenség a nemzetközi pénzügyi jog történetében.

Az értekezés a továbbiakban részleteiben vizsgálja a Római Szerződés 90 - 93. (korábban 95 – 99.) cikkeit, amelyek az államok belső szuverenitását is korlátozzák. (Pl.: új adók bevezetésének tilalma - jogforrások a közösségi irányelvek.)

A fenti cikkelyeken túl a 94. (korábban 100.)<sup>42</sup> cikk megnyitja a lehetőséget más adójogi intézmények, hasonló célú, tehát a jogszabályok "közelítését" szolgáló és egyben a szuverenitást korlátozó közösségi normák megalkotásához. Ide sorolható egyes egyenes adók alkalmazásának közösségen belüli szabályozása.

Érdemes megjegyezni azonban, hogy a tagállamok szuverenitását „fenntartja” illetőleg a tagállamokat Szerződés hatályán túli cselekvésre ösztönzi a Római Szerződés 293. (korábban 220.) cikke<sup>43</sup> pénzügytani (adóügyi) szempontból. Itt csak közvetlen adókról van szó, mert a kettős adóegyezmények csak ezekre vonatkoznak (nyereség és jövedelemadók valamint vagyonadók). A tagállamok tehát egymással köthetnek ilyen adószerződéseket, ugyanakkor más (nem tag)államokkal fennálló (vagy később megkötendő) ilyen tárgyú szerződések hatályát a Római Szerződés nem érinti. Ez utóbbi a külső adóügyi szuverenitás gyakorlásának „elismerése” lehet a Közösség részéről. Megjegyzendő, hogy a fentiekén túl más adóügyi tényállások ilyen szabályozására nem került sor, egyezmények nem vonatkoznak a forgalmi adókra, ilyen tárgyú tilalmi szabályok nem szerepelnek a Római Szerződésben.

A Közösségen belüli adóügyi szuverenitás folyamatos vizsgálata nemcsak a tagállamok vonatkozásában aktuális, hanem a tagjelölt államok részéről is. Ismerni kell azokat a tényállásokat és közösségi jogi normákat, amelyek

---

<sup>42</sup> 94. (korábban 100.) cikk: „A Tanács – a Bizottság javaslatára, az Európai Parlamenttel és a Gazdasági és Szociális Bizottsággal való konzultáció után – egyhangúsággal irányelveket bocsát ki a tagállamok azon törvényeinek, rendeleteinek és közigazgatási előírásainak közelítésére, amelyek közvetlen hatással vannak a közös piac létrehozására és működésére.”

„The Council shall, acting unanimously on a proposal from the Commission and after consulting the European Parliament and the Economic and Social Committee, issue directives for the approximation of such laws, regulations or administrative provisions of the Member States as directly affect the establishment or functioning of the common market.”

<sup>43</sup> 293. (korábban 220.) cikk: A tagállamok – szükség szerint – tárgyalásokat folytatnak egymás között annak érdekében, hogy állampolgáraik javára biztosítsák a következőket: (...)

- a kettős adóztatás elkerülését a Közösségben; (...)

„Member States shall, so far as is necessary, enter into negotiations with each other with a view to securing for the benefit of their nationals: (...)

- the abolition of double taxation within the Community (...)



nemzeti adójogukat megváltoztatják és szuverenitásukat korlátozzák a tagsági pozíció megszerzésével - ennek a csatlakozás előtti önkéntes vállalásával, amely a koppenhágai kritériumok értelmében a tagság feltétele - a közösségi jog kötelezettjei lesznek.

Elméletileg – és távlatilag – egyes (a közösségi szabályozás által még nem érintett) más közvetlen adók (pl.: vagyonadók) alkalmazása is korlátozható lehet, illetőleg a harmonizációs politika tárgyai lehetnek. Ez kihat az állami költségvetési bevételek alakulására is. A nemzeti adóztatás belső szuverenitásának korlátozása ezért korlátozandó. A közösségi jogalkotásnak ezt a közgazdasági és jogpolitikai szempontot is figyelembe kell venni.

### 5.3. KÖZGAZDASÁGI ELŐNYÖK

#### **5.3.1. A fiskális unió első megvalósult eleme – a vámunió**

Több kontinensen alakultak meg olyan gazdasági integrációk, amelyek közös piac vagy vámunió létrehozását tűzték ki célul. Mindkét szervezeti jogintézmény egyben szabadkereskedelmi társulás is. Ezekre vonatkozóan a definíciót a GATT szerződés XXIV. cikkébe<sup>44</sup> foglalták [Huszár 1994. pp 111-172]. A nemzetgazdaságok meghatározott ágazatainak az integrációk jellegének megfelelő összehangolására belső integrációs szabályrendszert alakítottak ki. Ezek a szabályok tehát a vámszabályokkal együtt funkcionálnak.

---

<sup>44</sup> „... (4.) The contracting parties recognise the desirability of increasing freedom of trade by the development, through voluntary agreements, of closer integration between the economies of the countries parties to such agreements. They also recognise that the purpose of a customs union or of a free-trade area should be to facilitate trade between the constituent territories and not to raise barriers to the trade of other contracting parties with such territories. (...)”

Az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó elképzelés lényege egy vámunió létrehozása volt. Eszerint a Közösségen belül el kell törölni az áruforgalommal szembeni mennyiségi korlátozásokat, fokozatosan meg kell teremteni a szolgáltatások, a munkaerő és a tőke szabad áramlását, és így a nemzeti piacokat egyetlen „közös piaccal” kell felváltani.

A Római Szerződés 23. (korábban 9.) cikke értelmében „a Közösség alapja a vámunió, amely a teljes árukereskedelemre kiterjed, és magában foglalja a tagállamok közötti behozatali és kiviteli vámok, valamint a vámmal azonos hatású díjak kirovásának tilalmát, illetve egységes vámtarifa bevezetését harmadik országokkal szemben<sup>45</sup>”. A vámunióhoz vezető, úgynevezett átmeneti időszak alatt meghozandó intézkedések körében (25. korábban 12.-17. cikk) a kiinduló pontot a belső vámokat az 1957. évi szinten maximáló, úgynevezett „standstill”-záradék jelentette. Ezzel a tagállamok vállalták, hogy egymás között sem új kiviteli, sem új behozatali vámokat nem vezetnek be, illetve hogy kereskedelmi kapcsolataikban a már meglévő ilyen jellegű korlátokat nem emelik. Ezt követte a belső vámok fokozatos eltörlése, ami három lépcsőben, mintegy tizenegy év alatt valósult meg.

A Szerződés 28 – 30. (korábban 30-36.) cikke foglalkozik a mennyiségi korlátozások eltörlésével és a mennyiségi korlátozásokkal azonos hatású intézkedések tilalmával a Közösségen belül. Eszerint tilos a behozatal mennyiségi korlátozása, valamint az ezzel egyenértékű bármilyen intézkedés a tagállamok között, kivéve ha maga a Szerződés másként rendelkezik.

A belföldi adók ugyan külön fejezetet képeznek a Római Szerződésben, azonban tartalmilag szorosan kapcsolódnak a vámunió kérdéséhez, hiszen az erről rendelkező 90. (korábban 95.) cikk szintén az áruk szabad mozgásának biztosítását célozza, amikor előírja hogy a tagállamok más tagállamból

---

<sup>45</sup> „The Community shall be based upon a custom union which shall cover all trade in goods and which shall involve the prohibition between Member States of custom duties on imports and exports and of all charges having equivalent effect, and the adoption of a common custom tariff in their relations with third countries.

származó árukra sem közvetlenül, sem közvetve nem vethetnek ki olyan belföldi adókat, amelyek magasabbak, mint azok, amelyeket a hasonló jellegű belföldi árukra vetnek ki. Ez a rendelkezés ugyan nem teremt egységes adórendszert a Közösségben, azonban a nemzeti elbánás követelményét támasztja a tagállamokkal szemben.

A Római Szerződésnek megfelelően a vámuniót fokozatosan alakították ki. A vámok lebontásánál az egyes tagállamokban 1957. január 1-én érvényben lévő vámokból indultak ki. A Szerződés szerint ezeket a vámokat kellett 1958. január 1-től, a Szerződés hatályba lépésétől számított tizenkét éves (pontosabban három négyéves) „átmeneti időszakban” egymás között fokozatosan megszüntetni. 1969. december 31-e volt tehát a vámunió kiépítésének határideje, amit legfeljebb három évvel, azaz legkésőbb 1972. végéig lehetett meghosszabbítani. Erre azonban nem volt szükség, mert a tagországok egymás közötti vámhatárainak lebontása már 1968. július 1-ével befejeződött.

### **5.3.2. A fiskális unió, mint a Belső Piaci integráció logikus továbblépése**

Az európai gazdasági integráció egymásra épülő harmonizációs lépések sorozata. A vámuniót logikusan követte a tőke és munkaerő áramlás szabadságának megteremtése. A vámhatárok eltörlését pedig az azokkal egyenértékű fiskális, fizikai és technológiai akadályok eltörlése. A termelési tényezők szabad áramlása és az ezek nyújtotta előnyök kihasználása nem lehet teljes a közös valuta bevezetése nélkül.

Az integráció első lépése a vámunió létrehozása, tehát fiskális természetű lépés volt. A szabad termék és szolgáltatás mozgás megvalósulásával egyidejűleg megtörtént az áradók harmonizációjának nagy része. A közös pénz bevezetése és a tőke 1993-tól valóban szabaddá vált mozgása azt jelenti,

hogy a befektetések ténylegesen szabad áramlása csak akkor valósulhat meg, versenytorzítás nélkül az egységes piacon, ha a közvetlen adók esetében legalább a közvetett adók területén történt harmonizáció mértékében létrejön a közös szabályozás.

### **5.3.3. A Gazdasági és Monetáris Unió létrejöttének hatásai a fikális unió kialakulására**

A vámuniók létesítése mellett gazdasági és monetáris uniók is helyet kaphatnak az egyes integrációs jogintézmények között. A nemzetközi jogban az ilyen „unió” nem szervezeti forma, hanem jogszabályban rögzített gazdasági célok, intézkedések és az ezeket megvalósító szervezetek hatásköri szabályainak összessége. Szerintünk a Római Szerződés 3. cikke<sup>46</sup> közvetve vonatkozik az adózásra. A 3. (h) pont<sup>47</sup> úgy értelmezhető, hogy az adóunió – vagyis egy közös egységes adórendszer - elismerése is elfogadható lenne a vám-, stb. unió mellett.

A Maastrichti Szerződéssel módosított Római Szerződés 2. cikke<sup>48</sup> “közös piac és egy gazdasági és monetáris unió” létesítését feladatként határozza meg, ezek a 3. és 4. (korábban 3. és 3A) cikkeken meghatározott politika és intézkedések végrehajtására kötelezettek. A Közösségben egységes gazdaságpolitika és valutapolitika követendő és realizálandó a jog eszközeivel. A tagállamok intézkedéseket tesznek a gazdasági és monetáris unió megvalósítására árstabilitás, egészséges közpénzügyek stb. révén (116. korábban 109E cikk).

---

<sup>46</sup> Nem módosult számozása az Amszterdami Szerződéssel.

<sup>47</sup> 3. cikk: „(...) a Közösség tevékenysége a jelen Szerződésben előírt feltételekkel és időrendben az alábbiakat foglalja magában: (...)

(h) a tagállami jogszabályok közelítését a közös piac működéséhez szükséges mértékben; (...)

„(...) the activities of the Community shall include, as provided in this Treaty and in accordance with the timetable set out therein: (...)

(h) approximation of the laws of the Member States to the extent required for the functioning of the common market (...)

<sup>48</sup> Nem módosult számozása az Amszterdami Szerződéssel.

A Közösség gazdasági és monetáris uniójára és a vámuniójára is jellemző az, hogy ezek megvalósítása szerződésben megállapított konkrét időszakosként történik (pl.: a gazdasági és monetáris unió 1999-től lépett harmadik szakaszába).

#### **5.3.4. Az adóunió már megvalósult elemei**

A Közösség fentebb vázaltszerűen bemutatott, politikáiban adójogi rendelkezések nem kaptak helyet. A Római Szerződés 90 – 93. (korábban 95-99.) cikkei adózási előírásokat is tartalmaznak, pl.: adójogi szuverenitás korlátozását, előírják az adóharmonizációt a forgalmi stb. adóztatásra. Ezek a harmonizációs szabályok a Belső Piac működésének megvalósítása érdekében kötelezőek a tagállamok jogalkotására. A Szerződés 93. (korábban: 99.) cikkelye alapján a Tanács bocsát ki ilyen tárgyban jogszabályt (ezek irányelvek, amelyek a végrehajtás időszakára is rendelkeznek.)

Az európai Belső Piac megvalósításához szükségessé vált a vámokon és mennyiségi, vagyis a nem vámjellegű korlátozásokon kívül, a fiskális korlátok, azaz az árukra és szolgáltatásokra vonatkozó nemzeti adószabályok különbözőségének csökkentése, megszüntetése. Az adószabályok összehangolását az is szükségessé tette, hogy csak ezen az úton haladva volt megvalósítható a közös költségvetésbe történő befizetések méltányos elosztása a tagállamok között.

Az adók harmonizálását már a Római Szerződés is megemlíti, mint a Belső Piac kiépítéséhez szükséges feladatot. Az első közösségi adóreform javaslatot már 1963-ban kidolgozta a Neumark-bizottság. Ennek megfelelően a harmonizáció az áruk szabad mozgásához elengedhetetlenül szükséges adónemeknél kezdődött és innen kiindulva halad a többi adónem felé.

Miután egy egységes elveken alapuló kötelező forgalmi adórendszer lépett életbe a Közösségben, ezt a részleges adóunió megalapozásának is tekinthetjük. Az ilyen jellegű adóunióban a tagság „automatikus” szemben például a valutaunióval, amelyben nem minden tagállam vesz részt (az eurót csak 12 állam vezette be az Európai Unió tagállamai közül.) Ezt a nézetet megerősítheti az is, hogy a tagállamok által bevont adóösszeg egy része a közösségi költségvetést táplálja, amely felett nem a tagállamok, hanem a Közösség rendelkezik a jóváhagyott éves költségvetés keretében. (Adóunió szorosabb keretekben föderatív államokban jöhet létre, ha a tagállamok azonosan szabályozott fő adóit közvetlenül a föderatív költségvetésben központosítják.)

Az adóuniónak, szemben a vámunióval (pl.: Meade elmélete a vámunióról [Palánkai 1999. pp. 55.]), nincs kiterjedt elmélete. Az adóunió az Európai Közösségben még nem jogi, hanem pénzügytani fogalomnak minősíthető, szemben a gazdasági és monetáris unióval, amelyre jogi fogalmak, szervezeti és működési szabályok vonatkoznak. Az EK-ban azonban egységes koncepciójú adópolitika érvényesítendő, ennek realizálását összehangolt szerkezetű adójog szolgálja – ezek összessége adóuniót teremthet meg. A fent leírt tagállami önkorlátozásnak és a részleges közösségi adóharmonizációnak megvalósult elemei a közösségi jog adózásra vonatkozó elsődleges és másodlagos forrásaiban öltenek testet. Ezeket a következő fejezetekben tekintjük át.

## 6. Az adójog harmonizációja az elsődleges jogforrásokban

### 6.1. ALAPELVEK

Az alapító Szerződések számos olyan általános érvényű előírást tartalmaznak – például a Közösség jogalkotási jogosítványairól – amelyek természetesen az adózás területére is vonatkoznak. Ehelyütt azonban csak a kifejezetten adózási témájú alapelvekkel kívánunk foglalkozni.

A Szerződés megállapítja azokat az alapelveket, amelyeknek adópolitikájukban a tagállamoknak eleget kell tenniük. A Szerződés 90 (korábban 95.) cikke<sup>49</sup> előírja az adósemlegességet és a hasonlóan minősülő termékek eltérő adóztatásának tilalmát. A 91. (korábban 96.) cikk<sup>50</sup> előírásai szerint a visszatérítés nem haladhatja meg a befizetett adó mértékét. A 92. (korábban 98.) cikk<sup>51</sup> értelmében a közvetett adók esetén nem lehetségesek

---

<sup>49</sup> „Egyetlen tagállam sem vet ki a másik tagállamból származó árukra sem közvetve, sem közvetlenül semmiféle olyan belföldi adót, amely magasabb, mint a hasonló jellegű hazai árukra kivetett adó.

Továbbá, egyetlen tagállam sem vet ki egy másik tagállamból származó árukra olyan belföldi adókat, amelyek alkalmasak arra, hogy közvetve más termékeket védjenek.”

„No Member State shall impose, directly or indirectly, on the products of other Member States any internal taxation of any kind in excess of that imposed directly or indirectly on similar domestic products.

Furthermore, no Member State shall impose on the products of other Member States any internal taxation of such a nature as to afford indirect protection to other products.”

<sup>50</sup> „Azok az áruk, amelyeket a tagállamok egyikébe exportálnak, nem részesülhetnek nagyobb adó-visszatérítési kedvezményben, mint amilyen nagyságú adók közvetve vagy közvetlenül terhelték azokat.”

„Where products are exported to the territory of any Member State, any repayment of internal taxation shall not exceed the internal taxation imposed on them whether directly or indirectly.”

<sup>51</sup> „A forgalmi adókon, a fogyasztási adókon és egyéb közvetett adókon kívüli adókra vonatkozó mentesítéseket, és más tagállamokba irányuló kivetelt illetően a visszatérítések, valamint a más tagállamból való behozatal esetére kivetett kiegyenlítő illetékek csak akkor megengedettek, ha azokat a Tanács előzőleg – a Bizottság javaslatára – minősített többséggel, meghatározott időre engedélyezte.”

„In the case of charges other than turnover taxes, excise duties and other forms of indirect taxation, remissions and repayments in respect of exports to other Member States may not be granted and countervailing charges in respect of imports from Member States may not be imposed unless the

exporttámogató vagy import ellensúlyozó jogszabály módosítások, továbbá a 93. (korábban 99.) cikk<sup>52</sup> ajánlásokat tartalmaz az adóügyi jogalkotás harmonizációjára

## 6.2. A FISKÁLIS AKADÁLYOK KEZELÉSE A SZERZŐDÉSBEN

Miután megvizsgáltuk a szuverenitás fogalmát és annak érvényesülését a Közösség és a tagállamok viszonylatában, megvizsgáljuk, hogyan kezelik az alapító szerződések az adózási kérdéseket. Láttuk ugyanis, hogy a tagállamok a szerződésekben rögzített módon ruházzák át szuverenitásuk egyes elemeit a közös intézményekre, vagyis a szupranacionális szuverenitás alapjait az alapító szerződések vetik meg. Tehát amennyiben azt találjuk, hogy már a Szerződés korlátozza a tagállami adószuverenitást, azaz létrehozza a szupranacionális adószuverenitást, akkor tételünk igazolást nyert és nincs szükség további elemzésre.

Mivel a Szerződés fiskális téren nagymértékben előrehaladott integrációt célzott meg a vámok területén és alacsonyabb mértékűt az adóztatásban, ha a fiskális szabályokra vonatkozó szerződéses cikkeket vizsgáljuk, mindenekelőtt különbséget kell tenni a vámunió és az adósemlegesség előírásai, azaz a Római Szerződés vámokra vonatkozó 25. (korábban 12.)

---

measures contemplated have been previously approved for a limited period by the Council acting by qualified majority on a proposal from the Commission.”

<sup>52</sup> „A Tanács – a Bizottság javaslatára, az Európai Parlamenttel és a Gazdasági és Szociális Bizottsággal való konzultáció után – egyhangúsággal kibocsátja a forgalmi adóról, a fogyasztási adóról és egyéb közvetlen adókról szóló rendelkezések harmonizációjára vonatkozó rendelkezéseket, amennyiben ez a harmonizáció a belső piacnak a 14. cikkben meghatározott határidőn belüli meghozásához és működéséhez szükséges.”

„The Council shall, acting unanimously on a proposal from the Commission and after consulting the European Parliament and the Economic and Social Committee, adopt provisions for the harmonisation of legislation concerning turnover taxes, excise duties and other forms of indirect taxation to that extent that such harmonisation is necessary to ensure the establishment and the functioning of the internal market within the time limit laid down in Article 14.”



cikke<sup>53</sup> és az adószabályokra vonatkozó 90-93. cikkek között. A 25. cikk megtiltja új vámok kivetését az importált árukra vonatkozóan, ezzel szemben a 90. cikk megengedi az import bármilyen adóztatását, amennyiben a hazai előállítású, hasonló termékek ugyanolyan teher alá esnek. Így a két cikk nem alkalmazható ugyanabban az esetben.

A 90. cikk egyik oldalról kiegészíti az új vám és azzal egyenértékű terhek bevezetésének tilalmát másrészről éppen a kivételeket határozza meg. Amint arra Kapteyn és VerLoren van Termaat is felhívja a figyelmet, a 90. cikk nem korlátozza a tagállami adószuverenitást oly mértékben, mint azt a vámszuverenitásra vonatkozóan a 25. és következő cikkek esetében láthatjuk. [Kapteyn, 1998. p. 601.] A tagállamok a Szerződés 90. és következő cikkei értelmében szabadon állapíthatják meg adórendszerüket és adókulcsaikat, amíg a közösségi harmonizáció az adóztatás egyes területein életbe nem lép.

Barents a Szerződés adózásra vonatkozó rendelkezéseinek vizsgálatát a következő szempontokra osztotta szét. Első csoportba a fiskális diszkrimináció tilalmának különböző intézkedéseit. Másodikba az általános tilalom alóli kivételeket. Végül a harmadikba pedig az adóharmonizáció kérdéseit. [SEW, 1983, p. 438. ill. 1991. p. 767.] Az alábbiakban részben ennek alapján tekintjük át a Szerződés ezen részét. Először a diszkrimináció tilalmát majd az alóli kivételeket tekintjük át. Ezt követően kitekintést adunk a 91-93. cikkekre. Az adóharmonizáció kérdéseit illetve a közösségi adójog másodlagos forrásainak ismertetését külön fejezetben adjuk meg.

---

<sup>53</sup> „A tagállamok tartózkodnak attól, hogy egymás között új behozatali vagy kiviteli vámokat, illetve ezekkel egyenlő hatású díjakat vezessenek be és hogy emeljék azokat, amelyeket az egymás közötti kereskedelmi kapcsolataikban már alkalmaznak.”

„Member States shall refrain from introducing between themselves any new custom duties on imports or exports or any charges having equivalent effects, and from increasing those which they already apply in their trade with each other.”

### **6.2.1. Az adó diszkrimináció tilalma**

A 90. cikk első bekezdése megtiltja a tagállamok számára, hogy közvetve vagy közvetlenül másik tagállamból származó árura olyan adót vessenek ki, amely meghaladja a hasonló hazai termékre közvetve vagy közvetlenül kivetett adó mértékét. A második bekezdés kiterjeszti a tilalom hatáskörét, amennyiben megtilt bármilyen olyan adóztatási gyakorlatot, amely valamely áru védelmét szolgálja. Tehát ezen cikk analógiájára, tiltott az az adógyakorlat, amelynek következtében egy exportcikk magasabb adó alá esik, mint ugyanaz a hazai piacra előállított termék, amennyiben a szóban forgó adó a tagállam belső adórendszerének része.

A 90. cikk első bekezdése alapján azt kell mérlegelni, hogy az importált és a hazai termék adóterhei egyensúlyban vannak-e. A második bekezdés ezzel szemben megtiltja a burkolt támogatás minden fajtáját, amely a hazai termékkel közvetetten vagy potenciálisan versenyző termékeket sújtja, akkor is, ha ezek nem hasonló termékek.

Mint láttuk, a 90. cikk három fontos meghatározást tartalmaz, amelyet meg kell vizsgálni. Ezek a „belföldi adó”, a „árúk” („termékek”) és a „másik tagállamból származó”. Ezek alapján, a szabály alkalmazásához két összehasonlítást kell megtenni. Először is az áruk összehasonlítását, azaz az adó tárgyát képező hazai termék hasonló-e az importált termékehez avagy érdemben versenytársa-e. Ezután magát az import árut érintő adószabályt kell megvizsgálni, hogy az valóban magasabb-e és hatásában ténylegesen védő hatású-e. Az első összehasonlítás fedi le az első bekezdés előírásait, míg a második a másodikét.

## 6.2.2. Belső adórendszer

A „belföldi vagy belső adórendszer” koncepciójának eredete a GATT III(2) cikkében<sup>54</sup> keresendő. Meghatározása nem a tagállam belső jogrendjéhez kötődik. Fogalma felöleli, természetüktől és céljuktól függetlenül, mindazokat a terheket, amelyek az importált illetve hazai árut sújtják. A 90. cikk célja éppen az, hogy a hazai és import termékek között biztosítsa belső adórendszer teljes semlegességét. A szóban forgó adóztatási gyakorlat ugyanakkor alapulhat a tagállam jogszabályain, nemzetközi szerződéseken<sup>55</sup> vagy közigazgatási gyakorlaton<sup>56</sup>.

Ha bármely ilyen teher diszkriminatívnak bizonyul, az az összeg, amellyel az import terhe meghaladja a belföldi árúét továbbra is a belföldi adórendszer részeként kezelendő – még ha meg is sérti a 90. cikk előírásait - és nem minősül vámokkal megegyező hatású intézkedésnek. Ebből következően az „adó” fogalmát széleskörűen kell értelmeznünk. Erre utal a már említett „bármilyen belső adóztatási gyakorlat” definíció is. Vagyis ide tartozik minden, az adó fogalmába szorosan nem tartozó teher, mint például a felügyeleti díjak, leszállási vagy kirakodási illetékek, mérési díj vagy környezetvédelmi termékdíj.

---

<sup>54</sup> “... (2.) The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products. Moreover, no contracting party shall otherwise apply internal taxes or other internal charges to imported or domestic products in a manner contrary to the principles set forth in paragraph 1.”

<sup>55</sup> például a Benelux államok esetében

<sup>56</sup> például vámkezelés díja, statisztikai számbavétel díja, lepecsételési díja

### 6.2.3. Termék fogalmának értelmezése

A 90. cikk szóhasználatában az áru fogalma megegyezik a Szerződésnek az áruk szabad áramlásával foglalkozó, 23. (korábban: 9.) cikkében<sup>57</sup> használt fogalommal, de a 90. cikk hatálya a mezőgazdasági termékekre is kiterjed. Ugyanakkor azok a pénzügyi terhek, amelyek a szolgáltatások határokon átnyúló szolgáltatásának szabadságát korlátozzák, a Szerződésnek a szolgáltatások szabad áramlására vonatkozó, 49. (korábban 59.) cikke<sup>58</sup> alá tartoznak. A 95. cikk ugyanígy nem alkalmazható a pénzügyi és tőke tranzakciók esetében. A közlekedés területén pedig az útdíjak között előforduló diszkriminatív nemzeti szabályok elsődlegesen a közlekedési cikkek között található 72. (korábban: 76.) cikket<sup>59</sup> sértik meg és csak másodlagosan a 90.-et.

A „közvetve vagy közvetlenül” kifejezés használata arra utal, hogy ebből a szempontból nem bír fontossággal, hogy az adót az előállítás mely szakaszában vetették ki. A Bíróság értelmezése szerint a 90. cikk vonatkozik minden adóra, amelyet a vizsgált időszakban és kifejezetten a belföldi árura

---

<sup>57</sup> „(2) A 25. cikknek és a jelen cím 2. fejezetének rendelkezéseit a tagállamokból származó árukra, valamint a harmadik országokból származó árukra, valamint a harmadik országokból származó olyan árukra alkalmazandók, amelyek a tagállamokon belül szabadon forgalmazhatók.”

„(2) The provision of the Article 25 and chapter 2 of this Title shall apply to products originating in Member States and to products from third countries which are in free circulation in Member States.”

<sup>58</sup> „Az alábbi rendelkezések keretei között tilos a Közösségen belül a szolgáltatásnyújtás szabadságát korlátozni a tagállamok olyan állampolgárai tekintetében, akik a Közösség olyan országában telepedtek le, amely eltér a szolgáltatás igénybevevőjének országától...”

„Within the framework of the provisions set out below, restriction on freedom to provide services within the Community shall be prohibited in respect of nationals of Member States who are established in a State of the Community other than that of the person for whom the service are intended.”

<sup>59</sup> „(...) egyik tagállam sem módosíthatja (...) a különböző rendelkezéseket úgy, hogy azok akár közvetett, akár közvetlen hatásaikban a belföldi közlekedési vállalkozókhoz képest más tagállamok közlekedési vállalkozóira nézve kedvezőtlenebbé váljanak.”

„(...) no Member State may (...) make the various provisions governing the subject when this Treaty enters into force less favourable in their direct or indirect effect on carriers of other Member States as compared with carriers who are nationals of that State.”

vetettek ki előállításának és piacra jutásának az importálást megelőző szakaszában<sup>60</sup>.

#### **6.2.4. Harmadik országból érkező áruk**

A vámuniós rendelkezésekhez hasonlóan az adórendelkezések is használják a harmadik országból érkező és a tagállamok között szabadon forgalmazható áru fogalmát. Ezen harmadik országból közvetlenül érkező áruk importjára, az adóztatás általános rendszerének keretében kivetett adó megengedett, addig a szintig, amíg alkalmazása nem összeférhetetlen a közös kereskedelempolitikával vagy a Közösség és az eredet országa közötti nemzetközi szerződéssel. Azokat a tagállami adókat, amelyek az adott tagállam belföldi termékeit az importnál jobban sújtják, nem érinti a 90. cikk tiltó rendelkezése.

#### **6.2.5. Áruk összehasonlítása**

Az áruk összehasonlításakor a figyelem középpontjában az adó alá eső különböző termékek közötti kapcsolat kerül. Habár a 90. cikk nem tiltja meg, hogy a tagállamok megadóztassák az importot, még akkor sem, ha az adott termékből nincs belföldi termelés, a kivetett adó mértéke nem lehet akkora, hogy az önmagában megakadályozza a termékimportot. Ha semmilyen megkülönböztető vagy védelmi hatás nem tételezhető fel, amelyek alapján a 90. cikk érvényesítésére kellene hivatkozni, csupán a mennyiségi és azzal egyenértékű korlátozások felszámolásáról szóló 28. (korábban: 30.) cikknek<sup>61</sup> kell megfelelnie az intézkedésnek.

---

<sup>60</sup> Case 28/67 *Molkerei-Zentrale Westfalen/Lippe GmbH v. Hauptzollamt Paderborn* [1968] ECR pp. 143-155.

<sup>61</sup> „A tagállamok között tilos a behozatal mennyiségi korlátozása, vagy bármilyen ezzel egyenértékű hatású intézkedés.”

A 90. cikk első bekezdése a „hasznló” áruk esetével foglalkozik. Ha a „hasznlóság” egyszer bizonyítást nyert, a két termékre kivetett adónak egyenlőnek kell lennie. Ezen főszabály alól természetesen a Szerződés alkalmazása során több kivétel született, amelyek átfogó ismertetése, mint az Európai Bíróság esetjogának része, túlmutat ezen értekezés keretein.

Röviden annyi mondható el, hogy a Bíróság a „hasznlóság” fogalmát tágan értelmezi. Fennállónak tekinti a hasznlóságot, amennyiben a két termék jellemzői hasznlók és a fogyasztó szempontjából hasznló igényeket elégítenek ki. A jellemzők hasznlóságán a gyakorlat az összetétel és az előállítás hasznlóságát érti illetőleg egyes termékek, például az alkoholos italok esetében az ízt és alkoholtartalmat. A második követelmény pedig a hasznló igények kielégítésének megállapítása.

A közösségi jog további támpontokat is ad a hasznlóság megállapításához. A termékek hasznlósága megállapítható oly módon is, hogy a vámunióval bevezetett közös vámtarifa kódexben egy vámtarifa csoportba tartoznak vagy ugyanazon közös piaci rendtartás vonatkozik rájuk. Mindazonáltal a gyakorlat úgy értelmezte ezt az előírást, hogy a tagállam adópolitikája nem tartósíthat olyan fogyasztói szokásokat, amelyekhez való igazodásban a belföldi termelőknek előnye van.

A 90. cikk második bekezdése ugyanakkor a közvetett védelemre vonatkozik. Ebben az összefüggésben a döntő elem az, hogy a megadóztatott import termék versenyzik-e a tagállam piacán valamely belföldi termékkel vagy sem. Barents rámutat, hogy a cél szempontjából a 90. cikk két része közötti kapcsolat megfordul. [SEW 1983, pp. 438-445.] A cikk célja, hogy az importált termékeket fiskális szempontból semleges helyzetbe hozza a tagállamok piacain. A semleges helyzet megállapításához pedig alapvetően szükséges a piaci verseny meglétének eldöntése, mivel a versenytárs

---

„Quantitative restrictions on imports and all measures having equivalent effect shall be prohibited between the Member States.”

termékekhez képest értelmezhető a semleges adópozíció. Ebből a szempontból, Barents hivatkozott megállapítása szerint, az következik, hogy a cikk második bekezdése általánosabb érvényű, mint az első, azaz az első bekezdés tekinthető „lex specialis”-nak a másodikhoz képest.

Ebben az összefüggésben egy belföldi adó, még ha ki is elégíti az első bekezdésből fakadó feltételeket, még összeütközésbe kerülhet a második bekezdés előírásaival. A közvetett védelem meglétének eldöntéséhez alapvető a releváns piac meghatározása. A versenyhelyzet nem csak az éppen meglévő versenyre vonatkozik, de felöleli a közvetett illetőleg a potenciális versenyhelyzetet is. Ennek illusztrálására számos példa hozható a gyakorlatból, például a banán avagy a citrusfélék illetőleg más honos gyümölcsök nem számítanak hasonló termékeknek de versenyhelyzet áll fenn közöttük, így a rájuk alkalmazott adók tekintetében nem engedhető meg, hogy közvetett védelemben részesítsék az utóbbiakat.

#### **6.2.6. Fiskális összehasonlítás**

A fiskális összehasonlítás csak a vizsgált termékekre kivetett terhekre vonatkozik. A 90. cikk nem ad lehetőséget arra, hogy bármely gazdasági természetű előnyt vagy hátrányt adóztatás útján egyenlítsenek ki. Az összehasonlítás alapja a vizsgált belföldi adórendszer és ezen kereteken belül kell érvényt szerezni a diszkrimináció tilalmának. Az összehasonlításnak ki kell terjednie nemcsak az alkalmazott adókulcsra, de az adó kivetésének alapjára is.

A 90. cikk szándékai szerinti összehasonlítás döntő feltétele az egyes adók hatása egyrészt a belföldi termelésre, másrészt az importra. Ez azért lényeges, mert az adókulcsok számszerű egyezése még nem zárja ki, hogy az adómegállapítás és –kivetés részletes szabályai változnak attól függően, hogy belföldi vagy importált termékről van-e szó. Ugyanígy értékelhető az elvárt

fizetési módok vagy a kiszabott büntetések terén megnyilvánuló különbségtétel is.

### **6.2.7. A tilalom alóli kivételek**

A 90. cikk, fentiekben elemzett, diszkriminációs tilalma több esetben nem alkalmazható. Ilyennek minősül az adójellegű terhek, a kettős adóztatás, az adóztatási preferenciák és a megkülönböztető adógyakorlatok. Pescatore véleménye szerint a gyakorlat és a Bíróság ítéletei a diszkrimináció tilalmát kiterjesztették az olyan, nem-diszkriminatív belföldi adóztatási gyakorlatokra is, amelyek lehetetlenné teszik vagy hátrányos helyzetbe hozzák az importot [SEW, 1983. pp 438-461., 477.]. Everling meglátása szerint a tilalom vonatkozik a fiskális semlegesség elvével ellenkező versenytorzító adóztatási gyakorlatokra is [Europarecht, 1982, pp 301-307.].

### **6.2.8. Adójellegű terhek**

A diszkrimináció tilalma nem működik kielégítően az adójellegű terhek<sup>62</sup> esetében. Ezek az adókhoz hasonló természetű befizetések, de nem jelennek meg a költségvetésben az adókhoz hasonló módon. Ugyanakkor valamely kötelező állami cél megvalósulását segítik elő, vagyis az állam által létrehozott intézmény nem a központi költségvetésből kapja a fenntartásához szükséges támogatást, hanem az állam ebből a célból kötelező közvetlen befizetést ró ki az adott intézmény „fogyasztóira”<sup>63</sup>.

Az adójellegű terhek alkalmazása egyfajta állami támogatásként értelmezhető, amelynek előnyeiből csupán a belföldi termelő vagy termék részesül. Az

---

<sup>62</sup> „parafiscal charge”

<sup>63</sup> Ilyen adójellegű teher a hazai gyakorlatban például a kőolaj készletezési díj.



alkalmazásuk általában az adókéhoz hasonló. Ezeket a terheket a belföldi adójog írja elő a vizsgált termék eredetétől függetlenül, de a bevétel közvetlenül a belföldi gazdaságpolitikai célok előmozdítását szolgálja, például a kutatás finanszírozást.

Amennyiben a kivetett teher nem diszkriminatív, nem sérül a 90. cikkben lefektetett tilalom érvényesülése. A diszkriminatív mozzanat később következik be, amikor a bevételt szelektív állami támogatásként használják fel. A Bírósági gyakorlatban éppen ezért az ilyen eseteket a vámunióról szóló 25. cikk hatálya alá utalják, vélelmezve, hogy ezek a terhek valójában a vámokkal megegyező hatásúak. Ezt a megközelítést az azt kifejtő bírósági eset után „Capolongo” elvnek<sup>64</sup> hívják.

Ennek alapján, ha az adójellegű terhekből származó bevétel úgy kerül felhasználásra, hogy a belföldi termék piacra kerülésekor teljesen ellensúlyozza a rá kivetett adókat, akkor hatásában a vámokkal megegyező hatású. Ez pedig ellentétes a Szerződés fent említett 23. és 25. cikkével. Amennyiben azonban csak részlegesen ellensúlyozza a belföldi árura kivetett adókat, már a 90. cikkel kerülne ellentétbe és így alkalmazása olyan mértékben tilos, amilyen mértékben hátrányosan érinti az import termék piaci helyzetét, vagyis amilyen mértékben ellensúlyozza a belföldi árú terheit. Annak eldöntésére, hogy a belföldi termék terhei teljesen vagy csupán részlegesen kerülnek ellensúlyozásra, nincs egyértelmű szabály. Ezekben az esetekben a tagállami bíróságok véleménye az irányadó.

---

<sup>64</sup> Case 77/72 Capolongo v. Azienda Agricola Maya (1973) ECR pp. 611-623: „A duty falling within a general system of internal taxation applying systematically to national and imported products according to the same criteria can nevertheless constitute a charge having an effect equivalent to a custom duty on imports, when such duty is intended exclusively to support activities which specifically benefit the taxed domestic product.

### **6.2.9. Fiskális preferenciák és a termékek megkülönböztető adóztatása**

Az adószabályok esetében a rendelkezés céljának kérdése sokkal korlátozottabb szerepet játszik, mint a nem vámjellegű akadályokra vonatkozó előírásoknál. Nyilvánvalóan az adószabályok alapvető célja az állami bevételek fenntartása. Ugyanakkor a kiadási oldalon a célok már különbözőek lehetnek, például állami támogatások finanszírozása. Ennek megfelelően a tagállamok számos esetben fiskális preferenciákat adnak és megkülönböztető adóztatási gyakorlatokat alkalmaznak. Ezeknek a tagállami szabályoknak azonban meg kell felelniük a 90. cikk diszkriminációt tiltó alapelvének.

Mindazonáltal ezen a területen hiányos a közösségi szabályozás. A létező előírások alapján annyi azonban elmondható, hogy a preferenciának vagy megkülönböztetésnek olyan objektív feltételeken kell alapulnia, mint például a termék egyes jellemzői (motor méret, felhasznált alapanyagok, stb.) és az intézkedés céljának elfogadható gazdasági vagy szociális célnak kell lennie. A létrejött különbség pedig nem vezethet az import árú közvetett vagy közvetlen diszkriminációjához vagy a belföldi termék védelméhez.

### **6.2.10. Kettős adóztatás**

Mivel a Közösség mindeddig nem hozott létre a vámunióhoz hasonló teljes adóharmonizációt, fennáll a kettős adóztatás veszélye. Ugyanakkor a célország elvének Közösségen belüli általános alkalmazásából kifolyóan a kettős adóztatásból eredő problémák jobbára csak kivételt képeznek.

Fontos látni, hogy amennyiben az importált és a belföldön előállított termék fiskális szempontból semleges elbánás alá esik, nem sérül meg a 90. cikk diszkrimináció ellenes alapelve, hiszen ebben az esetben csak a belföldi

adókat vesszük figyelembe, függetlenül az importra a származás országában már kivetett adóktól. Ugyanakkor könnyen belátható, hogy a kettős adóztatás valójában akadályokat gördít a kereskedelem útjába. Ezen akadályok elhárítása pedig csak a további harmonizáció révén lesz elkerülhető.

A gyakorlatban az úgynevezett "Gaston Schul" elv alapján lehet elbírálni a kettős adóztatás kérdését. Az elv egy bírósági eset<sup>65</sup> kapcsán került megfogalmazásra. Ennek értelmében ellentétes a 90. cikkel a használt áruk magán importjának hozzáadottérték adóztatása, amíg az ilyen áruk belföldi értékesítése hozzáadottérték adó körbe nem tartozik, amennyiben a származási országban kifizetett hozzáadottérték adó összege beszámításra került az import ár kiszámításakor. Ennek mentén a Bíróság pontos iránymutatást adott a figyelembe veendő adó mértékének kiszámításáról.

A 91. cikk értelmében a tagállamok területére tartó export tekintetében a belső adórendszerben történő visszatérítések nem haladhatják meg a termékre közvetlenül vagy közvetve kiszabott adók összegét. Ez a szabály a célország elve alapján történő adóztatáshoz kapcsolódik, amelynek értelmében a termékre abban az országban kell az adót kivetni, amelyben azt felhasználják vagy elfogyasztják. Az exportáláskor a származási ország szabályozása szerint a termékre kivetett adókat vissza kell téríteni és a célországban, az ott érvényes adószabályok szerint kell megadóztatni.

Mint fentebb láthattuk, a Szerződés általános érvénnyel és nem csupán konkrét esetekre leszűkítve meghatározza egyes adóztatási gyakorlatok alkalmazásának feltételeit, avagy éppen megtiltja alkalmazásukat. Ezzel alapvető módon korlátozza a tagállamok fiskális szuverenitását. Egyes esetekben a vámunióra és az adóharmonizációra vonatkozó szabályok helyettesíthetik egymást, ami véleményünk szerint abba az irányba mutat,

---

<sup>65</sup> Case 15/81 Gaston Schul Douane-Expeditieur BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Roosendaal (1982) ECR 1409

hogy a fiskális terület két részterületén egyforma szintű harmonizáció jöjjön létre. Ez pedig alátámasztja az adóunió távlati célként való létrejöttére vonatkozó tézisünket.

Kétségtelenül hiányzik a közös vámpolitikához hasonló közös pozitív adópolitika, de a megállapított keretek véleményünk szerint lehetővé teszik, hogy a közösségi jog másodlagos jogforrásai létrehozzák – egyelőre a vámuniótól elmaradó mértékben - a közös adórendszer alapjait. Éppen ezért vizsgálatunk ezen másodlagos jogforrások elemzésével folytatódik.

## **7. Az adójog harmonizációja a másodlagos jogforrásokban**

A közösségi adójog rendszerét a Szerződések által rögzített keretek között a másodlagos jogforrások építették ki. Ebben a fejezetben ezeket a másodlagos jogforrásokat kívánjuk áttekinteni. Vizsgálatunk során két szempontot kívánunk szem előtt tartani. Egyrészt bemutatni azt, hogy a másodlagos jogforrások megszületése a gazdasági integráció fejlődésével párhuzamosan, annak logikáját követve történt meg. Másrészt azt kívánjuk vizsgálat alá venni, hogy ezek a jogszabályok mennyiben érintik a tagállami adószuverenitást.

Ha azt találjuk, hogy olyan területeket szabályoznak, amely hagyományosan a tagállami adószuverenitás része, bizonyíthatjuk a részleges adóunió unióra vonatkozó tételünket. Ha pedig úgy találjuk, hogy a közösségi adószabályok létrejötte a gazdasági integráció logikájából ered, bizonyíthatjuk, hogy az adóunió kiteljesedése a folyamat velejárója.

Véleményünk szerint a közösségi adószabályozás a minimális közgazdasági célja, amint arra Haller is rámutatott, az adózás „semlegesítése”, hogy a gazdasági döntéseket az Egységes Piacon a gazdasági kritériumok és ne az adómegefontolások irányítsák [Palánkai, 2001. p. 91.]. A maximális cél pedig egy teljes adóunió létrejötte lehet. Természetesen a tökéletes fiskális unió létrejötte több további terület – például a társadalombiztosítási befizetések - harmonizációját kívánná meg, de jelen értekezés keretein belül csupán az adószabályok vizsgálatát tekintjük célunknak.

A közösségi adójogszabályok elfogadása egyhangú döntést igényel, ennek megfelelően ezen a területen a harmonizációs lépések lassabbak és sok esetben burkoltabbak – gondolunk például a koordinációs lépésekre – mint más közösségi politikáknál. Célunk ugyanakkor a fiskális unió létrejöttének nem a sebességét hanem lehetőségét vizsgálni. Vagyis a középpontban nem

az áll, hogy pillanatnyilag egy adónem milyen mértékben harmonizált vagy mikorra lesz teljesen harmonizált, hanem az, hogy milyen továbbfejlődési lehetőségek, kilátások tapasztalhatóak, növekedik-e a harmonizáltság mértéke.

A másodlagos jogforrások vizsgálatát adónemenként kívánjuk vizsgálni. Előbb a közvetett, majd ezt követően a közvetlen adókat kívánjuk áttekintetni, végül pedig kitérünk az adóigazgatási szabályokra és a nem harmonizált adónemekre is.

### 7.1. KÖZVETETT ADÓZÁS

A közvetett adók egyrészt a központi költségvetés fontos bevételei és az Unió közös költségvetése „saját források” rendszerében stabil helyet foglalnak el (1. táblázat) Másrészt az áruk és szolgáltatások valóban szabad áramlása elképzelhetetlen a közvetett adók összehangolt rendszere nélkül. A tagállamok által beszedett közvetett adók 1997-ben közel 1 milliárd eurót tettek ki azaz az Európai Unió GDP-jének 13,8%-át [Tax policy in the EU, 2000]. (2., 3., 4. táblázat)

Az értekezés a francia mintára (1954.) bevezetett hozzáadottérték adó (TVA – taxe à valeur ajoutée) rendszert (1967.) elemzi a közösségi irányelvek alapján – amelyek közül a legfontosabb az 1977. évi úgynevezett 6. VAT irányelv és az ezt módosító – jogi és közgazdasági szempontokból.

Nem lehet figyelmen kívül hagyni a költségvetési összefüggéseket, hiszen a hozzáadottérték adó tagállami és közösségi adóbevétel. Nem kívánunk ugyanakkor kitérni a vámokra, agrárlefölözésekre és az ún. negyedik forrásra. Nem eljárásjogi, hanem anyagi jogi szabályozásnak tekintjük a hozzáadottérték adóból származó bevételek „szupranacionális reallokációját” bevezető rendszer szabályait.

Az áruk szabad mozgása szempontjából fontos jövedéki adók szabályozása is közösségi körbe került, ugyanakkor ezekből nem származik bevétel a közösségi költségvetésbe. Bemutatásra kerül jövedéki termékek köre és a speciális közösségi szabályozás, szintén a közösségi jogszabályok tükrében. Ezen a területen külön figyelmet kell fordítani a jövedéki termékek szabad mozgását biztosító adóraktári rendszer felállítására és annak a nemzeti költségvetések bevételeit módosító, illetve a piaci versenyt fokozó hatásaira.

### **7.1.1. Hozzáadottérték adó (VAT / TVA / ÁFA)**

A forgalmi adóztatás területén szükséges harmonizáció már a kezdetekben is az integrációs célok között szerepelt. Világos volt ugyanis, hogy a tagállamokban alkalmazott kumulatív vagy kaszkád forgalmi típusú adóztatás, amely esetében nincs visszaigénylési lehetőség azaz az adóösszege a termelési fázisok függvényében különböző lehet, nem verseny semleges és a vertikális nagyvállalatokat előnyösebb helyzetbe hozza. A bevezetendő új adó mintája az 1954-ben bevezetett francia hozzáadottérték adó lett, amely alapján többek között a hazai általános forgalmi adórendszer is készült. (5. táblázat)

A Római Szerződés, már korábban idézett, 93. (korábbi 99.) cikkében szerepel, hogy azoknak az adóknak a harmonizációja kiemelt fontosságú, amelyek közvetlen hatást gyakorolnak az árakra és a piacra. Ezt az a közgazdasági indok támasztja alá, hogy az áruk és szolgáltatások szabad mozgása gyakorlatban nem jöhet létre az árakra közvetlen hatást gyakorló közvetett adók összehangolása nélkül. Továbbá a későbbiekben, a tagállamok forgalmi adó bevételeinek közös költségvetési forrássá válása után igazságos teherviselés csak az egységes forgalmi adóztatás alapján volt elképzelhető.

Ezenkívül a 97. cikk<sup>66</sup> – amelyet 1999. május 1-vel hatályon kívül helyeztek – meghatározza a még kumulatív adót alkalmazó tagállamok és a hozzáadottérték típusú adórendszerek közötti kapcsolódás formáját és felhatalmazza a Bizottságot, hogy az előbbieket harmonizálódását elősegítő intézkedéseket vezessen be.

A hozzáadottérték típusú adóztatás előnye, hogy „semleges mind a vállalatok mérete, mind a specializáció és a kooperáció és így a különböző országok versenyképességének befolyásolása szempontjából”. A hozzáadottérték keretében az exportőröknek nyújtott adóvisszatérítések segítségével a kivitel jól ösztönözhető. „Előnye ennek a rendszernek, hogy az export oly módon szubvencionálható, hogy nincsen ellentétben a GATT szabályaival. A VAT hatékony eszköz lehet a külsőkkel szemben, javíthatja az adott ország fizetési mérlegét” [Palánkai 2001. p. 91.].

A gazdasági integráció vártnál gyorsabb megindulása következtében, nagyreményű tervek születtek a vámhatárok felszámolását kísérő közvetett adó harmonizációra is. A korábban már említett Neumark bizottság jelentése alapján az Európai Parlament elé került Deringer jelentés már 1967-re új forgalmi adó rendszert javasolt. Ennek megfelelően még abban az évben meg is született az első két forgalmi adó irányelv, amely már 1970-re írta elő az adóhatárok eltörlését.

---

<sup>66</sup> 97. cikk: „Azok a tagállamok, amelyek a forgalmi adót többfázisú halmozott rendszer szerint szedik, az olyan belföldi adókra, amelyeket a behozott árukra vetnek ki, és az olyan visszatérítésekre, amelyeket a kiszállított áruk után biztosítanak – a 95. és a 96. cikkben foglalt elvek sérelme nélkül – átlagos adókulcsokat állapíthatnak meg az áruk, illetve árucsoportok szerint. Abban az esetben, ha a tagállamok által megállapított átlagos adókulcsok nem felelnek meg az említett elveknek, a Bizottság megfelelő irányelveket vagy határozatokat hoz az érintettek számára.”

„Member States which levy a turnover tax calculated on a cumulative multi-stage tax system may, in the case of internal taxation imposed by them on imported products or repayments allowed by them on exported products, establish average rates for products or groups of products, provided that there is no infringement of the principles laid down in Articles 95 and 96. Where the average rates established by a Member State do not conform to these principles, the Commission shall address appropriate directives or decision to the State concerned.”



Ehhez hasonlóan a monetáris unió létrehozásának lépéseit felvázoló Werner terv tartalmazott egy forgalmi adó harmonizációs menetrendet is, amely 1971-re irányozta elő ezt a lépést. Azonban a gazdasági környezet megváltozása miatt az integráció egészen belül a forgalmi adó harmonizációja is lelassult, csupán 1977-ben sikerült az átfogó szabályozás alapját képező irányelvet elfogadni, amely mind a mai napig az egységes forgalmi adó rendszer alapját adja.

A közös hozzáadottérték adórendszer kialakításának elsődleges célja, amint arra Tárnoki is felhívja a figyelmet, a verseny és szektorsemleges szabályozás kialakítása volt a tagállamokon belül csakúgy, mint a tagállamok közötti forgalomban [Tárnoki, 2001. p. 24]. Ez a megállapítás abból a szempontból is érdekes, hogy eszerint a közös rendszer nemcsak a tagállamok egymás közötti gazdasági viszonyait akarta szabályozni, de meg kívánta határozni az egyes tagállamok belső adórendszerét is, vagyis adószuverenitásuk hatálya alá tartozó területre kívánt szabályt alkotni.

A közös hozzáadottérték adózás alapját a 77/388/EGK<sup>67</sup> (más néven 6. VAT) irányelv képezi. Legfontosabb sajátossága, hogy egyszerre két szabályozási rendszert is leír. Az egyik, az „átmeneti rendelkezések<sup>68</sup>”-nek nevezett, a célország elvén alapszik. Ez a hagyományos, nemzetgazdaságok közötti tranzakciók adóztatására alkalmazott rendszer. Különös jelentősége a központi költségvetés szempontjából, hogy a rezidensek által a tagállam területén befizetendő forgalmi adó az áru vagy szolgáltatás származási helyétől függetlenül a tagállam költségvetésébe kerül. Ezen túl még több kedvezményt biztosítanak ezek a rendelkezések a kedvezményes adókulcsok és a mentességek alkalmazása terén.

Ezzel szemben a „végleges szabályozás<sup>69</sup>” a származási ország elvén alapul vagyis a befizetendő forgalmi az áru vagy szolgáltatás származása szerinti

---

<sup>67</sup> OJ L 145. 17/05/1997 p. 1

<sup>68</sup> „transitional measures”

<sup>69</sup> „general provisions”

tagállam költségvetésébe kerül be. Ez megfelel az egy nemzetgazdaságon belül alkalmazott forgalmi adóztatás elvének, hiszen ott is az eladó lakhelye vagy telephelye alapján illetékes adóhatóság hajtja be a befizetendő adót. Bár a végleges rendelkezések teljes hatályba lépésére már több határidőt kitűztek a tagállamok, mindezidáig erre nem került sor.

A „végleges szabályozás” bevezetése közgazdasági szempontból a hozzáadottérték adóbevételek egyfajta újraelosztását fogja eredményezni a tagállamok között. Az adózási szempontból is egységessé váló piacon megszűnik a másik tagállamba irányuló export kivételezettsége, az utána járó teljes hozzáadottérték adóvisszatérítés, nem válik szét a belföldi és a másik tagállamból származó input. Ezzel nőnek a nettó exportőr tagállamok költségvetési bevételei, míg csökkennek a nettó importőr tagállamokéi [Palánkai, 2001, p. 92].

Ebből levonható az a következtetés is, hogy a közös forgalmi adó rendszer kezdetleges és részleges, hiszen nem képes egységes, a belső piac igényeinek teljesen megfelelő adóztatásra kényszeríteni a tagállamokat. Másrészt a forgalmi adóztatás legtöbb területén átfogó közös szabályokat állapít meg, továbbá a még be nem vezetett végleges szabályok is teljes mértékben kidolgozottak, tehát bevezetésükre fel lehet készülni, az nem igényel további szakmai előkészítést csupán a tagállamok politikai döntését.

Az a tény, hogy a kibővítési tárgyalások során az Európai Unió elzárkózott attól, hogy a tagjelöltek automatikusan igényelhessék az átmeneti rendelkezésekben biztosított mentességeket, arra utal, hogy az Európai Bizottság elejét kívánja venni a közös forgalmi adó szabályozás további felpuhítására irányuló törekvéseknek avagy a jelenlegi, ilyen típusú mentességek csupán a politikai alku eléréséhez voltak szükségesek és nem illenek bele az Unió hosszútávú adópolitikájába.

Tekintsük át, milyen olyan területeket ölel fel a 6. VAT irányelv hatályos része, amelyek hagyományosan a nemzeti adószuverenitáshoz tartoznak? Az irányelv meghatározza a forgalmi adó hozzáadottérték adó jellegét (1. cikk), tárgyi hatályát (2. cikk), az adóalanyokat (4. cikk), a szolgáltatásnyújtás (6. cikk) és a termékexport fogalmát (7. cikk). Intézkedik továbbá a teljesítés helyéről (8-9. cikk) az adókötelezettség keletkezésének időpontjáról, az adófizetésre kötelezett adóalany személyéről (11. cikk), a minimális adómértékek (12. cikk), a kedvezményes kulcs alá sorolható termékek és szolgáltatások köréről (13 – 16. cikk illetve H. melléklet) továbbá az adólevonási jog alapelveiről (17 - 20. cikk). Ezenkívül tartalmaz szabályokat az adó megfizetésére (21. cikk) illetve az eljárási kötelezettségekre (22. – 23. cikk)

Az adókulcsok lehetséges eltérésének vizsgálatakor illetve – legalábbis elvben – a vonatkozó szabályozás kialakításakor figyelembe vették az Egyesült Államok gyakorlatának több évtizedes tapasztalatát, miszerint „az egyes tagállamok között a termékekre mintegy 5 százalékpontos különbségek engedhetők meg a forgalmi adóterhelésekben, úgy, hogy azok a kereskedelem szempontjából még semlegesek maradjanak” [Palánkai, 2001. 93.]. Ennek ellenére ma sincs kötelező közösségi felső határ a hozzáadottérték adókulcsokra vonatkozóan, és az alkalmazott kulcsok közötti eltérés is nagyobb, mint az említett 5 százalékpont. (6. táblázat)

A 77/388/EGK szabályai minden tagállam számára kötelező érvényűek vagyis, mint azt láthatjuk, a közösségi jog az ideiglenes és végleges szabályozás kettőssége ellenére is a forgalmi adóztatás területének nagyobb részén a tagállami adószuverenitást alapvetően csökkentve szabályoz, a hozzáadottérték adóztatás legtöbb vonatkozásában megfosztja a tagállamokat az önálló adópolitika és gyakorlat kialakításának jogától és lehetőségétől. Ez a korlátozás azonban elengedhetetlen az egységes piac kialakítása szempontjából.

A közös forgalmi adórendszer természetesen tovább fejlődik. Ennek húzóereje közösségi politikák folyamatos kiterjesztése<sup>70</sup> illetve a gazdasági unió által megkövetelt közös gazdaságpolitika<sup>71</sup>. Azaz, amint láthattuk, a közös forgalmi adó rendszer a vámunió, később a belső piac igényeinek megfelelően alakult ki, majd a gazdasági unió igényeinek megfelelően formálódik tovább, vagyis fejlődése szerves részét képezi a gazdasági integráció folyamatának.

A harmonizált VAT rendszer közgazdasági fontosságát több szempontból már fentebb elemeztük. További szempont lehet ugyanakkor, hogy a kedvezmények szűkítése, illetve a kulcsok közelítése egyrészt növeli a költségvetési bevételeket, ugyanakkor növeli a fogyasztók kiadásait is, ezáltal módosítja a fogyasztás szerkezetét is. A célország szerinti adózásról az eredet helye szerinti adózásra történő átállás közgazdasági hatásai pedig mint láttuk a tagállami költségvetések bevételein érződnek.

A jelenlegi hozzáadottérték adórendszer további egyszerűsítését teszi szükségessé, hogy a vállalkozóknak más tagállamokban be kell jelentkezniük a hozzáadottérték adókörbe minden egyes nemzeti adóhatóságnál. Egy egységes nemzeti piacon ugyanakkor ez elképzelhetetlen volna, hiszen például egy magyar vállalkozótól nem várható el, hogy minden megyei APEH igazgatóságon bejelentkezzen, ha az adott megyében kíván értékesíteni.

Erre csak az jelentene megoldást, amint arra Öry is rámutat, ha egy adóalany valamennyi ügyletét „egyetlen helyen kellene adóztatni, illetve az adólevonás jogát csak és kizárólag azon a helyen lehetne alkalmazni.” [Öry, 1997. p. 713] Ezzel azonban szükségessé válna az adóztatási és adóigazgatási mechanizmusok kiterjedt harmonizációja, vagyis a nemzetállami adószuverenitás további csorbítása. Ez esetben azonban tisztán nyomon

---

<sup>70</sup> Erre példa az 1999-ben megalkotott 99/859/EK irányelv a távközlési szolgáltatások hozzáadottérték adó szabályairól.

<sup>71</sup> 1999-ben az Európai Unió foglalkoztatáspolitikai programjának részeként kedvezményes kulcs alá soroltak át egyes munkaigényes szolgáltatásokat.

követhető, hogy ha az Európai Unió belső piaca olyan hatékony kíván lenni, mint egy nemzeti piac, akkor elengedhetetlen a nemzeti adószuverenitás újabb darabjainak átruházása a közös intézményekre.

Azonban ha olyan rendszert léptetünk életbe, amely megnyitja egy másik tagállamban befizetett hozzáadottérték adó levonásának lehetőségét, az igényt támaszt – érvel Öry – a hozzáadottérték bevételek tagállamok közötti megfelelő elosztására. [Öry, 1997. p. 714.] Ez az újraelosztó rendszer az Európai Bizottság elképzelése szerint, a hatékony és gazdasági szempontból megfelelő elosztás érdekében, a jelenlegi struktúrákat figyelembe véve, nem az adóalanyok bevallásán feltüntetett adatokon, hanem a fogyasztás statisztikai eszközökkel végzett mennyiségi meghatározásán alapulna.

Ennél egyszerűbb, a nemzetihez hasonló rendszer akkor kerülhetne bevezetésre, ha megvalósulna a teljes körű hozzáadottérték adóharmonizáció és az ezekből az adókból befolyó bevételek közvetlenül a közös költségvetésbe kerülnének és onnan kerülnének újraelosztásra.

### **7.1.2. Jövedéki adó**

A jövedéki termékek elkülönült adóztatásának előzménye minden bizonnyal a középkori királyi monopóliumokban keresendő azaz abban a rendszerben, amikor egyes termékekkel csak a korona kereskedhetett. Ennek megfelelően ez az adónem közelebb áll a vámokhoz és az érintett termékek köre nem teljesen azonos a különböző országokban.

Meg kell különböztetnünk a fogyasztási adót, mint pénzügytani fogalmat, amely a forgalmi adók egy speciális forgalmi adót jelent illetve a Magyarországon alkalmazott ilyen elnevezésű adónemet. A jövedéki adó pénzügytani értelemben fogyasztási adó. Technikailag pedig a tagállamokban alkalmazott a fogyasztási adók egységesítésével hozták létre. Mint azt később

a magyar adórendszer tárgyalásánál látni fogjuk, Magyarországon a szélesebb, de kevésbé szigorúan szabályozott fogyasztási adónak nevezett adónem termékköréből kivett termékekre vezették be, míg a fogyasztási adó korlátozott termékkörrel továbbra is fennmaradt.

Mivel ez az adónem közel áll a vámokhoz, hamar felismerték annak az alapvető fontosságát, hogy a vámunió létrejöttével az érintett áruk szabad mozgása nem jöhet létre ennek az adónemnek a harmonizációja nélkül. Ennek a vám jellegén kívül további oka az volt, hogy ezen termékek mozgására hagyományosan szigorúbb szabályok vonatkoztak, így ezen szabályok összehangolására is szükség volt.

Ennek megfelelően már 1968-ban megszületett az első jövedéki adóról szóló irányelv. Ez meghatározta, mely termékek esetében kötelező a tagállami jövedéki szabályozás összehangolása és mely termékek azok, amelyek nem igényelnek harmonizációt<sup>72</sup>. Az első csoportba akkor még csak a dohánytermékeket sorolták. A jogszabály ezenkívül még felsorolta azokat a termékeket is, amelyeket ki kell venni a jövedéki adóztatás köréből, vagy rájuk kirótt, ilyen típusú adót integrálni kell más adónemekbe. Ezek olyan, csak egyes tagállamokban megadóztatott termékek voltak, mint a só.

A részletes szabályok megalkotására azonban nem került sor. Az egységes belső piac 1993-ra kitűzött létrejötte azonban kivitelezhetetlen volt az egyes árucsoportok szabad mozgását megakadályozó eltérő jövedéki szabályozások összehangolása nélkül. Ezt a hiányosságot orvosolandó 1992-ben elfogadták azt az irányelv csomagot, amely létrehozta a közös jövedéki rendszer kereteit.

A jövedéki adó közösségi rendszere három termékkörre vonatkozik, az alkohol termékek, az ásványolajok és a dohányárúk. (7. táblázat) Az egységes

---

<sup>72</sup> Ennek megfelelő a hazai adójogban az a 11. fejezetben részletesen kifejtett módosítás, hogy a fogyasztási adó alá eső termékek köréből, a közösségi szabályozásnak megfelelően kiemelték a dohány, alkohol és ásványolaj termékeket és rájuk vonatkozóan bevezették a jövedéki adó intézményét.

adóztatási elveket, a termékek szabad mozgásának biztosítását, bevételek megoszlása illetve az adóraktári rendszer bevezetését egy horizontális irányelv, a 92/12/EGK<sup>73</sup> szabályozza. Az adóraktári rendszer jelentősége abban áll, hogy ez teszi lehetővé a jövedéki termékek ellenőrzött, ugyanakkor szabad mozgását a teljes egységes piacon.

Az adóraktár ennek megfelelően olyan speciális üzem, raktár, ahol a tagállamok illetékes hatóságai által kiadott külön engedéllyel rendelkező természetes vagy jogi személyek jövedéki termékeket állíthatnak elő, feldolgozhatják azokat, vagy ilyen termékeket tárolhatnak, raktározhatnak, fogadhatnak bizonyos módon, és meghatározott helyre kiszállíthatnak, anélkül, hogy ezek után a jövedéki adót meg kellene fizetniük. Az adót csak a termék szabad forgalomba kerülésekor kell megfizetni. A termékek mozgását pedig termékkísérő okmányok bevezetése tette nyomon követhetővé.

Az adóraktári rendszer közgazdasági szempontból azért jelentős, mert a jövedéki termék forgalomba kerülésekor a forgalomba kerülés helyén, az ott érvényes szabályok alapján kell megfizetni. A tagállam ezzel elfogadja, hogy elveszti az adóztatás jogát ha a termék az adóraktári rendszeren belül egy másik tagállamba kerül, cserébe adóbevételeket nyer az adóraktári rendszeren keresztül beérkező termékeken. A költségvetési bevételek ennek következtében beálló változásai függenek a tagállam jövedéki termék kereskedelmének mérlegétől és szerkezetétől, mindenesetre elmondható, hogy a tagállam jövedéki adószuverenitását korlátozza a szabad árumozgás biztosítása érdekében.

Az egyes termékkörökre vonatkozóan külön irányelvek határozzák meg az adó kivetésének, alkalmazásának szabályait (ásványolaj: 92/81/EGK<sup>74</sup> irányelv, alkohol: 92/83/EGK<sup>75</sup> irányelv, dohány: 92/78/EGK<sup>76</sup> illetve

---

<sup>73</sup> OJ L 76 25/02/1992. p.1

<sup>74</sup> OJ L 316 19/10/1992 p. 11.

<sup>75</sup> OJ L 316 19/10/1992 p. 21,

<sup>76</sup> OJ L 316 19/10/1992. p. 5

irányelv) illetve az adókulcsokat (ásványolaj: 92/82/EGK<sup>77</sup> irányelv, alkohol: 92/84/EGK<sup>78</sup> irányelv, dohány: 92/79/EGK<sup>79</sup> illetve 92/80/EGK<sup>80</sup> irányelv)

Az irányelvek meghatározzák, hogy egyes termékcsoportokat milyen ismérvek alapján kell részekre bontani és mely termékekre milyen szerkezetben kell az adót kivetni. Ezek közül a legösszetettebb a cigaretták kételemű adója, amely egy ezer szátra és egy, a kiskereskedelmi ár százalékában meghatározott összetevőt tartalmaz. Az alkalmazandó adómértékekre az irányelvek csupán alsó küszöböt állapítanak meg ugyanakkor a tagállamoknak nem érdekük ettől túlzott mértékben felfelé eltérni, hiszen akkor versenyhátrányba kerülnének az egységes belső piacon. A minimum szintek előírása csökkenti az egyes termékek előállításának támogatási lehetőségeit, aminek inkább általános gazdasági, mint adózási következményei vannak.

A közös gazdaságpolitikai érdekek érvényesülésnek ezen a területen is, amennyiben egyes, a gazdasági szempontból érzékeny felhasználási formák - mint például az elektromos áram előállítása vagy a nem magáncélú, személyszállító repülés - mentesek a jövedéki adó alól. A közös mezőgazdasági politika befolyása pedig az olyan kompromisszumokban mutatkozik meg, mint a bor jövedéki termékkörbe vonása. Ez ellenkezik a déli bortermelő tagállamok gyakorlatával, ugyanakkor az adókulcs kötelező alsó határa az északi tagállamok gyakorlatától eltérően 0 euró. Ez biztosítja a borok ellenőrzött előállítását és mozgását ugyanakkor nem befolyásolja a piaci árakat. Természetesen a közös jövedéki szabályok nem hozták meg minden esetben a várt hatást. A tagállamok közötti versenytorzító cigaretta árkülönbségek kiküszöbölésére például 2002-ben vezettek be új típusú, szigorúbb minimum követelményeket a 2002/10/EK<sup>81</sup> irányelvvel.

---

<sup>77</sup> OJ L 316 19/10/1992. p. 19

<sup>78</sup> OJ L 316 19/10/1992. p. 29

<sup>79</sup> OJ L 316 19/10/1992. p. 8

<sup>80</sup> OJ L 316 19/10/1992. p. 10

<sup>81</sup> OJ L 046 16/02/2002 p. 26



Mint láthattuk, a jövedéki adóharmonizáció megteremtése az egységes belső piac létrejöttéhez vezető fejlődéssel vált szükségessé, tehát elmondható, hogy a gazdasági integráció előrehaladása hozta magával. Azt is láthattuk, hogy az adóraktári rendszer bevezetésével, a termékkörök meghatározásával és a minimum adószintek bevezetésével a hagyományosan tagállami hatáskörbe tartozó feladatokat vett át a közösségi adójog.

## 7.2. KÖZVETLEN ADÓZÁS

A közvetett adók harmonizálása révén az áruk és szolgáltatások szabad mozgása területén az egyenlő gazdasági verseny feltételei már nagy részben biztosítottak. A tőke és a munkaerő szabad áramlását azonban nagyban befolyásolják a közvetett adók. A négy szabadság is fokozatosan valósult meg, az áruk és szolgáltatások esetében hamarabb. Ez, mint láttuk hatással volt az adóharmonizációra is, azaz ahogy a belső piaci kiteljesítésének súlypontja a tőke és munkaerő mozgás akadályainak megszüntetése lett, úgy kerültek a közvetett adók után a fiskális harmonizáció fókuszába a közvetett adók.

A közvetlen (vagy más néven egyenes) adó bevételek az Európai Unió tagállamaiban 1997-ben megközelítőleg 1000 milliárd eurót vagyis az Unió GDP-jének 13,7%-át tették ki [Tax policy in the EU, 2000], ami nagyjából megegyezik a közvetett adó bevételeknek. (8. táblázat)

Az egyenes adók terén a Közösség több esetben a harmonizáció helyett a vállalati nyereség és osztalék adók koordinálását és kölcsönös közelítését<sup>82</sup> kezdeményezte, ezekre számos irányelvet alkotott. A harmonizáció és a koordináció közötti fő különbség az, amint arra Dezséri rámutat, hogy az „előbbi a harmonizált területen egy egységes szabályrendszert alakít ki”, ezzel szemben az utóbbi esetben „a nemzeti szabályok továbbra is érvényben

---

<sup>82</sup> „mutual approximation”

maradnak, s csak annyi változtatásra kell sort keríteni, amennyit az egységes belső piac működésének céljai igényelnek” [Dezséri, 2000, pp. 4-5]. A koordináció eredményei azonban a tagállamokra kötelezőek, de a nem-tagállamok jogalkotására is hatással lesznek, főleg azokra, amelyek saját versenypozíciójukat ezen szabályok elismerésével kívánják erősíteni.

Fontos azonban látnunk, hogy az adójogi koordináció is hatással van a tagállamok adószuverenitására, hiszen még ha a harmonizációnál kisebb mértékben is, de korlátozza a tagállam szabad szabályalkotási jogosítványait. Amennyiben például két lehetőség közötti választásra ad lehetőséget – mint később látni fogjuk, ilyen a koegzisztens modell „adóztat vagy tájékoztat” opciója – a két választható lehetőség jól körülírt és meghatározott, azoktól további eltérés nem lehetséges.

A nemzetközi gazdasági és pénzügyi jog teljesen új szabályozási területei speciális – részben még csak tervezet formájában létező – jogi személyek köreit is átfogják. Ilyenek a „European Company” és a „European Economic Interest Grouping”, továbbá más, szupranacionális jellegűek, a „European Cooperative Society”, és a „European Mutual Society”. Ezek adóztatása – az eddigi tervezetek szerint – nemzeti adójogi körben marad.

Összehasonlító jogi vizsgálódás alapján kimutatható, hogy a tagállami vállalatok egyenes adóinak mértéke nagyban eltérő. Problémát jelent még az adóalapok megállapításának különbözősége. Mindezek miatt a forgalmi adó rendszerhez hasonló harmonizáció nem vált lehetségessé.

Mindazonáltal megjegyzendő, hogy a közvetlen adók közösségi harmonizációjának egyik első lépése egy olyan területen történt, amely a magyar jog szerint illetéknek minősül. A jogszabály részletes elemzését mellőzve megemlítjük, hogy a 69/335/EGK<sup>83</sup> számú, a tőkeemelés esetén kivetett közvetett adókról szóló irányelv célja az volt, hogy összehangolja a

---

<sup>83</sup> OJ L 269 17/07/1969 p.12

tagállamok által a vállalatok tőkeemelésekor kivetett adókat. Amennyiben egy tagállam ilyen adót kívánt kivetni, az egy egységes, 1%-ot meg nem haladó adókulcs alatt történhetett és a tranzakcióra más hasonló jellegű adó nem volt kivethető.

A jogszabály közgazdasági célja az volt, hogy biztosítsa a tagállamok közötti tőkeáramlás szabadságát és ennek érdekében korlátozza a ilyen esetekben kivetett adóterheket. A tőke mobilitás fejlődésével azonban ez az adó már akadállyá vált bár fontos költségvetési bevételt jelentett, így a kezdeti, 2%-os felső határt kötelezően megállapító rendelkezés helyére egy 1985-ös módosítással az 1%-os kulcs alkalmazását megengedő szabály lépett.

### **7.2.1. Társasági és osztalék adó**

A közvetlen adók harmonizációjának egyik célja az egységes versenyfeltételek megteremtésének elősegítése. A gazdasági integráció előrehaladtával az áru és szolgáltatás tranzakciók esetében lényegtelenné vált, hogy egy tagállamon belül vagy tagállamok között bonyolódott le. Ezzel szemben a vállalkozások közötti egyes tőkeáramlások esetében hátrányosabb feltételek vonatkoztak a határokon átnyúló esetekre. Így csorbult a tőkeáramlás szabadsága és a befektetési döntéseket valós versenyelőnyök elsősorban az adózási szempontok határozták meg.

Az egységes belső piacon működő, egymásban résztulajdont bíró vállalkozások egymás közötti tőke mozgásaira vonatkozó szabályainak összehangolására két irányelv is született a kilencvenes évek elején. Az ún. „anya és leányvállalati” irányelv (90/435/EGK<sup>84</sup>) a különböző tagállamban honos anya és leányvállalatok között átutalt osztalék adóztatását szabályozza. Ennek megfelelően meghatározza, milyen esetekben<sup>85</sup> (2. cikk) alkalmazható

---

<sup>84</sup> OJ L 225 20/08/1990 p. 6

<sup>85</sup> Az irányelv tételesen felsorolja a hatálya alá tartozó vállalat típusokat. Továbbá csak azokban az esetekben alkalmazható, ha a két vállalat két különböző tagállamban bír illetőséggel.

az irányelv és mi minősül alkalmazásakor anya- illetve leányvállalatnak<sup>86</sup>. Fő szabálya a versenysemlegesség elősegítésére továbbá a kettős adóztatás és az adóelkerülés lehetőségének megszüntetésére az, hogy a leányvállalat tagállama nem vehet ki osztalékadót a más tagállambeli anyavállalat számára átutalt osztalékra.

Ez azt is jelenti, hogy az irányelv szabályozása megfosztja a tagállamot adókiivetési jogától a hatálya alá tartozó ügyletek tekintetében a tagállam pedig a tőke áramlás akadályainak lebontása érdekében hajlandó lemondani ezekről a költségvetési bevételekről. Érdekes következménye továbbá az irányelvnek, hogy olyan területet szabályoz, amely sok esetben a tagállamok közötti kétoldalú kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények hatálya alá tartozik, tehát ebben az esetben a közösségi jog a külső szuverenitás egy területét is magához emeli.

A társasági adóztatás területének másik irányelve az ún. „átalakulási” irányelv (90/434/EGK<sup>87</sup>) szabályozási célja, hogy a különböző tagállamban honos vállalatok átalakulása esetén alkalmazott adószabályok ne különbözzenek a belföldiekre alkalmazottól, legyen a tagállamok közötti átalakulás versenysemleges. Az irányelv 2. cikke felsorolja azt a négy átalakulási típust, amely hatálya alá tartozik. Ezek az összeolvadás, a szétválás, az üzletág átadás és a részvénycsere<sup>88</sup>.

A társasági adó területén további fontos dokumentum az Arbitrációs Egyezmény, amely a nemzetközi közjog hatálya alá tartozó multilaterális egyezmény. Ha két tagállam közötti tranzakció során nem a szokásos piaci

---

<sup>86</sup> Az irányelv meghatározása szerint anyavállalat az, amely legalább 25%-os részesedéssel bír a leányvállalatban, illetve leányvállalat az, amelyben legalább 25%-os részesedéssel bír az anyavállalat.

<sup>87</sup> OJ L 434 20/08/1990 p. 1

<sup>88</sup> *Összeolvadás*: egy vagy több vállalat összes eszközét és kötelezettségeit egy másik vállalatnak adja át, anélkül, hogy az átadó végelszámolásra kerülne. *Szétválás*: a vállalat összes eszközét és kötelezettségeit két vagy több vállalkozásnak adja anélkül, hogy az átadó végelszámolásra kerülne. *Üzletág átadás*: a vállalkozás egy vagy több üzletágát átadja egy új vagy már létező vállalkozásnak annak részvényei fejében. *Részvénycsere*: egy vállalkozás egy másik vállalkozás többségi részesedését szerzi meg saját törzstőkéje fejében.

árat alkalmazzák, az adóhatóság az adó kirovásakor módosíthatja az árat<sup>89</sup>. Mivel ebben az esetben két tagállam adóhatósága is érdekelt, ezek nem feltétlenül azonos módon számítják ki ezt. Az így felmerülő viták rendezésére hivatott az Egyezmény. Alkalmazásával elkerülhetővé válik a nyereség összegének adóhatóság általi módosított megállapításával kapcsolatosan megvalósuló kettős adóztatás.

A társasági és osztalék adóztatás területén a legutóbbi idők harmonizációs törekvései kapcsán jelentős elméleti és politikai vita bontakozott ki a fejlődés irányairól. A továbblépés érdekében az Európai Bizottság elkészítette a több javaslatból álló adózási csomagtervét<sup>90</sup>.

Az egyik ezek közül a megtakarítások adóztatásáról szóló irányelv javaslat<sup>91</sup>. Ennek célja, hogy a jövedelmek eltitkolásának lehetőségét csökkentse illetve az, hogy a kamat és osztalék illetve a befektetés helyére vonatkozó döntés ne befolyásolja az adókikerülés lehetősége. Egyrészt a szigorú banktitok miatt jelentős befektetéseket vonzó tagállamok, másrészt a virágzó kötvénypiacát a bevezetendő forrásadótól féltő Egyesült Királyság hosszú ideig akadályozták az irányelv megszületését.

Végül 2000 júniusában kompromisszumot kötöttek a tagállamok, amely alapján hét év áll rendelkezésükre a javasolt „koegzisztens modell”

---

<sup>89</sup> Erre felhatalmazást ad az OECD kettős adóztatás elkerüléséről szóló Modellegyezmény 9. cikkének 1. bekezdése:

„Where

- a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State or,
  - b) the same persons participate directly or indirectly in a management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,
- and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, than any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”

<sup>90</sup> A package to tackle harmful tax competition in the European Union – Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, Brussels, 05. 11. 1993., COM(97) 564 final

<sup>91</sup> Proposal for a Council Directive to ensure a minimum of effective taxation of savings income in the form of interest payment within the Community, COM(98)295 final, OJ C 212, 08.07.98, p. 18

bevezetésére. Ennek értelmében a tagállamok vagy forrásadókat vetnek ki az Unió állampolgárok kamatjövedelmeire vagy bevezetik azt az információs rendszert, amely révén tájékoztathatják a haszonhúzó illetősége szerinti tagállamot. Azaz itt a teljes harmonizáció helyett a koordináció módszerét választották a tagállamok. Ugyanakkor láthatjuk, hogy a két lehetséges opció túl nem terjed a tagállamok választási jogosítványa, vagyis szuverenitásuk ebben az esetben is akadályokba ütközik.

Az irányelvtervezet sikere még ezen kompromisszum után is attól függ, hogy sikerül-e meggyőzni egyes kedvelt befektetési célként szereplő harmadik országokat – mint például USA, Svájc, Liechtenstein, Monaco – hasonló információcsere rendszer létrehozásáról. Ellenkező esetben a befektetések egy része várhatóan ezekben az országokban térül majd el. A tagállamok pénzügy- és gazdasági minisztereinek 2002. június 4-i tanácsülésén<sup>92</sup> bejelentették, hogy a tárgyalások Andorrával, Liechtensteinnel, Monaco-val, San Marinóval és az Egyesült Államokkal megkezdődtek, míg Svájc eddig az időpontig nem mutatott hajlandóságot ilyen témájú konzultációk lefolytatására [Tax News Service, 24 June 2002, p. 352]. Svájc csupán arra hajlandó, hogy a pénzmosás vagy más bűncselekmények gyanúja esetében és csak uniós állampolgárokról szolgáltatson információt, adócsalási ügyekre vonatkozóan határozottan elutasítja az együttműködést [Marján, 2002, p 156.].

A másik irányelvjavaslat<sup>93</sup> a kamatok és jogdíjak adóztatására vonatkozna. A tervezet mentesítené a társult vállalatok<sup>94</sup> közötti, két tagállamon keresztül történő kamat és jogdíj fizetését a forrás tagállamában<sup>95</sup>. A célország viszont

---

<sup>92</sup> az un. Ecofin Council

<sup>93</sup> Proposal for a Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, COM(98)67 final, OJ C 123, 22.04.98, p. 9

<sup>94</sup> Az „anya- és leányvállalati” irányelv meghatározásához hasonlóan a társult vállalatnak az a vállalat minősül, amely a másik vállalat vagy fiók tőkéjének 25%-át közvetlen vagy közvetett módon birtokolja avagy amely tőkéjének legalább 25%-át birtokolja a másik vállalat.

<sup>95</sup> Az „anya- és leányvállalati” irányelvhez hasonlóan az irányelv tervezet tételesen felsorolja a hatálya alá tartozó vállalat típusokat. Továbbá csak azokban az esetekben alkalmazható, ha a két vállalat két különböző tagállamban bír illetőséggel.

kizárólagos jogot kapna ezen jövedelmek megadóztatására. Így a javaslat továbbfejlesztené az anya és leányvállalatok közötti osztalékfizetésre vonatkozó irányelv rendelkezéseit. A cél ebben az esetben is a kettős adóztatás illetve az adóelkerülés kiküszöbölése továbbá, hogy a belföldi átutalásokkal megegyező körülményeket biztosítsanak a két különböző tagállamban működő társult vállalatoknak.

A továbblépés egy további lehetősége – bár nem képezi az adózási csomagterv részét – a vállalati adóalap számítási módjának egységesítése, mivel az egységes belső piacon követelményeinek nyilvánvalóan nem felel meg a jelenlegi tizenöt különböző adóalap számítási mód. Itt tulajdonképpen nem is az Európai Bizottság vagy a tagállamok, hanem az üzleti élet szereplői próbálják előmozdítani a harmonizációt. Így ez is példa arra, hogy az egységes belső piac igényei, ha hosszútávon is, de kikényszerítik a fiskális harmonizációt.

A harmonizáció módjára pillanatnyilag két javaslat létezik. Az egyik, a hazai adóztatás elvén alapuló megközelítés<sup>96</sup> amely lehetővé tenné a multinacionális vállalatoknak, hogy a letelepedés országa szerinti adószabályok szerint számítsák ki az Európai Unión belüli tevékenységük profitját. A másik, átfogóbb lehetőség a közös konszolidált adóalap<sup>97</sup>, amely közös harmonizált szabályokat hozna létre a konszolidált adóköteles jövedelem kiszámítására. Természetesen ezek még csak javaslatok és egyelőre az üzleti élet szereplői között sincs összhang a pontos tervezet kidolgozására. Ugyanakkor a felvetés adóharmonizációs szempontból mindenképpen jelentősnek minősül.

### **7.2.2. „Code of Conduct” – az adójog kapcsolódása a versenyjogi szabályozáshoz**

---

<sup>96</sup> „home state taxation” approach (HST)

<sup>97</sup> „common consolidated tax base” (CCTB)

Az adózási csomag legsikeresebb eleme az úgynevezett „Code of Conduct” volt. A társasági adóztatás szabályainak összehangolását több tényező együttes jelentkezése tette szükségessé a kilencvenes évek közepén. Egyrészt újítást kellett állni az fiskális bázis további eróziójának. A tagállamok egymást túllícitálva – főleg társasági és tőke – adókulcs csökkentéssel illetve a gazdasági versenyt korlátozó adókedvezmények nyújtásával próbálták megszerezni az egyes befektetéseket. Ezáltal a káros adóverseny által csökkentek az adóbevételek és az adóterhek struktúrája a munkajövedelmek kárára tolódott el<sup>98</sup>. Ez viszont összeütközésbe került a foglalkoztatás ösztönzését célzó közösségi gazdaságpolitikával. Továbbá a versenytorzító adókedvezmények akadályozták az egységes belső piac hatékony működését.

Ennek kiküszöbölése érdekében fogadták el a tagállamok a Társasági Adóztatás Magatartási Kódexét (’Code of Conduct on Business Taxation’)<sup>99</sup>. Ez egy politikai kötelezettségvállalás, amely keretében a tagállamok vállalták, hogy 2003-ig megszüntetik a verseny szempontból káros adóztatási gyakorlataikat és nem vezetnek be a Kódex elveivel ellentétes új szabályozási formákat. A Kódex hatálya alá tartozik minden olyan vállalkozási tevékenységgel kapcsolatos adónem, amely a vállalkozás helyét döntően befolyásolja.

Ennek megfelelően az Európai Bizottság meghatározta, milyen adókedvezményeket tekint az állami támogatásokkal egyenlő hatásúnak<sup>100</sup>. Ilyennek minősül minden adószabály, amely olyan adóbefizetéstől mentesít, amely általános esetben kifizetendő lenne, kedvezményes állami erőforrások igénybevételel történik, befolyásolja a tagállamok közötti versenyt és specifikus vagy szelektív.

---

<sup>98</sup> A munkaerőre eső adóteher 1980. és 1994. között az Unióban 34,7%-ról 40,5%-ra növekedett, míg a termelés egészére vetítve ezek a számok 44,1%-ról 35,2%-ra csökkentek. [European Commission: Taxation in the European Union – Brussels, 20.03.1996, SEC(96) 487 final]

<sup>99</sup> OJ C 2/1., 06/01/1998

<sup>100</sup> Commission notice on the application of state aid rules to measure relating to direct business taxation, OJ C 384 10/12/98 p. 3,



Összefoglalva, ezek a be nem fizetett adók úgy esnek számításba, mint az adó megfizetése mellett kapott állami támogatások. A politikai kötelezettségvállalás első eredményeként elkészült az un. Primarolo jelentés<sup>101</sup>, amely felsorolja a tagállamok, azok külbirtokai és függő területein alkalmazott összes olyan gyakorlatot, amely ellentétes a dokumentummal. A tagállamoknak az itt felsorolt a gyakorlatokat kell 2003-ig megszüntetnie vagy a harmadik felet rávenni annak megszüntetésükre.

### 7.3. ADÓIGAZGATÁSI EGYÜTTMŰKÖDÉS

Már az OECD Modell Egyezmény előír szabályozást (26. cikkely<sup>102</sup>) az adóügyi információcsere területén. Az információcsere a közösségi szabályozás szerint is a nemzeti adóigazgatások feladata. A közös forgalmi és jövedéki adórendszer illetve a közvetlen adókra vonatkozó közös szabályozás érvényesítése ugyanakkor nem lenne lehetséges a tagállami adóigazgatások együttműködése nélkül.

A közösségi jog ezért tartalmaz irányelveket az információcsere előmozdítása érdekében. Ezek az adóigazgatások részére jogsegély alkalmazását írják elő, tárgyi hatályuk, a közösségi adóharmonizáció kiterjedésének megfelelően a hozzáadottérték adóra és a jövedéki adókra, valamint meghatározott körben egyes közvetlen adókra terjed ki.

Külön tárgyalandó az adótitkok védelmének közösségi szabályozása. A tagállamok között az adótitok fogalmának eltérései miatt szükségessé vált a kérdés szabályozása. A vonatkozó irányelvek szerint egy tagállam megbízottja a másik tagállamban végezhet ellenőrző felügyeletet a

---

<sup>101</sup> Report from the Code of Conduct on Business Taxation / Primarolo Group to the ECOFIN Council on 29 November 1999 – Press Release: Brussels (29-02-2000) Nr: 4901/99

<sup>102</sup> Art. 26 (1) „The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention...”

multinacionális vállalatok működése felett. Ilyen jogosítvány először szerepel nemzetközi adójogi gyakorlatban.

Az adóigazgatások együttműködésének a nemzeti költségvetések szféráján túl az Európai Unióban főleg a közös költségvetés bevételi oldalának biztonságos alakulása és így a költségvetési politika realizálása érdekében – a saját források hozzáadottérték adóbevételekből származó részének kiszámításában és behajtásában - van szerepe. A vonatkozó szabályok az integrációs adóigazgatás eddig nem alkalmazott módszereit és funkcióit intézményesítették.

### **7.3.1. A tagállamok adóigazgatási együttműködésének alapjai és szerepe, az adótitok kérdésének szabályozása**

A közvetett adózás és a hozzáadottérték adózás területén két irányelv – a 79/1070/EGK<sup>103</sup> illetve a 77/799/EGK<sup>104</sup> - szabályozza a tagállamok közötti információ csere típusait. Ennek három fajtáját ismeri a közösségi jog, a megkeresésre történő, az automatikus és spontán információ cserét. Az irányelvek intézkednek továbbá a szigorú titokvédelemről és az adatszolgáltatás elutasításának lehetőségei. Maguk az irányelvek is tartalmaznak titokvédelmi szabályokat, de a megkereső adóhatóság köteles a megkapott adatokat a megkeresett állam adótitokra vonatkozó szabályai szerint kezelni, amennyiben ezek szigorúbbak, mint a saját vonatkozó szabályai. Nem kérhet továbbá az adóigazgatóság olyan adatot, amelyet a saját nemzeti szabályozása értelmében nem adhatna ki.

A megkeresés elutasítható, ha a kért információ nem tartozik az irányelv hatálya alá, a megkereső nem merített ki minden saját lehetőséget, nem áll fenn viszonyosság vagy a kért adat kiadása a közrendbe ütközne. Ezek a szabályok azért alapvető fontosságúak, mert a tagállami adóhatóságok

---

<sup>103</sup> OJ L 331 27/12/1979 p. 8

<sup>104</sup> OJ L 336 27/12/1977 p. 15

együttműködése nélkül nem lehetséges az egységes piacon szabadon mozgó gazdasági szereplők és termelési tényezők adóztatási ellenőrzése, az adóbevételek biztosítása.

ez a szabályozás azért fontos, mert azt láthatjuk, hogy az egységes belső piac működése megköveteli az adóigazgatások együttműködését. Másrészt a tagállami adóigazgatások bizonyos esetekben kötelesek automatikusan kiszolgáltatni fiskális adatokat más tagállamok adóhatóságainak, holott ez ellentétes a hagyományos adószuverenitás gyakorlatával.

### **7.3.2. Közösségi kezdeményezések az adóügyi együttműködés, információcsere, és jogsegély előmozdítására**

A hozzáadottérték adóztatásban a határellenőrzések megszüntével szükségessé vált az adatok gyors és biztonságos cseréjének lehetővé tétele. Ez a 218/92/EGK<sup>105</sup> rendelet által létrehozott VIES<sup>106</sup> adatbázis amely minden tagállam számára elérhető módon tartalmazza a tagállamokban hozzáadottérték adó körbe bejelentkezett adóalanyok adatait. Az adatbázishoz való hozzáférés szabályozott módon, a tagállami Központi Kapcsolattartó Irodán<sup>107</sup> keresztül történik. Az iroda felszerelése és az adatok tárolás a Közösség által meghatározott szabvány szerint kell, hogy történjen.

A rendszer használatához elengedhetetlen volt az egységes közös adóazonosító jelek bevezetése is. Mivel a közösségi szinten meghatározott rendszer továbbfejlesztése nem lenne elképzelhető tagállami szinten meghozott döntések által, a rendelettel létrejött az Adminisztratív Együttműködés Állandó Bizottsága<sup>108</sup>, amely a fejlesztésekre vonatkozó terveket dolgoz ki. A VIES rendszer sikere alapján megkezdték a jövedéki

---

<sup>105</sup> OJ L 24, 01/02/92, p. 1

<sup>106</sup> VAT Information Exchange System – Hozzáadottérték adó Információcsere Rendszer

<sup>107</sup> Central Liaison Office (CLO)

<sup>108</sup> Standing Committee on Administrative Cooperation (SCAC)

termékek mozgásának ellenőrzését megkönnyítő EMCS<sup>109</sup> adatbázis kidolgozását is.

A technikai feltételek megteremtése mellett a szakemberek képzése nélkül nem lehetne igazgatási együttműködésről beszélni. Az adótisztviselők képzésére és tagállamok közötti csere gyakorlatainak finanszírozására az Európai Bizottság 98/467/EK<sup>110</sup> határozatával létrehozta a Fiscalis/Mattheus Tax programot. A program keretében a tagállamok adóigazgatásainak szakemberei bővíthetik közösségi jogi ismereteiket, a gyakorlatban próbálhatják ki az együttműködés kereteit és a bevált gyakorlatok cseréje javítja a tagállamok adóigazgatásainak általános hatékonyságát.

Mint láthatjuk az adóigazgatás területén nem beszélhetünk közösségi szintű adóhatóságról, de a gazdasági integráció igényei megkövetelik a tagállami adóigazgatások magas szintű, a hagyományos államközi kereteket messze meghaladó, intézményesített együttműködését és az ehhez szükséges közösségi keretek megalkotását.

#### 7.4. NEM HARMONIZÁLT TERÜLETEK

##### **7.4.1. Személyi jövedelemadó**

A személyi jövedelemadó területén nincs másodlagos közösségi jogforrás. A Római Szerződés általános diszkriminációs tilalma ezen a területen is érvényes, azaz minden tagállami állampolgárra ugyanazon személyi jövedelemadó szabályoknak kell vonatkoznia, mint az adott tagállam saját polgáira. Vagyis a közösségi jogalkotás hiánya ellenére a tagállam nem dönthet teljesen szabadon saját személyi jövedelemadó szabályairól.

---

<sup>109</sup> Excise Movement Control System – Jövedéki (termékek) Mozgását Ellenőrző Rendszer

<sup>110</sup> OJ L 206 23/07/98, p. 43.

Itt kívánunk foglalkozni az Európai Bizottság tagállamok közötti nyugdíjkifizetéseket akadályozó tényezők megszüntetéséről szóló közleményével<sup>111</sup>, mivel az, bár több adónemet érint, a gyakorlatban elsősorban a magánszemélyek jövedelemadóztatását érinti. A probléma felvetését az a közgazdasági indok teszi szükségessé, hogy a másik tagállamba küldött vagy onnan érkező nyugdíjpénztári ki- és befizetések akadályai egyben a személyek szabad áramlását is nehezítik<sup>112</sup>. A probléma megoldása ugyanakkor nem lehetséges a hagyományos államközi szerződések útján.

A nyugdíjak esetében három momentum ragadható meg adózási szempontból. A munkavállalói befizetések, a nyugdíjbiztosítók befektetéseinek nyeresége és a nyugdíj kifizetések. Mivel a tagállamok többsége, pontosan tíz tagállam, az úgynevezett EET<sup>113</sup> módszert alkalmazza, vagyis csak a nyugdíj kifizetéseket adóztatja meg, úgy véljük ez a probléma a személyi jövedelemadók alfejezetbe tartozik. Ezenkívül három tagállam adóztatja a pénztárak befektetési nyereségét és a kifizetéseket is (ETT<sup>114</sup>) további kettő pedig csak a befizetéseket (TEE<sup>115</sup>).

A különböző egymás mellett működő rendszerek könnyen kettős adóztatást (egy TEE rendszerben dolgozó munkavállaló egy EET rendszerű tagállamban tölti nyugdíjas éveit) vagy adóelkerülést (egy EET rendszerben dolgozó

---

<sup>111</sup> Communication from the Commission: The elimination of tax obstacles to the cross-border provision of occupational pensions, COM(2001) 214 final, 19/04/2001, p. 2.

<sup>112</sup> Mintegy 5,1 millió 15 évnél idősebb uniós állampolgár él nem az eredeti tagállamában, az Unió aktív népességének körülbelül 25%-a részese valamely munkavállalói nyugdíj biztosításnak és ezek a nyugdíjbiztosítók több mint 2000 milliárd euró felett rendelkeznek, amely az Európai Unió GDP-jének 25%-át teszi ki.

<sup>113</sup> EET – Exempt contributions, Exempt investment income and capital gain of pension funds, Taxed benefits – Adómentes befizetések, Adómentes nyugdíjpénztári befektetési jövedelem és tőkenyereség, adóztatott kifizetések.

<sup>114</sup> ETT - Exempt contributions, Taxed investment income and capital gain of pension funds, Taxed benefits – Adómentes befizetések, Adóztatott nyugdíjpénztári befektetési jövedelem és tőkenyereség, adóztatott kifizetések.

<sup>115</sup> TEE - Taxed contributions, Exempt investment income and capital gain of pension funds, Exempt benefits – Adóztatott befizetések, Adómentes nyugdíjpénztári befektetési jövedelem és tőkenyereség, adómentes kifizetések.

munkavállaló egy TEE rendszerű tagállamban tölti nyugdíjas éveit) idézhetnek elő. Ennek kiküszöbölése érdekében az Európai Bizottság, bár egyelőre nem kíván harmonizációs lépéseket tenni, azaz új jogszabályokat alkotni, megfontolásra ajánlja az EET elv szélesebb érvényesítését, a tagállamok közötti nyugdíj ki- és befizetésekre vonatkozó információcsere létrehozását illetve közös európai nyugdíjbiztosítók létrehozását.

Várhatóan az Tanács, a Parlament és a Gazdasági és Szociális Bizottság véleményének ismeretében el fognak készülni a jogszabály javaslatok és a személyi jövedelemadók illetve a nyugdíjpénztári ki- és befizetések területén is új adószabályok fognak megszületni azaz a tagállami adószuverenitás újabb darabja kerül közösségi szintre.

#### **7.4.2. Helyi adók**

A helyi adók tekintetében a Közösségnek nincs szabályozási kompetenciája. A helyi adók rendszere a legsokszínűbb és legeltérőbb a tagállamok között sőt azokon belül is. Az adókivetésre jogosult entitások között adóverseny ennek megfelelően sokféle módon bontakozhat ki, gyakran nem is tagállamok között, hanem szubnacionális, helyi szinten. Fontos azonban, hogy a versenyszabályok, pontosabban az állami támogatásokat korlátozó közösségi jogszabályok a helyi (tartományi, megyei, települési) önkormányzatokra is vonatkoznak. Ilyen értelemben a helyi adóknak is van kapcsolódási pontjuk a közösségi adó- illetve versenyjoghoz. Ugyanakkor a versenyjogi és állami támogatásokra vonatkozó szabályozás ismertetése messze túllépi ezen értekezés határait, ezen a helyen nem kívánunk foglalkozni velük.

Áttekintve a másodlagos jogforrásokat elmondható, hogy a közösségi fiskális harmonizáció egyelőre felemás képet mutat. Az egyhangú döntési feltétel és a

tagállamok ragaszkodása fiskális szuverenitásukhoz csupán lassú előrehaladást tesz lehetővé. Ugyanakkor látható, hogy a belső piac működéséhez lényeges területeken már jelentős eredmények születtek. Továbbá a belső piac igényeinek megfelelően egyre újabb és újabb jogszabályok és jogszabálytervezetek látnak napvilágot. Ezzel párhuzamosan a tagállamok szuverén fiskális döntési jogköre folyamatosan szűkül. Azaz, bár jelenleg még nem beszélhetünk fiskális unióról, úgy véljük, a gazdasági integráció előrehaladtának hatására az Európai Unió egyre közelebb kerül ehhez.

A fentiekben áttekintettük a másodlagos közösségi jogszabályok rendszerét és láttuk, hogy azok vizsgálata alátámasztja kiinduló hipotézisünket, vagyis a közösségi adóharmonizáció egyre több területen korlátozza a tagállami adószuverenitást illetve lép annak helyébe továbbá ez a folyamat szoros összefüggésben van a gazdasági integráció előrehaladtával. Ezt követően egy lépés maradt hátra, nevezetesen Magyarország adóügyi EU csatlakozási felkészülésének megvizsgálása, hogy eldönthető legyen, mennyire része már ma is Magyarország ennek a formálódó fiskális uniónak.

Mielőtt azonban ezt megkezdénénk, rövid kitérő keretében érintünk három olyan területet, amely tézisünk vizsgálata szempontjából nem nélkülözhetetlen, de vizsgálata teszi teljessé a közösségi adójog problémakörének körbejárását. E három terület a szupranacionális adójog, a nemzetközi adójog és az adójog költségvetési összefüggései.

## 8. Szupranacionális adójog

### 8.1. KÜLSŐ SZUPRANACIONÁLIS ADÓJOG

Az értekezésben általában a tagállamok és az Európai Közösség közötti adó viszonyokat jártuk körbe jogi és közgazdasági megközelítéssel. A közösségi és a nemzeti adótan azonban más viszonyok tárgyalására is kiterjed. Éppen ezért teljesség igénye nélkül ezen a helyen ki kívánunk térni a szupranacionális adójog témakörére.

Az adójogtan és a nemzetközi adójogtudomány külön kategóriában helyezi el az intra-integrációs és nemzetközi adójog mellett a szupranacionális adójogot. Az Európai Unió illetve tagállamai számos nemzetközi szervezettel állnak kapcsolatban. A külső szupranacionális adójog az egyes nemzetközi szervezetek alapokmányai illetve pénzügyi szabályzatai alapján funkcionál. Ezek szabályozzák a tisztségviselők és alkalmazottak illetményeire kivetett adót, mentességeket illetve a kettős adóztatás kizárását.

Ennek értelmében a klasszikus szupranacionális adójog olyan eseteket vizsgál, mint például az Egyesült Nemzetek Szervezete alkalmazottainak fizetése. Az ENSZ progresszív adót vet ki alkalmazottainak fizetésére, amit az úgynevezett „Adókiegyenlítő Alap<sup>116</sup>”-ba utalnak. Ugyanakkor, ha az alkalmazottakat illetőségük szerinti saját államuk is megadóztatja, ezt az összeget nekik az Alapból az ENSZ visszatéríti. Ezzel az így kapott jövedelmek gyakorlatilag kikerülnek a nemzeti adószuverenitás alól és egyfajta, az ENSZ Alapokmányon nyugvó kvázi szupranacionális adószuverenitásról beszélhetünk.

---

<sup>116</sup> Tax Equal Fund



A szupranacionális adójognak hagyományosan nem része a nemzetközi szervezetek számára fizetett tagállamok által fizetett hozzájárulások kérdése, hiszen nem ismerünk az államokra kivetett „nemzetközi adókat”, ezek a hozzájárulások az államok önkéntes vállalásai. Ugyanakkor, mivel értekezésünk eddigi részében az adószuverenitás kérdését jártuk körbe megemlítjük ezeknek a kontribúcióknak a kérdését. Egyes nemzetközi szervezetek alapító okmányaiban a szervezet tagállamai felhatalmazzák a szervezetet, hogy meghatározott keretek között hozzájárulás fizetésére kötelezze a tagállamokat. Így rendelkezik például az ENSZ Alapokmány 17. cikk 2. bekezdése<sup>117</sup>. Az ezekre vonatkozó döntéseket azonban a szervezet döntéshozó szerve – az ENSZ esetében a Közgyűlés – sok esetben nem egyhangú hanem valamely többségi szavazással hozza meg. Az ENSZ esetében, az alapokmány 18. cikk 3. bekezdés értelmében egyszerű többséggel.

Ebben az esetben viszont a tagállam akkor is köteles a kirótt hozzájárulást megfizetni, ha történetesen nem szavazta meg. Vagyis felmerül a kérdés – még ha meglátásunk szerint kívül esik ezen értekezés keretein – hogy nem beszélhetünk-e ebben az esetben is a nemzeti pénzügyi szuverenitás önkéntes korlátozásáról. A kérdés további érdekessége, hogy egyes nemzetközi szervezeteknek az Európai Közösség is tagja. Így például a Világkereskedelmi Szervezetnek (WTO) 1995. január 1. óta. A WTO-t létrehozó egyezmény VII. cikk 3. illetve 4. bekezdése<sup>118</sup> értelmében a Közgyűlés kétharmados többséggel dönt a tagok által fizetett hozzájárulások mértékéről, amelyet azok kötelesek haladéktalanul befizetni. Ebben az esetben, az előbbi gondolatmenet mintájára és az előbbi fenntartások mellett felmerülhet, hogy egy teljes szuverenitással nem rendelkező entitás

---

<sup>117</sup> UN Charter, Chapter IV. Article 17 (2) „The expenses of the Organization shall be borne by the Members as apportioned by the General Assembly.”

<sup>118</sup> 3. The General Council shall adopt the financial regulations and the annual budget estimate by a two-thirds majority comprising more than half of the Members of the WTO.

4. Each Member shall promptly contribute to the WTO its share in the expenses of the WTO in accordance with the financial regulations adopted by the General Council.

szupranacionális vállalatok keretében önként korlátozza pénzügyi szuverenitását.

## 8.2. BELSŐ SZUPRANACIONÁLIS ADÓJOG

### 8.2.1. **Az ESZAK által kivetett „levy”**

A belső szupranacionális adójog esetében megemlítendő, hogy az európai integrációs folyamat első ilyen szupranacionális adója az Európai Szén- és Acélközösség alapító szerződésében foglalt, egy bizonyos gazdasági tevékenységet (szén- és acéltermelés) folytató jogi személyeket terhelő adó („levy”) volt<sup>119</sup>. Ez a forrás az ESZAK Főhatóságának feladatai teljesítéséhez szükséges eszközöket volt hivatva biztosítani. Felhasználásának céljait az 50. cikk 1 bekezdése részletesen meghatározza<sup>120</sup>.

Az adó megállapítása évente történt, az említett szektorok egyes termékeinek átlagárak alapján meghatározott megterhelésével. Ennek mértéke azonban nem haladhatta meg az 1%-ot csak abban az esetben, ha az ESZAK Tanácsa kétharmados többséggel így nem dönt. A szupranacionális adókötelezettség teljesítésének elmulasztásához jelentős mértékű szankció is társul, hiszen a késedelmes fizetőre a késedelem minden negyedéve után 5% pótdíj volt kiszabható. Azaz ez az adó rendelkezik a hagyományos adó minden

---

<sup>119</sup> 1.: az Európai Szén és Acélközösséget létrehozó szerződés („Párizsi Szerződés”) 49. cikke:

„A Főhatóság jogosult arra, hogy:

- szén- és acéltermelési járulék beszedésével,
- kölcsönök felvételével

a feladatai teljesítéséhez szükséges eszközöket biztosítsa.”

50 (2) cikk: „A járulékot évente, különböző termékek – átlagértékük alapján számított – megterhelésével állapítják meg; a megterhelés azonban nem haladhatja meg az 1%-ot, (...)”

<sup>120</sup> 50. (1) cikk: „A járulék az alábbi célokat szolgálja: (...) adminisztrációs költségek fedezését, (...) az újrafoglalkoztatással kapcsolatos vissza nem fizetendő támogatások fedezését, (...) a Főhatóság kölcsönszolgálatát saját hitelekkel nem fedezett részének fedezését (...) műszaki és gazdasági kutatás támogatási költségeinek fedezését.”

kellékével vagyis láthatjuk, hogy az ESZAK – amely az EK egyik része – a hatálya alá tartozó területen gyakorolhatja az adószuverenitást.

Egyes szerzők ezt a hozzájárulást a közös költségvetés saját forrásaival együtt, egy sajátos „ötödik forrásként” kezelik [Williams, 1998. p. 50] De ismert olyan vélemény is, amely szerint az ESZAK hozzájárulás nem tekinthető szupranacionális adónak [Erdős et al. 1999. p. 18] Eljárási szempontból elfogadható ez az álláspont, hiszen nem lévén közösségi adóhatóság, az adók beszedését nemzeti hatóságok végzik el és fizetik be a közös költségvetésbe. Ugyanakkor fontosabbnak tartjuk azt az elméleti megfontolást, hogy a tagállamok nemzetközi szerződésben szupranacionális hatóságra ruházták ezt a bevételt, amelyre a szupranacionális intézmény ettől kezdve saját jogán, a tagállamok jóváhagyásától függetlenül, a szerződésen alapuló automatizmus eredményeként jogsult.

Véleményünk szerint ez utóbbi, a befizetés lényegi tulajdonságát vizsgáló szempont szerint tekinthetjük az ESZAK befizetést szupranacionális adónak. Ezt támasztja alá a befizetés olyan megítélése is, amely szerint az ESZAK-nak önálló költségvetésének forrását újfajta „európai adó” adta, amely sajátos kísérleti modellnek tekinthető, melynek legkarakterisztikusabb eleme a nemzetek fölötti hatáskörök és intézmények megjelenése volt [Horváth 2002. p. 73].

A témával kapcsolatban megjegyzendő, hogy mivel a Párizsi Szerződést határozott időre – ötven évre – kötötték, 2002. júniusában lejárt, így az ennek alapján kivetett adó jogalapja is megszűnt.

### **8.2.2. Az integrációs szervezetek alkalmazottainak egyes adóterhei**

A belső szupranacionális adójog részét képezik az Európai Közösség saját alkalmazottaira vonatkozó, egyes személyi jövedelemadó jellegű fizetési

kötelezettségek is. Az alkalmazottak kiváltságait és mentességeit egy elsődleges közösségi jogforrás, az Európai Közösségek közös Tanácsának és közös Bizottságának létrehozásáról szóló, 1965 április 8-án kelt szerződés<sup>121</sup> függelékét képező, az Európai Közösségek kiváltságairól szóló jegyzőkönyv állapította meg.

Ez a jegyzőkönyv rendelkezik az EK alkalmazottainak vám- és devizajogi mentességeiről, továbbá szabályozza az EK számára végzett munka során másik tagállamba költözött alkalmazottakra vonatkozó jövedelem-, vagyon- és hagyatéki adók területén felmerülő kettős adóztatási problémák kezelését.

A szupranacionális adójog tekintetében ugyanakkor a legfontosabb a jegyzőkönyv 13. cikkének<sup>122</sup> azon rendelkezése, amely egyrészt adót vet ki a Közösség javára az alkalmazottak jövedelmére, másrészt ezeket a jövedelmeket mentesíti a tagállami adók alól, ellentétben az ENSZ által alkalmazott megoldással, ahol az Adókiegyenlítő Alap egyszerűen átvállalja az adó kifizetését. Vagyis ismét annak lehetünk tanúi, hogy a Közösség gyakorolja adóügyi szuverenitását, amint adót vet ki másrészt korlátozza a tagállamok adószuverenitását, amennyiben megtiltja egy adó kivetését a tagállamoknak.

---

<sup>121</sup> OJ L 152, 13/07/67 p. 2, 67/443/EEC és 67/27/Euratom

<sup>122</sup> 13. cikk: „Azokat az illetményeket, fizetéseket és egyéb járandóságokat, amelyeket a Közösségek a tisztviselőiknek és egyéb alkalmazottaiknak fizetnek a Közösségek javára megadóztatják azon rendelkezések és eljárások szerint, amelyeket a Tanács a Bizottság javaslatára megállapít. A tisztviselők és egyéb alkalmazottak a Közösségek által fizetett illetményekre, fizetésekre és járandóságokra vonatkozóan mentesek a belső állami adók alól.”

## 9. Nemzetközi adójog

Mint láttuk, a szupranacionális adójog mellett, sőt annál régebben beszélhetünk nemzetközi adójogról is. Ennek a területnek a legjobban vizsgálható elemei az egyes államok közötti adóügyi szerződések. A nemzetközi adójogtan azokat a bilaterális és multilaterális egyezményeket vonja ebbe a körbe, amelyek a nyereség-, jövedelem- és vagyonadók terén a kettős vagy többes adóztatás kikapcsolását célozzák. A multilaterális egyezményeknek különböző integrációk tagállamai is részesei lehetnek, ahogyan például Norvégia nem tagja az Európai Uniónak mégis jelentős közötté és a tagállamok közötti, ilyen jellegű kooperáció, de Magyarország is kötött ilyen egyezményeket valamennyi EU tagállammal, noha maga még nem tagállam.

### 9.1. BILATERÁLIS ADÓEGYEZMÉNYEK

Az EU minden tagállama kötött bilaterális adóegyezményt egymással. Ezek tehát nem változtatják meg a nemzeti adórendszereket, csupán a pénzügyi felségjogokat kötik össze, illetve határolják el. Az adóegyezmények sokféleségének csökkentésére illetve hatékonyságuk növelése érdekében ezek az egyezmények követik az OECD Modell Egyezményt. Ezen modell rendszerében hasonlítunk össze négy egyezményt, hogy képet kaphassunk a azok rendszeréről. Ez a vizsgálódás azért is indokol, hiszen Magyarországnak az EK tagokkal már megkötött egyezményei továbbra is – tehát a tagság elnyerése után is – hatályban maradnak.

Központi kérdés, hogy az intra-integrációs adójog a tagok adórendszereinek egyes elemeit megváltoztathatja, de más „nemzeti” adókra nem vonatkozik, ha ezeket közösségi irányelvek nem érintik. A nemzetközi adójog ilyen esetekben a nemzeti adójogokat fogadja el. Ha a közösségi jog több, az egyes

tagállamokban működő, összekapcsolt vállalkozások adójogviszonyait szabályozza, az EK adójoga a nemzetközi adójog felett álló pozícióban van.

Érdemes felvetni annak vizsgálatát, még ha jelen értekezés terjedelmét meg is haladja, hogy a közösségi adójog és a nemzetközi adójog egyenlő helyzetben van-e az adójogi szuverenitás szempontjából. Végül elképzelhető olyan eset is, amikor a közösségi kezdeményezés csupán olyan részterületekre vonatkozik – például az adómértékek megváltoztatása – amely az adóegyezmények hatályát nem érinti. Ebben az esetben kettős nemzetközi szabályozásról beszélhetünk.

Röviden – a teljesség igénye nélkül - megvizsgálva a Magyarország és a Német Szövetségi Köztársaság<sup>123</sup> illetve Magyarország és az Egyesült Királyság<sup>124</sup> közötti, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló szerződéseket, azt láthatjuk, hogy szerkezetükben pontosan követik az OECD Modell Egyezmény szerkezetét. Érdekes azonban, hogy az általuk lefedett adók köre jóval szélesebb a magyar-német egyezmény esetében.

A két egyezmény arra is jó példa, hogy míg az értekezésünk tárgyát képező intra-integrációs adójog a hatálya alá tartozó gazdaságok igen nagyfokú hasonlóságát és konvergenciáját feltételezi, a fenti két esetben azt láthatjuk, hogy két alapvetően különböző gazdasági berendezkedésű és fejlettségű állam között is születhet, kölcsönös érdekeiknek megfelelő, hosszútávon is működőképes adóegyezmény.

Ezzel összehasonlítva a Németország és az Egyesült Királyság<sup>125</sup> illetve Franciaország és Németország<sup>126</sup> közötti hasonló egyezményeket, azt

---

<sup>123</sup> 1979. évi 27. tvr. a Magyar Népköztársaság és a Német Szövetségi Köztársaság között a kettős adóztatás elkerülésére a jövedelem-, a hozadéki és vagyonadók területén Budapesten, 1977. évi július 18-án aláírt egyezmény kihirdetéséről.

<sup>124</sup> 1978. évi 15. tvr. a Magyar Népköztársaság és Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyság között a kettős adóztatás elkerülésére a jövedelemadók területén Budapesten, 1977. évi november 28-án aláírt egyezmény kihirdetéséről

<sup>125</sup> Convention between the Federal Republic of Germany and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion (26

láthatjuk, hogy ezek szerkezete, noha tartalmuk hasonló, sokkal inkább különbözik egymástól. Ennek oka egyrészt az, hogy a francia-német egyezmény sokkal szélesebb hatályú, mivel kiterjed a kölcsönös adóigazgatási együttműködés szabályozására is. Másrészt az egyezmények jóval korábbiak a fent említett két egyezménynél, így megszerkesztésük még nem az OECD Modell Egyezmény alapján történt. Harmadrészt ezek az egyezmények korábbi, már létező egyezményeket váltottak fel, így szerkezetükre, hatályukra ezek is befolyással voltak.

## 9.2. A BILATERÁLIS ADÓEGYEZMÉNYEK JÖVŐJE

Érdemes megvizsgálni azt, az eddigi vizsgálódás kereteit meghaladó kérdést, hogy a globalizálódó világgazdaságban lehetséges-e még bilaterális adóegyezményekkel rendezni a felmerülő problémákat. Egyre több jel mutat arra, hogy a felgyorsult és egyre szövevényesebbé váló gazdasági kapcsolatok megkövetelik az ilyen ügyek multilaterális kezelését, egyes multilaterális egyezmények tipizálását.

1956-ban, amikor az OEEC Fiskális Bizottsága először próbálta meg a kettős adóztatás elkerüléséről szóló modell egyezményét kidolgozni, megközelítőleg 70 ilyen egyezmény létezett. Mára, többek között éppen az OECD tevékenységének köszönhetően, az egyezmények száma megközelíti a 2000-et és a világ csaknem 200 országát érinti [Easson, 2000, p. 619]. Ez a növekedés több hullámban történt, a hetvenes években a legkevésbé fejlett országok, a nyolcvanas években néhány szocialista ország majd a kilencvenes

---

November 1964), közli: International Bureau of Fiscal Documentation, Supplementary Service to European Taxation – No. 9, September 1996.

<sup>126</sup> Convention between the Federal Republic of Germany and the French Republic for the avoidance of double taxation and the establishment of rules for reciprocal administrative and legal assistance with respect to taxes on income and capital, business tax and land tax (21 July 1959) – unofficial translation, közli: International Bureau of Fiscal Documentation, Supplementary Service to European Taxation – No. 1, January 1991.

években átmeneti gazdaságú illetve újonnan függetlenné vált országok által kötött szerződések bővítették a kört.

Easson szerint a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények átfogó világméretű hálózatához 16000 szerződés lenne szükséges és ez, a szerződéses rendszer bővülésének jelenlegi üteme mellett 2050-re lenne elérhető [Easson, 2000, p. 620]. Ez felveti azt a kérdést, hogy működtethető-e egy ilyen bonyolult rendszer. A kritikusok szerint ugyanakkor a szerződések, amint arra Avery Jones is rámutat, a problémák kezelése helyett csak újabb szerződésekhez vezetnek, továbbá a modell egyezmények sohasem tudnak lépést tartani az olyan felmerülő új jelenségekkel, mint például a háromszög ügyletek vagy az elektronikus kereskedelem által felvetett problémák [Avery Jones, 1999. p. 2].

Több szakértő, például R. J. Vann szerint, a modell egyezmények helyett adójogszabály modellek, a hozzájuk tartozó magyarázatokkal, alkalmazási segédlettel, sokkal hasznosabbak lennének az átmeneti gazdaságú országok számára, hogy új adószabályozásuk megfeleljen a nemzetközi normáknak. Igaz ugyan, hogy az adóegyezmények megléte a gazdasági környezet stabilitását is bizonyítják, de a megfelelő jogszabályok megléte és az azokat végrehajtó átlátható adóigazgatás még inkább megteszi ezt [Easson, 2000, p. 620].

Bár azt minden szakértő elismeri, hogy a szerződések fontos szerepet töltenek be, de az adóelkerülés elleni fellépés, többségük szerint, csak egy átfogó, az adóparadicsomokra is kiterjedő, nemzetközi információcsere rendszer keretében lenne elképzelhető. Ez hasonlíthatna az Európai Közösség által elfogadott – korábban tárgyalt – koegzisztens modellre. Ugyanakkor épp ezen modell elfogadásának nehézségei vetítik előre egy ilyen nemzetközi kezdeményezés sikertelenségét.



A globalizáció hatására felmerülő adóügyi problémák orvosolására Tanzi elégtelennek találja a kétoldalú szerződések mai rendszerét és kifejezetten egy nemzetközi szervezet felállítását ajánlja. Ez az általa Nemzetközi Adóügyi Szervezetnek nevezett testület kutatásokat folytatna a legfrissebb adóztatási folyamatokról, adóinformációkat és statisztikákat gyűjtene valamennyi országból, technikai segítséget nyújtana ezeknek az országoknak és megkísérelné – hasonlóan Vann javaslatához - az adópolitika és adóigazgatás alapszabályainak kidolgozását [Tanzi 1998, pp 342-343].

Ehhez a kezdeményezéshez hasonlóan Azzi egy nemzetközi adóügyi bíróság felállítását javasolja. Véleménye szerint ez az intézmény egyfajta felügyeletet gyakorolna az államok adóztatási gyakorlata felett. természetesen nem venné át adóztatási jogkörüket illetőleg szuverenitásukat, de jelentősen megkönnyíthetné az egyezmények kapcsán felmerült viták orvoslását és elősegíthetné az egyezmények végrehajtását.

Véleménye szerint a globalizáció következtében felmerülő regionális gazdasági válságok azt mutatják, hogy a jelenlegi ad hoc megközelítés szerint egy ilyen, állandó intézmény stabilizálhatná a nemzetközi adójogi és gazdasági viszonyokat. Erre példának hozza fel az Európai Közösség – fentebb bemutatott – adóharmonizációs gyakorlatát, amennyiben a közösségi jog harmonizációs és koordinációs lépései előképei lehetnének a nemzetközi adóügyi bíróság tevékenységének [Azzi, 1998, p. 348].

Mint láthattuk, a nemzetközi adójog az intra-integrációs adójoggal párhuzamosan működik. Ugyanakkor több szakértő szerint a világgazdaság mostanra elért összetettsége és a globalizáció következményei miatt nem képes ellátni feladatát. Éppen ezért felmerül egyfajta átfogó nemzetközi koordináció gondolata, amely több szempontból az EK adószabályozásáról vehetné mintáját.

## 10. Az adóharmonizáció költségvetési összefüggései

### 10.1. NEMZETI KÖLTSÉGVETÉSEK

Az adójogi szuverenitás mind teljesebb közösségi szintre történő átadásának a nemzeti költségvetések bevételi oldalának összeállítására is nyilvánvaló hatása van. A tagállam már nem változtathatja teljesen tetszése és gazdaságpolitikai érdekei szerint az adók fajtáit és formáját. Sőt, amint azt korábban bemutattuk, egyes gazdaságpolitikai célokra – külföldi árú diszkriminálása, kereskedelmi akadály teremtése – az Római Szerződésből eredően nem használhatja fel adórendszerét.

Természetesen a közösségi adójog, mint láttuk, nem fedi le a nemzeti adószabályozás minden területet és a harmonizált területek esetében sem alkalmaz minden esetben kizárólagosan alkalmazandó megoldásokat. A tagállamoknak számos döntési lehetőségük maradt, gondoljunk csak az adókulcsokra, amelyekre csak minimum szintet szab meg a közös szabályozás, vagy éppen az adójogi koordináció esetére, amikor éppen a nemzeti szabályok lehető legkisebb szükséges változtatása a cél.

Ugyanakkor a szuverenitás eme feladásával összességében nem feltétlenül éri kár a költségvetést, hiszen a harmonizált adókon keresztül, az egységes piacnak köszönhetően, a gyorsabban növekvő gazdaságból több bevétel folyik be a költségvetésbe, mintha az adókat teljesen szuverén módon szabályozhatná, de kimaradna az egységes piac előnyeiből. Itt nem érvényes a vámbevételek esetében bekövetkező veszteség, hiszen az adóbevételek, mivel az adópolitika nem közösségi politika - nem kerülnek át a közös költségvetésbe, az ún. „VAT forrás” kivételével. A kisebb harmonizációs kötelezettségek teljesítése pedig nem jár számottevő, vagy legalábbis ellensúlyozhatatlan költségvetési kieséssel.

A központi költségvetés veszteségének leginkább az tekinthető, hogy a közösségi adóharmonizáció következtében nem élhet szabadon az adókedvezmények megadásának lehetőségével. És bár az adókedvezmények a bevételről való lemondást jelentenek, az általuk befektetésre ösztönzött vállalatok még így is több bevételt jelentenek – a nem mentesített adónemekben, illetve gazdaságélénkítő hatásukon keresztül - a költségvetésnek, mint a mentességet nem kapott versenytársaik.

## 10.2. A KÖZÖS KÖLTSÉGVETÉS BEVÉTELI OLDALA – A „VAT” FORRÁS<sup>127</sup>

Az Európai Unó költségvetését jelen értekezésben csupán adóügyi összefüggésében érintjük, mivel annak kialakulása és jelenlegi összetétele szoros összefüggésben áll a közösségi adójog harmonizációjával.

Az adóharmonizáció fontosságát mi sem mutatja jobban, mint a közös költségvetés bevételi forrásainak sorsa. Az Európai Közösségek költségvetésének bevételeit 1970. előtt a tagállamok befizetései adták. A Tanács ekkor hozta meg döntését, amely szerint a Közösségeknek joga van a ma „saját forrásokként” ismert bevételek beszedésére. Ennek megfelelően megváltoztatták a Római Szerződésnek a tagállamok költségvetési hozzájárulására vonatkozó részét és ettől fogva a Közösségeket a következő bevételek illették meg: mezőgazdasági illetékek, vámbevételek és a tagállamok hozzáadott érték adóiból befolyt összeg 1%-a.

Ezzel rögtön nehézségek is adódtak, mivel az hozzáadottérték adó alapú befizetés feltételezte a tagállamok adórendszereinek ilyen jellegű összehangolását, amely még nem készült el erre az időpontra (5. táblázat), ezért a saját források ezen összetevője csak 1979-től jelenik meg valós

---

<sup>127</sup> Ennek az alfejezetnek a tárgyalásakor felhasználásra került a Hetényi Gézával és Hünlich Csillával közös publikációnk [Hetényi et al., 2000, pp. 67-71]

bevételeként. 1985-ben a hozzáadottérték adó hozzájárulást felemelték a tagállamok hozzáadottérték adóbevételeik 1,4%-ra.

Azért ezeket a forrásokat választották, mert ezek egyértelműen kötődtek a Közösségek közös politikáihoz. A hozzáadottérték adó alapú befizetések bevezetésétől, mivel ez az adónem fogyasztáson alapul, a terhek megfelelő elosztását várták. 1977-re a közös költségvetés a tagállamok bruttó hazai össztermékének 0,7%-át tette ki. Ezzel szemben a tagállami költségvetések az adott ország bruttó hazai össztermékének mintegy 30-50%-át osztják újra el<sup>128</sup>.

1985-ben a hozzáadottérték adó hozzájárulást felemelték a tagállamok hozzáadottérték adóbevételeik 1,4%-ra. Ekkorra már világossá vált, hogy ezek a bevételek nem elegendők a Közösség költségvetésének finanszírozására. Egyrészt új közösségi politikák új területekre terjedtek ki, másrészt vámtarifák csökkentése és a növekvő számú, harmadik államokkal kötött kereskedelmi megállapodások következtében csökkentek a vám és mezőgazdasági bevételek. Ekkor a bevételek 65,6%-a származott a hozzáadottérték adó forrásból, míg a vámból és mezőgazdaságból származó bevételek részaránya csökkenő tendenciát mutatott.

A Bizottság ezeknek a problémáknak enyhítésére 1988-ban költségvetési reform csomagot terjesztett elő<sup>129</sup>. Ennek keretében, a harmadik forrással kapcsolatban meghatározták, hogy a bevétel kiszámításának alapjául vett hozzáadottérték adóbevételek nem lehetnek nagyobbak, mint az adott tagállam bruttó hazai össztermékének 55%-a. Ennek következtében a

---

<sup>128</sup> Az 1977-ben készült MacDougall jelentés javaslatai szerint ahhoz, hogy a közös költségvetés is a tagállamokéhoz hasonló újraelosztási funkciót lásson el három fejlődési szakaszon kell végigmennie. Előbb egy pre-föderális szakaszon, ahol az újraelosztás mértéke 2,5% körül van. Ezt követi egy föderális szakasz amelyben a közösségi szintű politikák súlya kicsi és ahol az újraelosztás mértéke 5 és 7% között van. Végül elérkezik egy olyan föderális szakaszhoz, amelyhez már jelentős mértékű közösségi szerepvállalás társul. Itt a költségvetés a bruttó hazai össztermék 25%-ra terjed már ki.

<sup>129</sup> az un. „Delors I. csomag”

hozzáadottérték adóból származó bevételek részesedése 57,2%-ra változott a költségvetésben a költségvetés főösszegének 17%-os növekedése mellett.

A Bizottság 1992-ben előterjesztett tervezetében<sup>130</sup> az átlagnál kevésbé fejlett tagállamok támogatásának érdekében megváltoztatták a hozzáadott érték alapú forrás hozzájárulási arányait. A fogyasztáson alapuló harmadik forrás jobban terhelte meg a szegényebb tagállamokat. Ezekben az országokban a fogyasztók jövedelmük nagyobb részét költik el és csak kisebb részét takarítják meg, mint a fejlettebb tagállamokban. Így a szegényebb tagállamok jövedelmük viszonylag nagyobb hányada után fizetnek hozzájárulást a költségvetésbe. A Közösség bruttó nemzeti össztermék átlag 90%-a alatt lévő tagállamoknál csökkentették ezt a hozzájárulást, míg az ennél fejlettebb országok esetében – a csökkentést ellensúlyozandó – növelték.

A Gazdasági és Monetáris Uniót létrehozó és kibővítés előtt álló Európai Unió költségvetési szükségleteinek hatékony kielégítésére a költségvetésének bevételi oldala is változtatásokon esett át a 2000-2006-ra kidolgozott tervekben<sup>131</sup>. Az új rendszer legfontosabb eleme a hozzáadottérték adó alapú hozzájárulás egy, a bruttó nemzeti össztermék alapú befizetés által történő felváltása. A hozzáadottérték adó hozzájárulás addigi maximális mértéke (1999-ben a tagállamok hozzáadottérték adóalapjainak 1%-a) fokozatosan csökken, 2002-ben 0,75%-ra, míg 2004-ben 0,50%-ra fog mérséklődni.

A saját források rendszerének változása tükrözi a tagállamok azon igényét, hogy a pénzügyi rendszer finanszírozásában erőteljesebben érvényesüljön a “méltányosság és a progresszivitás”. Az egyes tagországok tehát valós gazdasági súlyuk alapján járuljanak hozzá a költségvetési kiadásokhoz, ne pedig “egyenlően”, a mindegyikükre egységesen alkalmazott mechanizmus alapján. A Közösség költségvetésének ily módon történő módosítása alapvetően a szegényebb - a Kohéziós Alap támogatásaiból részesülő – országoknak, illetve azon országoknak kedvez, melyeknek költségvetési

---

<sup>130</sup> az un. „Delors II. csomag”

<sup>131</sup> az un. „Agenda 2000” c. dokumentum részeként

bevételeik nagyobb része származik hozzáadottérték adó és hagyományos bevételekből, mint például Nagy-Britannia, Hollandia.

Őry a költségvetés forrásaival kapcsolatban arra hívja fel a figyelmet, hogy a közös költségvetés forrásai nem tekinthetők szupranacionális, „európai adónak”, hiszen azokat a tagállamok saját költségvetéseikből fizetik be és nem egy közösségi adóhatóság által közvetlenül beszedett bevételről van szó. [in: Erdős et al. 1999. p. 18] Különösen igaz azért, mert a „VAT forrást” kivéve nem adóbevételek átruházása történik. A „VAT forrás” esetében a „VAT alap” inkább a befizetéseknek a tagállamok fogyasztási képessége alapján történő súlyozására szolgál, mintsem egy új szupranacionális adókezdemény megalkotására. A negyedik forrás pedig nem adóalanyokat terhel, legfeljebb tagállamokra kirótt adónak tekinthetnének.

### 10.3. PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉS ADÓJOGI VONZATAI

A pénzügyi ellenőrzés kérdésköre abból a szempontból fontos a jelen értekezésben, mivel a nemzeti adó- és költségvetési szabályozás szigorúan ellenőrzi az adóbevételek sorsát, így fontos, hogy közös költségvetésbe kerülő adóbevételek is hasonlóan szigorú vizsgálat alá essenek. Ezzel összhangban az adófizető állampolgároknak joga, hogy nyomon követhessék befizetett adójuk felhasználását, ezt pedig csak az átlátható és demokratikus költségvetési folyamaton keresztül tehetik meg.

A Római Szerződés előírja, hogy a Közösségek bevételeinek és kiadásainak egyensúlyban kell lenniük. Éppen ezért nagyon fontos ezek növekedésének tervezése. Az Európai Unió költségvetési fegyelme egyenlő a költségvetési kiadások növekedését szabályozó mechanizmussal. A Tanács a pénzügyi év elején a Bizottsággal együttműködve referenciarendszert állít fel, megállapítja a következő pénzügyi évben a közösség politikájának finanszírozásához szükséges kiadások maximális szintjét. Ezenkívül meghatározzák a

mezőgazdasági nettó kiadások felső határát is. A három éves időtartamra számított kiadások a saját forrásoknál lassabban nőhetnek.

A Bizottság éves gazdálkodásáról, a költségvetés végrehajtásáról zárszámadás tervezetet nyújt be a Tanácsnak, amelyet annak minősített többséggel kell elfogadnia. Az így elfogadott zárszámadás a Parlament elé kerül, amely megvizsgálja azt a Számvevőszék jelentéseinek figyelembevételével. Végül a Parlament költségvetési bizottsága javasolja a zárszámadás elfogadását vagy elutasítását.

A Parlament jóváhagyása azért különösen fontos, mert az egyetlen, állampolgárok által közvetlenül választott intézmény a költségvetés ügyében döntést hozó intézmények között vagyis a Parlament alkalmas leginkább arra, hogy az adófizető állampolgárok érdekeit védelmezze. Az esetleges elutasítás azt jelezné, hogy a Bizottság jogellenesen vagy legalább is nem gazdaságosan kezelte a költségvetési eszközöket, vagy azt hogy a kiadási oldal előirányzatai nem érték el a kívánt politikai célt. A közösségi jog ugyanakkor nem kapcsol szankciót a zárszámadás elutasításához vagyis ez nem vonná automatikusan maga után a Bizottság lemondását.

A költségvetés végrehajtását a Számvevőszék ellenőrzi. A Számvevőszéket a Maastrichti Szerződés emelte a Közösség legfontosabb intézményeinek szintjére. Székhelye Luxembourg, tagállamonként egy-egy, a közpénzek ellenőrzésében járatos szakemberből áll. Feladata két részre oszlik. Egyrészt a számvizsgálat vagyis a számlák ellenőrzése. Vizsgálódásunk szempontjából ez azért jelentős, mert ez a vizsgálat kiterjed arra is, hogy valóban befolytak-e a bevételek – így a tagállamok hozzáadottérték adó bevételeiből származó bevételek – a közös költségvetésbe vagy a kiadások jogszerűen történtek-e. A másik feladata a Közösség pénzügyi igazgatásának értékelése. Ez utóbbi elvégzése során a Számvevőszék a gazdaságosság és a hatékonyság kritériumait kéri számon és érvényesíti.

Ennek a tagállami pénzügyi szuverenitást is érintő vonzata, hogy a tagállamok számvevőszékei kötelesek együttműködni a Közösség számvevőivel helyszíni ellenőrzés lefolytatása, vizsgálati anyagok átadása formájában. Ami felveti annak szükségességét is, hogy ez a kötelezettség esetlegesen a tagállam alkotmányában kerüljön rögzítésre [Tóth, 1998. p. 113.].

A pénzügyi ellenőrzés eszköztárának bővítése érdekében, a Szerződés 280. cikkében foglalt felhatalmazás<sup>132</sup> alapján a Bizottság létrehozta az Európai Pénzügyi Visszaélések Elleni Hivatalt (leggyakrabban használt rövidítésével: OLAF<sup>133</sup>). A Hivatal valamennyi közösségi intézménynél vizsgálatot folytathat és a tagállamokban is tehet helyszíni ellenőrzéseket, koordinálja a csalás és a Közösség pénzügyi érdekeit sértő tevékenységek elleni küzdelmet.

Mint láttuk, az adóharmonizáció érinti a tagállami költségvetéseket is, de sokkal fontosabb az, hogy lehetővé teszi a közös költségvetés bevételeinek méltányossá tételét. Láthattuk továbbá, hogy a közös költségvetés ellenőrzésére az alapító szerződések létrehozták a megfelelő intézményi hátteret, biztosítva a költségvetési fegyelem betartását és az adófizetők érdekeinek képviseletét.

Miután az intra-integrációs adójog szélesebb összefüggéseinek bemutatása érdekében rövid kitérőt tettünk a nemzetközi és szupranacionális adójog területére továbbá a közös költségvetés vizsgálata felé, tekintsük át, hogy a közösségi adójog milyen hatással van a magyar adójog fejlődésére. Eddigi vizsgálataink alapján úgy véljük, hogy a közösségi adóharmonizáció előrehaladása szoros következménye a gazdasági integráció fejlődésének. Továbbá az újabb és újabb adónemek harmonizációja újabb és újabb

---

<sup>132</sup> 280 (1) cikk: „A Közösség és más tagállamok a jelen cikknek megfelelően hozott olyan intézkedésekkel küzdenek a csalás és a Közösség pénzügyi érdekeit sértő minden más jogellenes tevékenység ellen, amelyek visszatartó erejűek, és hatékony védelmet biztosítanak a tagállamokban.”

<sup>133</sup> Office de Lutte Anti-Fraude



területeken korlátozza a tagállamokat adószuverenitásuk gyakorlásában. Vizsgáljuk meg tehát, hogy a hazai adójog fejlődését valóban befolyásolja-e a közösségi adójog, következik-e ebből a magyar adószuverenitás gyakorlásának korlátozása?

## 11. Magyarország lépései a hazai adójog harmonizáció területén

### 11.1. A HAZAI ADÓJOG HARMONIZÁCIÓ ALAPJAI

Tézisünkben azt a kérdést vizsgáljuk, hogy nemzetállamok egy csoportja átruházhatja-e, vagy esetleg átruházta-e már pénzügyi, de elsősorban adóügyi szuverenitása egyes részeit a közös szupranacionális intézményekre. Magyarország komoly erőfeszítéseket tesz, hogy tagja lehessen az Európai Uniónak, így a jogharmonizációs és intézményfejlesztési felkészülés során sok szempontból már önként részesévé vált a közösségi jogrend, így a közösségi adórendszer előírásainak is.

Eddigi vizsgálataink azt mutatták, hogy ez csak akkor mehet végbe, ha az állam, ebben az esetben Magyarország, adószuverenitása egy részét a Szerződéseknek megfelelően a közös intézményekre ruházza. A tagjelölt országok helyzete mindazonáltal különleges, hiszen nem részesei még a Szerződéseknek, így inkább egyfajta önkorlátozásról beszélhetünk, melynek ellentételezése a tagság ígérete.

A következőkben tehát meg kell vizsgálnunk, milyen körülmények között mondhat le egy, az integrációs szervezetben még részt nem vevő nemzetállam, adóügyi szuverenitásáról. Történelmi távlatban létezett olyan helyzet, amikor az adóügyi szuverenitás korlátozása külső nyomás, kényszerítő hatásra jött létre, mint a Trianoni<sup>134</sup> illetve a Párizsi Békeszerződés<sup>135</sup> esetében. Mivel azonban ezek az esetek egy teljesen más

---

<sup>134</sup> A Trianoni Békeszerződést az 1921. évi XXXIII. törvény iktatta be. Ennek IV. fejezet 211. cikke előírja, hogy Magyarországnak köteleznie kell magát, hogy a győztes antant hatalmak állampolgáira, javaira, jogaira, érdekeire nem vet ki semmi más, vagy magasabb terhet és illetéket, egyenes vagy közvetett adót, mint amilyenek saját állampolgárait vagy javaikat, jogaikat vagy érdekeiket terhelik. [Márffy, 1930. p. 88.]

<sup>135</sup> A Párizsi Békeszerződést az 1947. évi XVIII. törvény cikkelyezte be. Ennek VI. rész 26. cikke 7. pontja értelmében „Az Egyesült Nemzetek állampolgárai és azok javai mentesek minden olyan

történelmi környezethez tartoznak, jelen értekezésnek nem képezik tárgyát. Lássuk tehát a jogharmonizáció alkotmányos háttérét.

### **11.1.1. Alkotmányos háttér**

A közösségi adószuverenitás vizsgálatát is a szuverenitás kérdésének vizsgálatával kezdtük meg. Az EU csatlakozási felkészülés kapcsán felmerülő szuverenitás értelmezési kérdések megválaszolásához segítséget nyújthat a NATO csatlakozás kapcsán született Alkotmánybírósági határozat.

Az Alkotmánybíróság 5/2001. (II. 28.) AB határozatában a Magyar Köztársaságnak az Észak-atlanti Szerződéshez történő csatlakozásáról és a Szerződés szövegének kihirdetéséről szóló 1999. évi I. törvény alkotmányellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló indítványt elutasította. Az elutasító határozat indoklásában az Alkotmánybíróság a szuverenitás fogalmának is értelmezését adta és körüljárta a nemzetközi szervezetekhez való csatlakozásnak a szuverenitásra gyakorolt hatását.

Az Alkotmány 2. §-a<sup>136</sup> a Magyar Köztársaságot a népszuverenitáson alapuló független, demokratikus jogállamnak nyilvánítja. A szuverenitás az államnak mint a nemzetközi jog alanyának fogalmi ismérve. A szuverenitás belső oldala az állam önállóságát és azt a képességét fejezi ki, hogy alkotmányát és arra épülő jogrendjét, alkotmányos intézményeit maga alkotja meg és tartja fenn, valamint hogy főhatalmat gyakorol a területén élő személyek felett. A szuverenitás külső oldalát az állam függetlensége, teljes nemzetközi jog- és

---

rendkívüli adó, dézsma vagy közteher alól, amelyet a magyar kormány vagy bármely magyar főhatóság a Fegyverszünet kelte és jelen szerződés életbelépése között lefolyt idő alatt, Magyarországon lévő tőkevagyonukra kirótt (...) Az e címen befizetett összegek visszatérítendők.”

<sup>136</sup> Az Alkotmány 2. § (1) A Magyar Köztársaság független, demokratikus jogállam. (2) A Magyar Köztársaságban minden hatalom a népé, amely a népszuverenitást választott képviselői útján, valamint közvetlenül gyakorolja.

cselekvőképessége jelenti, vagyis hogy más államokkal való kapcsolatában szabadon, önállóan dönt.

Az Egyesült Nemzetek Alapokmánya - amelynek törvénybe iktatásáról az 1956. évi I. törvény rendelkezik - 2. Cikk 1. pontja szerint az Egyesült Nemzetek Szervezete valamennyi tag szuverén egyenlőségének elvén alapul. Az ENSZ 1970-ben elfogadott 2625 (XXV) sz. közgyűlési határozatának az Alapokmány szuverén egyenlőségre vonatkozó megállapítását értelmező előírása szerint „minden állam köteles tiszteletben tartani más államok jogalanyiségát”, és „minden állam a teljes szuverenitásba tartozó jogokkal rendelkezik”.

E dokumentumnak megfelelően a szuverenitás - többek között - az alábbi jogokat foglalja magában. Egyrészt az állam területi épsége és függetlensége sérthetetlen. Másrészt minden államnak joga van arra, hogy szabadon válassza meg és fejlessze politikai, társadalmi, kulturális rendszerét.

A szuverenitás - bár az állam legfőbb hatalmát és függetlenségét jelenti - nem tekinthető korlátlanoknak. Az állam függetlenségét a nemzetközi jog korlátozza. Mivel a nemzetközi jog az államoknak jogegyenlőséget biztosít, következésképpen a szuverenitást korlátozó hatása nem valamely államok feletti jogrend által valósul meg, hanem az állam önkorlátozása által. Az állam önkorlátozása fejeződik ki a nemzetközi szerződések létrehozásában, valamint az azokhoz való csatlakozásban.

A 36/1999. (XI. 26.) AB határozat is utal arra, hogy „az államok szuverenitásukat nemzetközi szerződéssel, vagy belső elhatározásból - megfelelő szintű jogszabállyal – korlátozhatják”. [ABH 1999. 320, 322.] Ez az önkorlátozás azonban nem szünteti meg a szuverenitást. A nemzetközi kapcsolatokban pedig kifejezetten ez, a nemzetközi szerződések megkötésében is megnyilvánuló önkorlátozás jelenti a más államokkal való

együttműködés alapvető feltételeit. A szuverenitás korlátozása belső jogi legitimációjának megteremtésére az alkotmányos jogrend hivatott.

Az indítványozó a függetlenség sérelmének tekintette a Szerződés 8. cikkét<sup>137</sup> is. Ez a cikk a NATO mint sajátos védelmi jellegű nemzetközi szervezet kohéziójának megteremtésére, fenntartására irányul, mivel a tagállamoktól megköveteli, hogy elzárkózzanak a Szerződésben vállalt kötelezettségekkel ellentétes kötelektől és ilyenek létrehozását a jövőre nézve is kizárják. A Szerződés e rendelkezésének elfogadása a Magyar Köztársaságnak mint tagállamnak, Szerződő Félnek a szuverenitásán alapul. A szuverenitás ugyanis - a vázoltak alapján - kiterjed a politikai irányultság, a nemzetközi kapcsolatok szabad, önálló alakítására.

Az 1987. évi 12. törvényerejű rendelettel kihirdetett, a szerződések jogáról szóló, Bécsben az 1969. évi május 23. napján kelt szerződés preambulumban a nemzetközi jog általánosan elismert szabályának nevezi a szabad kötelezettségvállalást. A Szerződés 8. cikkében megjelölt nemzetközi kötelezettségek vállalását tiltó, azok fenntartásától, megkötésétől elzárkózó magatartás az állam olyan megnyilvánulása, amelyet a Magyar Köztársaság az Alkotmány idézett 7. § (1) bekezdése<sup>138</sup> alapján az Alkotmány sérelme nélkül vállalhatott. Vagyis az állam szabadon korlátozhatja saját szuverenitását és kötelezettségvállalási szabadsága vonatkozik azokra a kötelezettségvállalásokra, amelyek értelmében az állam vállalja, hogy tartózkodik valamely nemzetközi vagy szupranacionális normával ellentétes magatartástól.

---

<sup>137</sup> „Mindegyik fél kijelenti, hogy a közte és valamely más Fél vagy bármely harmadik állam között jelenleg hatályban lévő nemzetközi kötelezettségek egyike sem áll ellentétben ennek a Szerződésnek a rendelkezéseivel, és kötelezi magát arra, hogy nem vállal semmiféle, a jelen Szerződéssel ellentétben álló nemzetközi kötelezettséget.”

<sup>138</sup> Az Alkotmány 7. § (1) A Magyar Köztársaság jogrendszere elfogadja a nemzetközi jog általánosan elismert szabályait, biztosítja továbbá a nemzetközi jogi kötelezettségek és a belső jog összhangját”.

Léteznek természetesen ettől eltérő vélemények is, amelyek a csatlakozási szerződés aláírásához szükséges alkotmánymódosítás tervezetének vitájakor nyilvánvalóan felszínre fognak kerülni. Ezen álláspont szerint a magyar Alkotmány „nem tartalmaz jogalkalmazói mércével mérve irányadó rendelkezést sem a nemzetközi jognak a jogforrási hierarchiában elfoglalt helyéről, sem pedig a nemzetközi jogi normák magyar bíróságok általi közvetlen alkalmazásának lehetőségéről, alkotmányosságáról.” [Vörös. 2002. p. 399] Továbbá „a Magyar Köztársaságnak a nemzetközi együttműködésben, nemzetközi szervezetekben való részvétele de lege lata igen bizonytalan alkotmányjogi alapokon áll” [Vörös. 2002. p. 403]. Természetesen ezen álláspontok tekintetében jelen értekezés keretei között csak jelzésszerű bemutatásra tudunk vállalkozni, azok érdemi elemzése vizsgálatunknak nem célja.

Az egyes szerződésekben vállalt kötelezettségei ugyanakkor nem befolyásolják a szuverenitás más területen történő gyakorlását, harmadik államokkal kötött beruházásvédelmi megállapodásaink például nem befolyásolják az Európai Megállapodásban tett vállalásainkat<sup>139</sup>. Ez természetesen nem változtat azon a tényen, hogy az Európai Unió csatlakozás után a közös politikák hatálya alá eső területeken nem tarthatóak fent az addigi, a közös politikákkal ellentétes, kétoldalú szerződések (például szabadkereskedelmi megállapodások), de a nem közösségi szintű területeken

---

<sup>139</sup> Például: Magyar-izraeli beruházásvédelmi egyezmény (1993. évi LXIV. tv.):

„A jelen megállapodás rendelkezései (...) nem kötelezhetik egyik Szerződő felet arra, hogy a másik beruházóit olyan elbánásban, kedvezményben vagy előnyben részesítse, amely nemzetközi megállapodásból vagy az alábbi feltételekből következik.

a) bármilyen jelenlegi vagy a jövőben létrehozandó vámunió, regionális gazdasági szervezet, szabadkereskedelmi területi megállapodás vagy hasonló nemzetközi megállapodás, amelynek valamelyik Szerződő fél tagja, vagy tagja lehet (...)

Magyar-malaysiai beruházásvédelmi egyezmény (1996. évi XCVII. tv.):

„A jelen megállapodás rendelkezéseit (...) nem lehet úgy értelmezni, hogy azok köteleznék az egyik szerződő felet olyan elbánás, előny, vagy kiváltság kiterjesztésére a másik beruházóra vonatkozóan, amelyek

a) olyan meglévő vagy jövőbeni vámunióból vagy szabadkereskedelmi övezetből vagy közös piacból vagy monetáris unióból vagy hasonló nemzetközi megállapodásból vagy a regionális együttműködés egyéb formáiból erednek, amelynek bármelyik Szerződő fél részese vagy azzá válhat (...)

továbbra is szabadon köthető (például kettős adóztatást kizáró) szerződés harmadik országokkal.

### **11.1.2. Társult státusz és a csatlakozási tárgyalások**

A Társulási Megállapodást kihirdető 1994. I. törvény 67. cikke előírja, kimondja, hogy Magyarország gazdasági integrációjának alapfeltétele jelenlegi és jövőbeni jogszabályainak közelítése a közösségi joghoz. Fontos látnunk, hogy itt a Megállapodás előírja a közelítést ütemezése a felektől függ, ugyanakkor visszalépés egy már harmonizált területen nem lehetséges [Gordos, 1995. p. 32.].

Az általános szabályok közül több tartalmaz az adózásra vonatkozó vállalatokat, a pénzügyi szuverenitás gyakorlását érintő korlátozásokat. A 12. cikk<sup>140</sup> előírja a vámokkal egyenértékű terhek eltörlését. A 27. cikk<sup>141</sup> csupán feltételekkel engedi a felek külső pénzügyi szuverenitásának gyakorlását, amikor csak abban az esetben teszi lehetővé vámuniók, szabadkereskedelmi rendszerek és hasonló együttműködési formák létrehozását, ha azok nem állnak ellentétben a Megállapodás által előírt kereskedelmi rendszerrel. Azaz a korábban bemutatott kétoldalú egyezményekkel ellentétben az Európai Megállapodás korlátozza a harmadik országokkal történő szerződéskötés jogát.

A 67. cikkben előírt jogszabály közelítésre vonatkozó általános kötelezettségvállalás a magyar jogrendszer önkéntesen vállalt átalakítását

---

<sup>140</sup>1994. évi I. tv. 12 cikk: „A Közösség a Magyarországról származó importjára vonatkozó, a vámokkal egyenértékű hatású terheket a Megállapodás hatálybalépésekor eltörli.

A Magyarország a Közösségből származó importjára vonatkozó, a vámokkal egyenértékű hatású terheket a következő menetrend szerint eltörli (...).”

<sup>141</sup> 1994. évi I. tv. 27. cikk (1): „A Megállapodás nem zárja ki, hogy a Felek vámuniókat, szabadkereskedelmi övezeteket vagy határmenti kereskedelmi rendszereket hozzanak létre vagy tartsanak fenn, kivéve, ha azok megváltoztatják a Megállapodás által előírt kereskedelmi rendszert.”

vagyis a szuverenitás önkéntes korlátozását jelenti, mivel a szerződő fél lemond a jogszabályalkotás szabadságának bizonyos részéről. Az általános szabályokon túl, a 68. cikk<sup>142</sup> fel is sorolja azokat a területeket, amelyekre a jogközelítési kötelezettség vonatkozik. A felsorolás értekezésünk szempontjából azért lényeges, mert előírja az adózásra vonatkozó szabályok harmonizációját is. A felsorolás megalkotásában kiemelt szerepe volt az egységes piac működéséhez elengedhetetlen jogszabályok átvétele előírásának, hiszen ez alkotja az európai integráció „szívét” [Hargita Á. 1995. p. 128]. Ezen túl, a harmonizáció elősegítése érdekében a Megállapodás 69. cikke alapján a Közösség vállalja, hogy technikai segítséget nyújt a fenti kötelezettségvállalások teljesítéséhez.

Annak érdekében, hogy ezek a Megállapodás végrehajtása nyomon követhető legyen, a 104. cikk létrehozta a Társulási Tanácsot, míg 108. cikke a Társulási Bizottságot. A felek ezeken a fórumokon vethetik fel problémáikat, ha nem látják biztosítottak a Megállapodásban vállalt kötelezettségeinek teljesítését, ezek a fórumok adnak lehetőséget a viták rendezésére. Ilyen vitás kérdés például a gyümölcsparlatok illetve más égetett szeszesitalok különböző adókulcsai, amelyek a Közösség szerint megsértik az adósemlegesség elvét.

A jelenlegi központi adónemek közül elsősorban az általános forgalmi adó, a jövedéki adó, a társasági és osztalékadó esetében a vonatkozó törvények külön paragrafusai<sup>143</sup> jelölik meg azokat a közösségi jogszabályokat, amelyek az adott törvénnyel harmonizálásra kerültek. Ennek fontosságát az adja, hogy csatlakozásunk után a közösségi irányelveket és az azokat átültető magyar jogszabályokat paragrafus mélységig összehasonlító ún. „tükörtáblák” („concordancy table”) elkészítését kérheti az Európai Bizottság.

---

<sup>142</sup> 1994. évi I. tv 68. cikk : „A jogszabályok közelítése különösen a következő területekre terjed ki: (...) vállalati számvitel és adózás, (...) versenyszabályok, (...) közvetett adózás (...)”

<sup>143</sup> A jogharmonizációs kötelezettség a már említett Társulási Megállapodásból ered. A jogszabályalkotásról szóló módosított 1987. évi XI. törvény értelmében a Megállapodás hatálya alá eső területeken fel kell tüntetni, hogy az új hazai jogszabály milyen harmonizációs lépést jelent. A 12/1987 (XII. 29.) IM rendelet 1995-ös módosítása értelmében a harmonizált közösségi jogszabályokat fel kell tüntetni a jogszabályban.



Mint láthatjuk, Magyarország még az EU csatlakozási felkészülés megkezdése előtt önkéntes kötelezettségvállalási jogával élve vállalta, hogy adószabályozásának bizonyos elemeit a közösségi jognak megfelelően alakítja ki vagy módosítja vagyis önkéntesen vállalta a részleges fiskális unióhoz történő igazodást<sup>144</sup>.

A csatlakozási tárgyalások megkezdésével azonban a harmonizáció is új szakaszba lépett, hiszen már nem csak az Európai Megállapodás által lefedett területeken kell végrehajtani azt, hanem a csatlakozás feltételeként megszabott koppenhágai kritériumok értelmében a hazai jogrendszer minden olyan területén, amely esetében létezik közösségi szabályozás.

Az Európai Bizottság a tárgyalások megnyitása előtt értékelést készített Magyarország tagsági kérelméről, amely gazdasági szektoronként – így az adózásra vonatkozóan is - tartalmazza csatlakozás elvégezendő feladatokat<sup>145</sup>. Ezt az értékelést évente ismétlődő országjelentések követték. Értekezésünk szempontjából ez azért jelentős, mert az 1997-es illetve a legutóbbi 2001-es jelentés<sup>146</sup> összehasonlításával képet kaphatunk arról, hogy mennyit haladt előre Magyarország az adóharmonizáció területén.

Az adózási kérdésekkel foglalkozó tárgyalási fejezetet Magyarország egyszer már ideiglenesen lezárta, majd egyes kérdésekben megváltozott álláspontja miatt egyes kérdések újratárgyalását kezdeményezte. Megjegyzendő, hogy a két fél megállapodása alapján a tárgyalási dokumentumok bizalmasan kezelendők, így meghivatkozásuk nem lehetséges teljes akadémiai pontossággal.

---

<sup>144</sup> Európai Megállapodás 6. sz. jegyzőkönyv a vámügyekben történő segítségnyújtásról 1 cikk. (b) : „a `vámok` a felek területén a vámjogszabályok alkalmazása során kirótt és beszedett valamennyi vámot, *adót*, díjat és más illetéket jelentik (...)”

<sup>145</sup> Commission Opinion on Hungary's Application for Membership of the European Union, DOC/97/13, Brussels, 15<sup>th</sup> July 1997 – p. 66

<sup>146</sup> 2001 Regular Report on Hungary's Progress Towards Accession, SEC(2001) 1748, Brussels, 13.11.2001 – p. 56

## 11.2. KÖZVETETT ADÓK

Mint korábban láthattuk a közvetett adók területén tapasztalható a legteljesebb közösségi adóharmonizáció. Ennek a területnek a közelítése már az Európai Megállapodás értelmében is feladata volt a magyar félnek. Ez a terület azért is különösen érdekes, mert nemcsak a meglévő adónemek szabályainak módosítása tapasztalható, de egy teljesen új adónem, a fogyasztási adó egyes elemeit kiváltó jövedéki adóbevezetésének is tanúi lehettünk.

### 11.2.1. **Általános Forgalmi Adó**

A Magyarországon 1988-ban bevezetett általános forgalmi adó elveiben már átvette az Európai Unió hozzáadottérték adórendszerének jellegzetes vonásait, de a részletszabályok tekintetében fennálltak különbségek. Az általános forgalmi adó törvény ma is hatályos, 1992. évi újra kodifikálása már nagymértékben tekintetbe vette a jogharmonizációs feladatokat. Így a közösségi hozzáadottérték adórendszer kereteit létrehozó 77/388/EGK irányelv és a magyar ÁFA törvény (1992. évi LXXIV. tv.) között nemcsak fogalmi, de szerkezeti párhuzamok is felfedezhetőek [Tárnoki, 2001. p. 24].

A törvény módosításai azután a hazai szabályozás nagyfokú konformitását érték el. Az 1997-es értékelés szerint az áruk és szolgáltatások, meghatározása még nem volt azonos a vonatkozó közösségi szabályozásban foglaltakkal. Éppen ezért fontos, hogy 1999-től a hazai ÁFA-szabályozás is áttért a Közösség Kombinált Nomenklatúrájának használatára, így a termékek besorolása megfelel az EU nyilvántartásokban használtaknak. Emellett a csatlakozás időpontjáig néhány termék és szolgáltatás átcsoportosítandó a

kedvezményes kulcs alól a normál kulcs alá, de ennek költségvetési hatásai nem nagymértékűek.

Ugyanakkor vannak még olyan jelentős területek, mint a 0%-os kulcs hazai alkalmazása, amelyek nem felelnek meg a 77/388/EGK irányelv előírásainak. A legkomolyabb problémát a kedvezményes kulcs alatt adóztatott termékek és szolgáltatások körének különbsége jelenti. Az irányelv csatlakozásig történő teljes átvétele az adókulcs – 0%-ról 5%-ra történő - emelkedését, és így az árak emelkedését is maga után vonja. Éppen ezért a magyar Kormány tárgyalási álláspontjában átmeneti mentességi igényt jelentett be egyes, ebből a szempontból érzékeny területre, mint például az éttermi szolgáltatások vagy egyes fűtési formák.

A fűtőanyagok adóztatásának kérdése abból a szempontból merül fel, hogy a gáz és villamos energia adóztatható a közösségi jog szerint kedvezményes kulcs alatt, amennyiben ezt a szándékát a tagállam az Európai Bizottságnak ezt bejelenti<sup>147</sup>. Más tüzelőanyagok esetében azonban nincs erre lehetőség. Ez ellentétes a hazai szabályozással és a csatlakozással összefüggő lakossági terhek egyenletesebb elosztása érdekében kívánatosnak tűnt átmeneti időszak kérése, különös tekintettel arra, hogy ez alatt az idő alatt jobban elterjedhetnek modernebb – és kedvezményes kulcs alá eső – fűtési formák. Az Európai Unió ebben a kérdésben a magyar érvelést elfogadta, így lehetőség van az átmeneti mentesség érvényesítésére.

Ezzel szemben nem talált fogadókészségre az a magyar igény, hogy szintén a lakossági terhek jobb elosztása érdekében a szállítási és raktározási szolgáltatások is kedvezményes kulcs alatt maradhassanak a csatlakozása után egy meghatározott ideig. Az EU álláspontja szerint ezek a szolgáltatások

---

<sup>147</sup> Ezt a bejelentést azonban csupán tagállam teheti meg. Ebből következően, mivel Magyarország már a csatlakozás pillanatától élni kíván ezzel a lehetőséggel, az első évre un. technikai átmeneti mentességet kér ebben a vonatkozásban, hogy a második évben már, tagállamként tett bejelentése alapján, élhessen ezzel a jogával.

annyira hozzátartoznak a belső piac lényegéhez, hogy a közösségi jogtól való eltérés esetükben nem megengedhető.

Két kisebb kérdésben van még eltérés a közösségi szabályozás és a hazai ÁFA szabályok között. Az alanyi adómentesség határa magasabb, mint a vonatkozó irányelv által megengedett küszöb illetve a nemzetközi utasforgalom áfa mentes kezelésének fenntartása is további tisztázást igényel. Ezekben a kérdésekben azonban jó esély van a magyar fél által kedvező rendezésre.

### **11.2.2. Jövedéki, illetve fogyasztási adó**

A jövedéki adót bevezető 1997. CIII. törvény már a közösségi jövedéki szabályozás teljes körű figyelembevételével történt. A bor jövedéki termékkörbe vonásával struktúrájában már teljesen megfelel a vonatkozó közösségi szabályozásnak. Újdonság és harmonizációs szempontból jelentős előrelépés volt az adófelfüggesztés és az adóraktárak rendszerének bevezetése. A különbség az alkalmazott adókulcsok terén mutatkozik meg. Ennek okai ugyanakkor nem feltétlenül harmonizációs kötelezettségek elmulasztásában, hanem az eltérő ár és jövedelmi viszonyokban keresendőek. A csatlakozásig történő infláció feletti adókulcsemeléssel ezek a különbségek is orvosolhatóak lesznek.

A legnagyobb problémát a cigaretta jövedéki kulcsának közösségi szintre történő emelése jelentheti, mivel ezen a területen a legnagyobb az elmaradás a közösségi minimum kulcstól ennek ellenére Magyarország nem élt a mentességi igény lehetőségével. Mivel időközben új, szigorúbb minimum követelményeket megállapító irányelv született meg, továbbá ismeretessé vált, hogy a többi tagjelölt ország mentességi igényt jelentett be erre vonatkozóan, a magyar fél kezdeményezte egy esetleges átmeneti időszak bevezetésének lehetőségét. Ebben az esetben a mentességi időszakra

vonatkozó kérelmet a legális dohánypiac fenntartása illetve a csempészforgalom növekedésének megakadályozása indokolja.

A másik kérdéses résztéma a szeszbérfőzés kérdése, mivel ez a rendszer – bár céljaiban egyezik – kereteiben alapvetően különbözik a közösségitől. Az első tárgyalások alapján Magyarország egy átmeneti időszak után fel kellett volna számolnia a bérfőzdekre megállapított adókedvezményt és át kellett volna vennie a kedvezmény háztartási méretekre kialakított közösségi felső határát. Mivel azonban a vonatkozó irányelv lehetőséget ad – egyfajta koordinációs mechanizmus keretében - egyes helyi rezsimek elismerésére, továbbá több hasonló rendszerrel rendelkező tagjelölt ország (Szlovákia, Csehország) esetében éltek is ezzel a lehetőséggel, Magyarország is kezdeményezte a kérdés újratárgyalását.

### 11.3. KÖZVETETT ADÓK

Bár, mint fentebb bemutattuk, a közvetett adók harmonizációja a Közösségben csupán részleges, a többször is módosított, a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény áttekintése integrációs szempontból is várható, tekintettel arra, hogy bizonyos magyarországi piaci szereplők tevékenységét és gondolkodását is jelentősen befolyásolják az említett közösségi jogszabályok.

#### **11.3.1. Társasági és osztalék adó**

A hatályos magyar szabályozás a joganyag összehasonlítási tárgyalásokon több eltérést mutatott az *acquis*-tól, mint például a külföldi anyavállalatnak átutalt osztalék forrásadója, az adómentes összeolvadás vagy szétválás feltételei. A közvetett adókhöz képest nagyobb eltérést az is okozza, hogy ez a

terület nem tartozik a Társulási Megállapodás hatálya alá, így itt korábban nem jelentkezett jogharmonizációs kötelezettség.

Az elmúlt években a társasági adóról szóló törvény módosításaival megtörtént az anya- és leányvállalati, valamint az összeolvadási irányelv szabályainak harmonizációja, noha egyes esetekben ezek a módosítások csak a csatlakozás napján lépnek életbe. Mindazonáltal a külföldi anyavállalatnak átutalt osztalék forrásadóztatásának megszüntetése tekintetében a Kormány átmeneti mentességi igényt jelentett be, figyelemmel arra, hogy így jelentős költségvetési bevételtől esne el. Mivel azonban ez a mentességi igény csatlakozásunk esetén különbséget tenne az egységes belső piacon működő vállalatok között bejegyzési országuk szerint, vagyis a belső piac alapelveivel szemben áll, azt az Európai Unió elutasította.

Az állami támogatásnak minősülő adókedvezmények kérdése továbbra is jelentős nehézségeket okoz a csatlakozási felkészülésben. Azonban ennek a területnek a kezelése elsősorban nem adózási, hanem versenyjogi megközelítésű. Annyi mindenesetre elmondható, hogy bár az ezekre vonatkozó, fentebb ismertetett Magatartási Kódex nem kötelező érvényű közösségi jogszabály, Magyarország vállalta, hogy azzal ellentétes új jogszabályokat nem hoz. A már meglévő adókedvezmények kérdésének rendezése még nyitott kérdés.

Az új kedvezmények konformitását biztosítja, az államháztartás rendjéről szóló törvény<sup>148</sup> módosítása, amely a 2001 tavaszán elfogadott pénzügyi tárgyú törvénycsomag<sup>149</sup> részét képezte. Ez alapján fogadta el a Kormány a vállalkozásoknak nyújtott állami támogatások tilalma alóli mentességek egységes rendjéről szóló 163/2001. (IX. 14.) Korm. rendeletet. Ezek hatálya már minden államháztartási forrásból nyújtott támogatásra, vagyis az önkormányzatok által nyújtott támogatásokra is kiterjed [Hargita E. 2002. p. 6.].

---

<sup>148</sup> 1992. évi XXXVIII. tv.

<sup>149</sup> 2001. évi L. tv.

#### 11.4. HELYI ADÓK

Az EK irányelvek és a kettős adóztatást kizáró egyezmények ezideig nem vonatkoznak a helyi adókra, bár ezek közpénzügyi fontossága az önkormányzati gazdálkodásban már nem elhanyagolható. A belső adójogi szuverenitás elvének elismerése mellett – nézetünk szerint is – szükséges lehet ezt az adórendszert is a közös szabályozási körbe vonni (pl.: a tőke olyan területekre vonul, ahol kisebb az adóteher).

Ennek jele az is, hogy az állami támogatásnak minősülő adókedvezmény fogalma a helyi adók esetében is alkalmazandó a közösségi jog értelmében. Ugyanakkor a fentebb említett 163/2001. (IX. 14.) Korm. rendelet értelmében a rendeletben szereplő szabályok – vagyis az adókedvezmények nyújtásának tiltása – nem alkalmazandó Magyarország csatlakozásáig megalkotandó helyi adó rendeletekre [Hargita E. 2002. p. 6.].

#### 11.5. BEKAPCSOLÓDÁS AZ ADÓIGAZGATÁSI EGYÜTTMŰKÖDÉSBE A MAGYAR ADÓIGAZGATÁS SZERVEZETÉNEK ÉS HATÁSKÖRÉNEK HARMONIZÁCIÓJA

A magyar adóigazgatás bekapcsolódása az adóigazgatási együttműködésbe több szempontból megvizsgálandó kérdés. Egyrészt a tagállami adóhatóságokkal történő együttműködés szabályai – az EU csatlakozás napján történő hatálybalépéssel – bekerültek az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI törvény szövegébe. Így az adóigazgatási együttműködésbe történő magyar csatlakozás jogi akadályai megszűntek.

Másrészt az adóigazgatási együttműködésbe való bekapcsolódás nagy részben a megfelelő intézményi háttér felállítását és megfelelő beruházásokat

jelent. Ezek közül a legfontosabb a Központi Kapcsolattartó Iroda<sup>150</sup> felállítása. Ezeket a feladatokat és a teljesítésükhöz szükséges megfelelő forrásokat az Acquis Átvételének Nemzeti Programja<sup>151</sup> tartalmazza. A terveknek megfelelően az Iroda eszközeinek beszerzése és beüzemelése az értekezés lezárása idején már folyamatban van.

Harmadrészt meg kell említeni, hogy már ma is létezik együttműködés a tagállami adóigazgatások és a magyar adóigazgatás között, még akkor is ha ez nem adatcserében, hanem például szakértők cseréjében, csatlakozási szakmai segítségnyújtásban jelentkezik.

A fentiekben láthattuk, hogy bár számos tennivaló van még Magyarország EU csatlakozásáig és több kérdésben átmeneti mentességi időszak biztosításáról folynak tárgyalások, a hazai adójog rendszere nagymértékben átvette már a közösségi szabályozást vagyis adójogi rendszerünk kialakításában a közösségi jog már most főszerepet játszik vagyis bizonyos mértékig már ma is részesei vagyunk a közösségi adóharmonizációnak.

---

<sup>150</sup> KKI – Central Liaison Office, CLO

<sup>151</sup> A Közöségi Vívmányok (Acquis) Átvételének Nemzeti Programja (ANP) tartalmazza mindazokat a jogharmonizációs, intézményfejlesztési és gazdaságfejlesztési (beruházási) feladatokat és eszközigenyeket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy Magyarország a csatlakozás időpontjára alkalmassá váljon a közösségi jogszabályok átvételére, alkalmazására és betartására. Legutóbbi, felújított változatát a Kormány 2088/2002 Korm. határozata tartalmazza.



## 12. Következtetések

Értekezésünk vizsgálódásának témája az intra-integrációs adójog és adórendszer kérdésköre. Ez a választás kétségtelenül már önmagában is kérdéseket vet fel. Az intra-integrációs adójog és adórendszer mindaddig a közgazdasági és jogi absztrakció szintjén létezett csupán. Egyetlen – és csupán részleges – megvalósulása az Európai Közösség adójogában és adórendszerében mutatkozott meg. Felmerül tehát a kérdés, hogy lehetséges-e és érdemes-e egy ilyen korlátozott körben megfigyelhető jelenség tanulmányozásába kezdeni.

Úgy véljük, és ezt értekezésünkben törekedtünk bebizonyítani, hogy a közösségi adójog és adórendszer nem egy elszigetelt jelenség, hanem a gazdasági integráció legfejlettebb példája, amit napjaink világgazdasági folyamatainak logikájából eredően a jövőben számos hasonlóan fejlődő gazdasági integrációs intézmény fog követni. A vizsgált gazdasági integráció pedig az elmélyülés és kibővülés dinamikájának olyan példáját adta, ami már önmagában is okot adhat vizsgálódásunkra.

A kilencvenes évek folyamán az egységes belső piac kiteljesedése és a közös valuta bevezetésével az Európai Közösség a gazdasági integráció eddig nem látott szintjét érte el. Európai integráció eddigi története az egymást követő, egyre magasabb szintű integrációs lépések sorozata volt. Így nem alaptalan feltételeznünk, hogy a gazdasági és monetáris unió létrejötte nem végcélja, csupán egy állomása ennek a folyamatnak. Ez a forma ugyanakkor a tagállamok gazdaságpolitikai együttműködésének és koordinációjának egy egészen új minőségét követeli meg. Ez az új minőségű gazdaságpolitika pedig közgazdasági szempontból a hagyományos tagállami gazdaságpolitikai eszköztár – így az adópolitika – újraértelmezését is szükségessé teszi.

Az adóügyek gazdaságpolitikai eszköz mivoltukon túl hagyományosan összekapcsolódnak a szuverenitás, a képviselői demokrácia fogalmával is.

Napjainkban ülésezik az a Konvent, amelynek feladata az Európai Unió alkotmányos szerződésének kidolgozása. Ez a szerződés új irányba mozdíthatja az integráció fejlődését és amennyiben szabályozni kívánja az európai állampolgárok jogait és kötelezettségeit, nem hagyhatja figyelmen kívül az adózás kérdéskörét sem.

Az elméleti érdeklődésen túl azt a gyakorlati vonatkozást sem szabad figyelmen kívül hagynunk, hogy Magyarország legfontosabb gazdasági partnere és fejlődésének egyértelmű meghatározója az Európai Unió. Így a belső piacon végbemenő változások még akkor is döntő hatással vannak a magyar gazdaságra, ha Magyarország nem is tagja az Uniónak. Figyelembe véve azt a tényt, hogy e sorok írásakor nagy valószínűséggel csupán másfél év van hátra Magyarország uniós csatlakozásáig, érdeklődésünket már nem csak az egységes belső piac gyakorlati hatásai kelthetik fel, hanem a magyar gazdaságra tagállami gazdaságként váró hatások és folyamatok is.

Vizsgálódásunk során áttekintettük a szuverenitás fogalmának változását. Véleményünk szerint a világgazdaság globálissá válása és a technológiai fejlődés nagyban aláásta a hagyományos nemzetállami rendszer alapjait. Kétségtelenül jogosak azok az ellenvetések, hogy jelenleg továbbra is a nemzetállamok a nemzetközi rendszer főszereplői és az is kétségtelen, hogy a nemzetállami modellt meghaladó továbbfejlődés útja sem egyértelmű.

Mivel azonban vizsgálódásunk célja nem a helyzetkép rögzítése, hanem a folyamat elemzése, megalapozottnak tartjuk azt a feltételezést, hogy a nemzetállamok szuverenitásuk egyre jelentősebb darabjait ruházzák át szupranacionális intézményekre és ez a folyamat a jövőben csak erősödni fog.

A szuverenitás általános kérdésein túl tézisünk bizonyításához meg kellett vizsgálnunk a pénzügyi és azon belül az adóügyi szuverenitás területén tapasztalható folyamatokat is. Vizsgálódásunk eredményeként arra a megállapításra jutottunk, hogy ezen a területen ugyanúgy érvényes a

szuverenitás nemzetek fölötti intézményekre történő átruházásának folyamata, mint azt korábban, a szuverenitás általános vizsgálatakor láttuk.

Kétségtelenül megfontolandó, hogy a szupranacionális intézmények vajon valóban rendelkeznek-e önálló - még ha részleges - pénzügyi szuverenitással vagy csupán tagállamaikról mondhatjuk-e el ezt. Értekezésünkben felvonultatott érvelésünkkel azt kívántuk bemutatni, hogy a szupranacionális intézmény valóban rendelkezhet részleges vagy teljes pénzügyi szuverenitással, és ezt a közösségi jog példáján a gyakorlatban is be kívántuk mutatni.

A bemutatott közgazdasági megfontolások közül ehelyütt arra kívánjuk felhívni a figyelmet, hogy az adószuverenitás átruházása egy szupranacionális szervezetre avagy a fiskális unió létrejötte összeegyeztethető a tagállamok gazdasági érdekeivel. Nem csökkenti a piaci szereplők jólétét, csupán a gazdaságpolitikai eszközök megváltozott felhasználását teszi szükségessé. Ugyanakkor segítségével létrejöhet egy valóban egységes belső piac, amely lehetővé teszi, hogy az önmagukban gyenge világgazdasági alkupozícióban lévő tagállamok közösen globális méretekben is az egyik legversenyképesebb, legjobb érdekérvényesítő pozícióban lévő gazdasági entitást hozzák létre.

Visszatérve Magyarországnak a európai gazdasági integrációban való részételének vizsgálatához, a közösségi majd a magyar adójog és adórendszer tételes, harmonizációs szempontú bemutatásával be kívántuk mutatni, hogy a magyar adórendszerre már ma is jelentős hatást gyakorol közösségi fiskális harmonizáció, vagyis Magyarország tagság nélkül is részese az adóunió kialakulása elé vezető folyamatnak.

Természetesen nem kívánjuk azt sugallni, hogy a teljes fiskális unió létrejötte küszöbön állna vagy – a Gazdasági és Monetáris Unióhoz hasonló - intézményesítéséről beszélhetnénk. Ez, különös tekintettel Európai Unióban az adózás területén alkalmazandó egyhangú döntést igénylő eljárásrendre,

kétségtelenül rövid távon nem valószínű. Az intra-integrációs adójognak és adórendszernek az Európai Unión kívüli más megjelenésének lehetőségével szintén nem kívántunk jelen értekezés keretében foglalkozni.

Be kívántuk ugyanakkor mutatni, hogy a világgazdaságban érvényesülő folyamatok egyértelműen abba az irányba mutatnak, hogy idővel a gazdasági integráció a fiskális unió létrejöttének szintjét is el fogja érni és nem csak egy gazdasági integrációs intézmény keretében. Ez összhangban is áll továbbá az integráció elméletek által már korábban is felvázolt fejlődési modellekkel.

Nyilvánvalóan további, jelen értekezés kereteit meghaladó vizsgálódást igényel, hogy milyen más, az Európai Unión kívüli megjelenési formái vannak vagy lehetnek az intra-integrációs adójognak és adórendszernek. A jelen értekezés keretei között csupán jelzésszerűen érintett nemzetközi adójog továbbfejlődése milyen irányba halad és ez hogyan befolyásolja az intra-integrációs adójog(ok) és adórendszer(ek) fejlődését.

A közösségi adójog és adórendszer maga is egy folyamatosan fejlődő terület, így fejlődési irányainak és gazdasági, jogi hatásainak elemzése folyamatos vizsgálódást tesz szükségessé. A közösségi részleges fiskális uniónak Magyarországra gyakorolt hatása mintájára egy újabb vizsgálódási irány lehet az Európai Unió és a vonzásköréhez tartozó gazdaságok fiskális kölcsönhatásainak általános elemzése.

Mindent összevetve, tézisünkről a következők mondhatóak el.

- Értekezésünk során azt kívántuk bebizonyítani, hogy az Európai Unió tagállamai már ma is közgazdasági szempontból részleges fiskális uniót alkotnak. Vizsgálódásunk során áttekinthettük, hogy a nemzetállamok korlátozhatják szuverenitásuk egyes részterületeit, sőt erre rá is kényszerülnek. A jogi természetű korlátozás olyan

közgazdasági előnyökhöz juttatja őket, amelyek lehetővé teszik gazdaságpolitikai céljaik jobb és hatékonyabb elérését. Ezek az előnyök pedig ellensúlyozzák a szuverenitás átruházásból fakadó esetleges hátrányokat. A gazdasági integráció elmélyülése pedig fokozza a tagállami nemzetgazdaságok összefonódását, ami viszont a szuverenitás újabb részeinek a közös intézményekre történő átruházására ösztönzi a tagállamokat.

Tekintettel a vámunió meglétére és a közvetett adózás területén érvényesülő nagyfokú harmonizációra véleményem szerint a fiskális unióra vonatkozó megállapításunk megállja a helyét. Különös tekintettel arra, hogy a monetáris unió is megkívánja a gazdaságpolitikák közösségi szintű összefogását, így hosszú távon ez alól nem lehet kivétel a nemzeti adópolitika sem. Ebben az irányban hat az is, hogy a közös költségvetés bevételi oldala a „VAT forrás” miatt nem nélkülözheti a nemzeti hozzáadottérték adóztatás egységesítését, az intra-integrációs adójog kiteljesítését.

- A fentieket figyelembe véve nem kerülheti el a figyelmünket, hogy a társasági adóztatás területén jelentős munka indult meg egy teljesebb közös szabályozás kialakítása érdekében. Ez azt mutatja, hogy az adóharmonizáció dinamikája az európai gazdasági integráció általános lendületéből ered. Éppen ezért nem tartjuk kétségesnek, hogy a monetáris unió után az Európai Unió tagállamai, ha nem is ugyanannyira látványos módon, de létrehozzák a teljes fiskális uniót is. Ezzel általánosságban azt is be kívántuk mutatni, hogy egy magas fokú gazdasági integráció szükségszerűen eljut a fiskális unió szintjére, az intra-integrációs adójog és –rendszer nem csak az EU esetében válhat gazdasági valósággá.
- Fentebb igyekeztünk bemutatni, hogy Magyarország részint a Társulási Megállapodásból, részint a csatlakozási felkészülésből, részint

gazdasági érdekből már ma is jelentős mértékben hozzáigazította adószabályozását a közösségi adójoghoz. Így, ha nem is teljes mértékben de részese ennek a részleges adóuniónak.

- Negyedrészt azt is bemutattuk, hogy az Európai Unió tagállamai között kibontakozó adóharmonizáció vagyis az intra-integrációs adójog létrejötte nem csupán a közöttük létrejött gazdasági integráció eredménye, de napjaink globális gazdaságában az adóegyezmények hagyományos rendszere sem alkalmas már betölteni hajdani szerepét és a nemzetgazdaságok közötti adózási kérdések megoldása is hatékonyabb multilaterális keretekben.

A fentieket összegezve úgy véljük, bár az értekezésünkben felvetett kérdések további vizsgálódások alapját képezhetik, a kiinduló tézis elfogadhatóságát a fentebb kifejtett érvek és tények bizonyítják.

## **Jogforrások és irodalom**

A bibliográfiát kibővítettük olyan, jelen értekezés keretein belül nem idézett anyagokkal is, amelyek alapot szolgáltathatnak a téma további kutatásakor.

### A, JOGFORRÁSOK

- a) A közösségi jogszabályok forrása az Official Journal (Európai Közösség hivatalos lapja), illetve az itt megjelent jogszabályok szövegét tartalmazó CELEX számítógépes adatbázis.
- b) A magyar jogszabályok forrása a Magyar Közlöny illetve a Complex számítógépes jogtár adatbázis.

### B, ALAPVETŐ IRODALOM

- Atkinson, Anthony B. – Stiglitz, Joseph E.: Lectures on Public Economics, McGraw-Hill, 1980, London
- Avery Jones, John F.: Are Tax Treaties Necessary? 53 Tax Law Review 1999 p.1
- Azzi, John: Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think about an International Tax Court, Bulletin for International Fiscal Documentation, IBDF, Vol. 52, No. 8/9, 1998, pp. 344 –357.
- Baker, Philip: Double Taxation Agreements and International Tax Law, Sweet and Maxwell, London, 1991.
- Bécsy Etelka: EU+Pénz+Tár – A magyar európai uniós csatlakozás költségvetési szemmel, Pénzügyi szemle 2000/5., 6., 7., 9., 10., 11-12. illetve további tanulmányok
- Beveridge, Fiona – Riley, Chris: European Community Taxation Law, Ashgate Law, Aldershot, 1999.

- Bille, Sten: La souverainete fiscale des Etats et l'integration economique international, IBFD, Amsterdam, 1958.
- Blumentstein, Ernst: Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwissenschaft, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1952
- Bokorné Szegő Hanna: Nemzetközi jog, Aula Kiadó, Budapest, 1997.
- Bühler, Ottmar: Prinzipien des internationalen Steuerrechts, 2. kiadás, Beck, München, 1976.
- Chrétien, Maxim: A la recherche du droit international fiscal commun, Sirey, Paris, 1955.
- Cnossen, S. (1996), Company Taxes in the European Union: Criteria and Options for Reform, Fiscal Studies, Vol. 17 No. 4
- Craig, P. P. – de Búrca, G.: EC Law, Oxford University Press, Oxford 1998
- Daedalus: „What Future for the State” – proceedings of the American Academy of Arts and Science, 1995. 124/2
- Dassesse, Marc: Human Rights and Value Added Tax Fines..., Bulletin for International Fiscal Documentation, IBDF, Vol. 53, No. 12, 1999, pp. 566 – 569.
- Deák Dániel: Adópolitika, in: Az Európai Unió politikái (szerk.: Kende T. – Szűcs T.) Osiris, Budapest, 2000., 7. fejezet pp. 155-197.
- Deák Dániel: Nemzetközi adózás, Saldo, Budapest, 1994.
- Deudney D. H.: The Philadelphian System..., International Organisation, 1995, 29/2, 191-228
- Dezséri Kálmán: Adóharmonizációs törekvések az Európai Unióban, kihívások, 130. szám, MTA Világgazdasági Kutatóintézet, 2000.
- Dunn, J. Contemporary Crisis of the Nation State, Political Studies 1994, 42.
- Easson, Alex: Do We Need Tax Treaties?, Bulletin for International Fiscal Documentation, IBDF, Vol. 54, No. 12, 2000, pp. 619 - 625
- Erdős G. - Földes G.- Óry T. – Véghelyi M.: Az Európai Közösség adójoga, KJK, Budapest, 2000.



- Farkas Beáta – Várnay Ernő: Bevezetés az Európai Unió tanulmányozásába, JATE Press, Szeged, 1997.
- Fazekas Judit: Az európai integráció alapszerződése, KJK, Budapest, 2000.
- Földes Gábor (szerk.): Pénzügy jog I. kötet, Budapest, KJK, Budapest, 1999.
- Földes Gábor (szerk.): Pénzügy jog II. kötet, Budapest, KJK, Budapest, 1997.
- Földes Gábor: Adóteform előtt, Adó, 1999. 8. szám, pp. 24-30.
- Földes Gábor: Pénzügyi-igazgatási jog, in: Magyar közigazgatási jog - Különös rész, európai kitekintéssel, I. kötet, pp. 57-74., Osiris, Budapest, 1999.
- Gátos György – Király Miklós – Tóth Tihamér (szerk.): Válogatott ítéletek az Európai Bíróság esetjogából, I.-II. kötet, KüM IÁT, 1999. Budapest
- Gellner, Ernest: Nation and Nationalism, London, 1983
- Gordos Árpád: Az Európai Unió belső piaca, in: Magyarország úton az Európai Unióba, AULA Kiadó, Budapest 1995. pp. 7-37
- Hall, John A.: Nationalism: Classified and Exlaned. in: Daedalus 1993, 1-28.
- Hamaekers, Hubert : Corporate Tax Policy and Competence of the European Community, in: European Taxation, 1990., Volume 30. No. 12. pp 358.
- Haraszi Gy. (szerk.): Nemzetközi jog, Tankönyvkiadó, Budapest 1976.
- Hargita Árpádné: A magyar-EK társulási megállapodás, in: Az Európai Közösség és Magyarország az 1990-es évek közepén, Aula, Budapest, 1993. pp. 75 – 115.
- Hargita Árpádné: Felkészülés az Európai Unióhoz való csatlakozásra a Maastricht utáni Európában, in: Magyarország úton az Európai Unióba, AULA Kiadó, Budapest 1995. pp. 133 – 196.

- Hargita E. – Banai P. B. : Új fejezet a támogatások versenyszempontú ellenőrzésében... in: TVI információs füzetek (Pénzügyminisztérium) 7. - 2002 április,
- Hercegh G. (szerk.): Nemzetközi jog, Nemzetközi Tankönyvkiadó, 1995.
- Hetényi Géza – Hünlich Csilla – Mocsáry Péter: Az Európai Unió pénzügyi rendszere, Útmutató / Press Publica, Budapest, 2000.
- Hetényi Géza: Magyarország részvétele az Európai Unió gazdaságpolitikai koordinációs mechanizmusában és a részvétel kapcsán felmerülő lehetséges problémák, 2002, Ph.D. disszertáció, kézirat, BKAE EKK
- Hirschman A. O. : Essays on Trespassing: Economics to Politics and Beyond, University Press, Cambridge, 1981.
- Horváth Jenő: Az európai integráció története in: Európai integrációs alapismeretek, szerk.: Blahó A., Aula Kiadó, Budapest, 2002. pp. 67-111.
- Huszár Ernő: Nemzetközi kereskedelempolitika, Aula, 1994. Budapest
- Jakab András dr. (szerk.): Az Európai Közösségek jogszabályainak gyűjteménye, Unió, Budapest, (folyamatos kiadás)
- Kapteyn, P. J. G. – VerLoren van Thermaat, P.: Introduction to the Law of the European Communities, 3. kiadás, Kluwer, London, 1998.
- Kende Tamás (szerk.): Európai közjog és politika, Osiris-Századvég, Budapest, 1995.
- Kengyel Ákos – Palánkai Tibor: A gazdasági integráció fejlődési szakaszai, az EU országok makrogazdasági helyzetének alakulása in: Európai integrációs alapismeretek, szerk.: Blahó A., Aula Kiadó, Budapest, 2002. pp. 197-240.
- Kirschen, Etienne-Sadi : Financial Integration in Western Europe, Columbia University Press, New York/London, 1969.
- Klezath, Peter: Die Entwicklung der Umsatzsteuer bei Verwirklichung des einheitlichen Binnenmarktes (in: L. Wörner: Umsatzsteuer in internationaler und Europäischer Sicht), Köln, Schmidt Verl. 1990.
- Knechtle, Arnold A.: Basic Problems in International Fiscal Law, Kluwer, Deventer, 1979.

- Kosáry Domokos: A magyar és európai politika történetéből – tanulmányok, Osiris kiadó, Budapest, 2001.
- Kosztolányi Tamás: Jogharmonizáció a személyi jövedelemadó területén, Pénzügyi Szemle, 1999. 12. szám, pp. 1110-1136.
- Kosztolányi Tamás: Mi lesz az adókedvezményekkel a csatlakozás után?, Adó, 2000. 1-2. szám, pp. 76-84.
- Laule, Gerhard: Basic Problem of Harmonising Tax Law in the European Communities, Univ. des Saarlandes, Saarbrücken, 1992.
- Liebman, Howard M. – Patten, Russel M. : Review of EC Tax Developments, European Taxation, 1991., Volume 31. No. 11. pp 364.
- Lippert, Gustav: Das internationale Finanzrechts, Quidde, Trieste, 1912.; Handbuch des internationalen Finanzrechts, Österreichische Staatsdruckerei, Wien, 1928.
- Lippert, Gustav: Rechtsbuch des internationalen Finanzrechts, Lenkam Verl., Graz, 1935.
- Lodin, Sven-Olof - Gammie, Malcolm : The Taxation of the European Company, in: European Taxation, 1999., Volume 39. No. 8. pp 286.
- Losonczi Miklós dr.: A hozzáadottérték-adó az EU-ban, Adó, 1998. 12. szám, pp 55-57.
- Losonczi Miklós dr.: A jövedéki adók az EU-ban, Adó, 1998. 13. szám, pp 55-58.
- Losonczi Miklós dr.: Közvetlen adózás az Európai Unióban, Adó, 1999. 1-2. szám, pp 24-27.
- Malcolm N. Shaw: Nemzetközi jog, Osiris Kiadó, Budapest, 2001.
- Marján Attila: Az európai pénzügyi szolgáltatási szektor és a Gazdasági és Monetáris Unió, Ph. D. értekezés, 2002. kézirat
- Martín Jiménez, Adolfo J. : Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: an Institutional and Procedural Analysis, (Series on International Taxation, No. 22.) Kluwer Law International, The Hague, 1999.
- Martin Péter – Kádár Krisztina: Az EU finanszírozása, Pénzügyi szemle 2000/11-12. szám illetve 2001/2. szám

- Márffy Ede: A magyar pénzügyi jog kézikönyve, Grill Könyvkiadó, 1930. Budapest
- Mathews, J. T.: Power Shift, Foreign Affairs, Vol. 76. No. 1., January/February 1997., 50-66 pp.
- Messere, Ken (editor): The Tax System in Industrialised Countries, Oxford University Press, 1998
- Messere, Ken: 20<sup>th</sup> Century Taxes and Their Future, Bulletin for International Fiscal Documentation, IBDF, Vol. 54., No. 1. 2000, pp. 2 - 29
- Messere, Ken: OECD Tax Developments in the 1990s, Bulletin for International Fiscal Documentation 7, 1997. pp 298-314.
- Messere, Ken: Tax Policy in OECD Countries: Choices and Conflicts, Amsterdam, IBFD, 1997.
- Millward, A. S.: The European Rescue of the Nation State, University of California Press, Berkely, 1992.
- Nagy Tibor: A nemzetközi adójog elemei, in: Az adózás alapkérdései, KJK, Budapest, 1959, pp. 377 – 434.
- Nugent, Neil: The Government and Politics of the European Community, Macmillan, London, 1993.
- Öry Tamás: A közvetett adózás területén érvényesülő igazgatási együttműködésről, Pénzügyi Szemle, 1999. 3. szám, pp 257-262.
- Öry Tamás: Az EK adóügyekben érvényesülő jogsegély-irányelve, Pénzügyi Szemle, 1999. 11. szám, pp 1023-1028.
- Öry Tamás: Az EK átmeneti és végleges áfa-rendszere, Pénzügyi Szemle, 1997. 9. szám, pp 711-716.
- Öry Tamás: Az EU-átvilágítási tárgyalások (tárgyalások) adózást érintő tapasztalatai, Adó, 1999. 9. szám, pp 44-46.
- Öry Tamás: Elektronikus kereskedelem és közvetett adóztatás európai szemmel, Pénzügyi Szemle, 1998. 10. szám, pp 837-842.
- Öry Tamás: Az EK adóharmonizációs tevékenységének áttekintése, Pénzügyi Szemle, 1997. 2. szám, pp 146-172.
- Palánkai Tibor: Az nyugat-európai integráció, KJK, 1981. Budapest

- Palánkai Tibor: Az európai integráció gazdaságtana, Aula, Budapest, 4. kiadás 1999. illetve 7. kiadás 2001.
- Pflugman, Barbara: Zum Abbau der Steuergrenzen in den Europäischen Gemeinschaften, Finanzarchiv, Bd. 47., pp. 325-335., 1989.
- Plamenatz, John: Two types of Nationalism. In Eugene Kamneka (ed.) Nationalism. The Nature and Evolution of an Idea, London 1976.
- Rabkin, Jeremy : Is National Sovereignty Out of Date? ; The Hal Clough Lecture for 2000, Institute of Public Affairs, Melbourne, 2001.
- Reinicke, W. H.: Global Public Policy; Foreign Affairs, Vol. 76 No. 6., November/December 1997, 127-138 pp.
- Rosenau, James N: Fragmegration, Security Dialogue; 1994., Vol. 25(3). pp. 255-281
- Scharpf F. W.: Community and autonomy: Multi-Level Policy-Making in the European Union, Journal of European Public Policy, 1994, 1-2 p 219-242
- Schweitzer, Michael –Hummer, Waldemar: Europarecht, 4. kiadás, Metzner, Berlin 1993.
- Scrivener, Christiane: Harmonization of Tax Law within the Community, European Taxation, 1990., Volume 30. No. 12. pp 355.
- Shackleton, Michael: Financing the European Community, Pinter, London, 1990.
- Show, Malcolm N.: Nemzetközi jog, Osiris Kiadó, Budapest, 2001
- Slaughter Anne-Marie: The Real New World Order, Foreign Affairs, Vol. 76. No. 5, September/October 1997. 183-197 pp.
- Smith, Stephen: The Definitive Regime for VAT. An Assessment of the European Commission's Proposals, IFS – The Institute for Fiscal Studies, London, 1997.
- Stein, Lorenz von: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Leipzig, 1873
- Strasser, Daniel: The Finances of Europe, 7. kiadás, Commission of the EC, Brussels, 1991.
- Szentés Tamás: Világgazdaságtan, Aula 1995. Budapest
- Szűcs Jenő: Nemzet és történelem, Budapest, 1974

- Tanzi, Vito: The Impact of Economic Globalization on Taxation, Bulletin for International Fiscal Documentation, IBFD, Vol. 52, No. 8/9, 1998, pp. 338 – 343
  - Tárnoki Péter: Az adójog átvilágításának lezárása – folytatódó adójogharmonizáció, Európai Jog, 3/2001, pp. 23-27.
  - Tóth Judit: Az európai integráció és az alkotmányozás kapcsolata, Európai Tükör, 1998. III. évf. 1. szám, pp. 99-116.
  - Trobatas, Louis: Institutions financières, Paris, 1956
  - Tuck, Richard: Hobbes, Atlantisz, Budapest, 1993
  - Várnay Ernő – Papp Mónika: Az Európai Unió joga, KJK-Kerszöv, 2002, Budapest
  - Verebélyi Aranka: A fogyasztási adó szabályozása az Európai Unión belül és Magyarországon, Pénzügyi Szemle, 1995., 10. szám, pp. 762-771.
  - Verebélyi Aranka: Forgalmiadó-kulcsok az Európai Unióban és Magyarországon, Adó, 1999. 10. szám, pp 28-30.
  - Vörös Imre: Az EU-csatlakozás alkotmányjogi: jogdogmatikai és jogpolitikai aspektusai, Jogtudományi Közlöny, 2002/9. pp. 397-408.
  - Wallace H. – Wallace W. (ed.): Policy Making in the European Union, 3<sup>rd</sup> edition, University Press, Oxford 1999.
  - Weber-Fass, Rudolf: Staatsverträge im internationalen Steuerrecht, J.C.B. Mohr, Tübingen, 1982.
  - Westerburgen, Jos W. B.: Tax harmonisation in the EC – where are we and what are the prospects, Intertax, No. 10., 1990.
  - Williams, David W.: Trends in International Taxation, IBFD, Amsterdam, 1991.
  - Williams, David: EC Tax Law, Longman, London/New York, 1998.
- A nemzetközi és nemzeti adójogszabályok aktuális változásainak nyomon követése céljából alapvető forrásművek az International Bureau of Fiscal

Documentation (IBFD, Amsterdam) alábbi rendszeresen megjelenő dokumentumai (az értekezés kéziratának lezárásának időpontjáig):

- Bulletin for International Fiscal Documentation (monthly)
- EC Corporate Tax Law 1999., Loose-Leaf Services, IBFD Publications BV, Amsterdam, 1999.
- European Tax Handbook (1999, 2000.)
- European Taxation (monthly)
- Guide to the European VAT Directives, Loose-Leaf Services, IBFD Publications BV, Amsterdam, 1999.
- International Tax Glossary (IV. edition)
- Survey of the Implementation of the EC Corporate Tax Directives
- Tax News Service (weekly newsletter), Loose Leaf Service, IBFD Publications BV, Amsterdam,
- The Taxation of Companies in Europe (Vol. II. 1999.), Loose-Leaf Services, IBFD Publications BV, Amsterdam, 1999.
- Value Added Taxation in Europe (Vol. III: 1999.), Loose-Leaf Services, IBFD Publications BV, Amsterdam, 1999.

Illetve az alábbi rendszeresen megjelenő periodikák, évkönyvek:

- Europarecht
- Sociaal-Economisch Wetgeving (SEW)
- Reports of cases before the Court (ECR)

## Táblázatok

### 1. táblázat

A 2000. ÉVI KÖZÖS KÖLTSÉGVETÉS BEVÉTELEINEK ÉS KIADÁSAINAK FŐ CSOPORTJAI

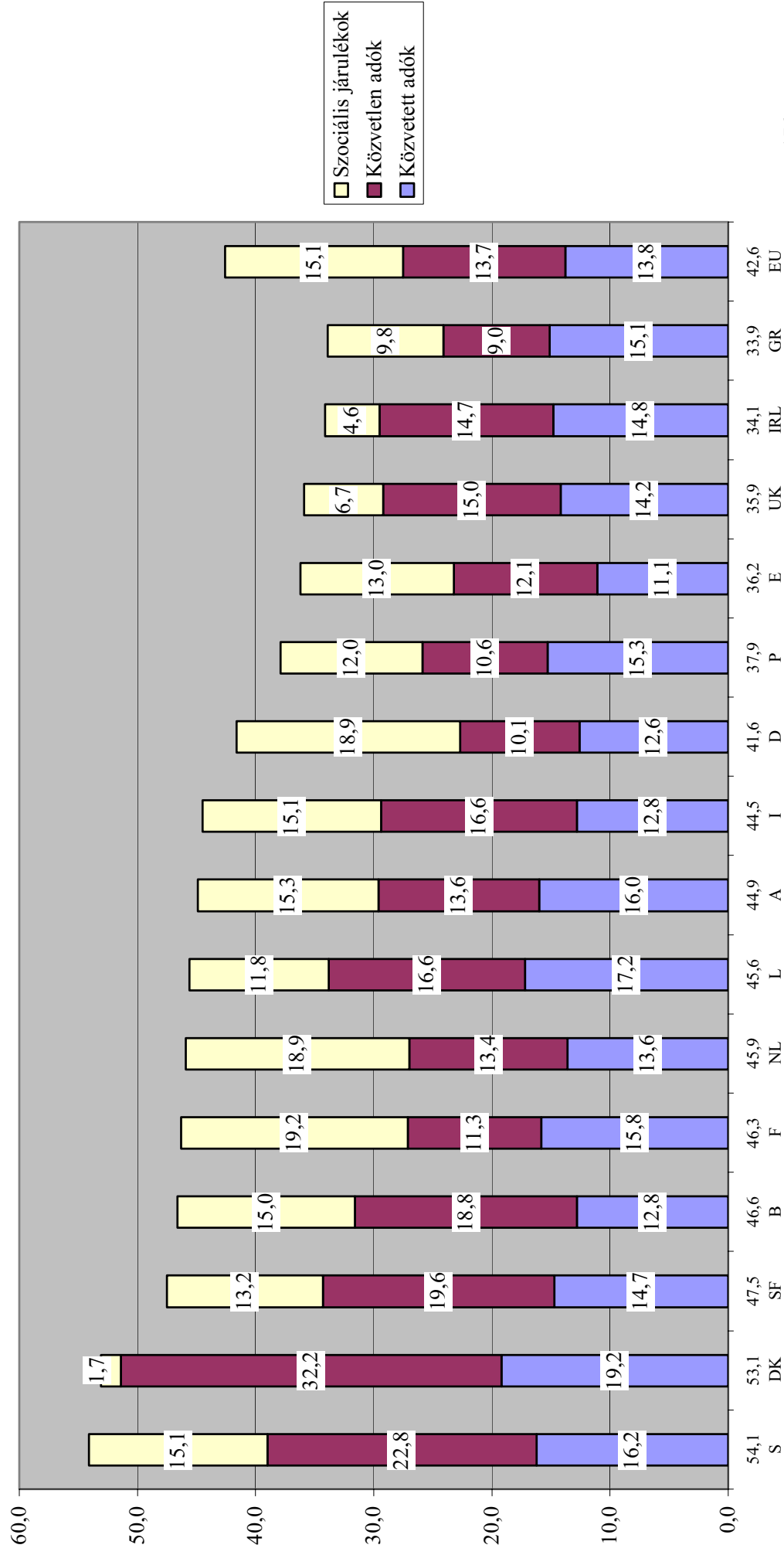
	Millió euró	%
BEVÉTELEK		
Vámok	11 070	12,4
Mezőgazdasági lefölözés és cukorhozzájárulás	2 038	2,3
VAT-forrás	32 555	36,4
GNP-forrás	43 050	48,2
Egyéb bevételek	674	0,8
<b>Összesen</b>	<b>89 387</b>	<b>100,0</b>
KIADÁSOK		
Közös Agrárpolitika	41 469	43,8
Strukturális politikák	31 804	33,6
Belső politikák	5 449	5,8
<i>ebből kutatás-fejlesztés</i>	<i>3 600</i>	<i>3,8</i>
Külső politikák	5 206	5,5
<i>ebből előcsatlakozási alapok</i>	<i>1 696</i>	<i>1,8</i>
Igazgatás	4 704	5,0
Tartalék, garancia	725	0,7
<b>Összesen</b>	<b>94 653</b>	<b>100,0</b>

forrás: General Budget of the European Union – Official Journal 2000 L 40 [Várnay – Papp 2002. p. 607]



**2. táblázat**  
**Közvetett és közvetlen adók illetve szociális járulékok a GDP százalékában (1997)**

[Tax policy in the EU, 2000]

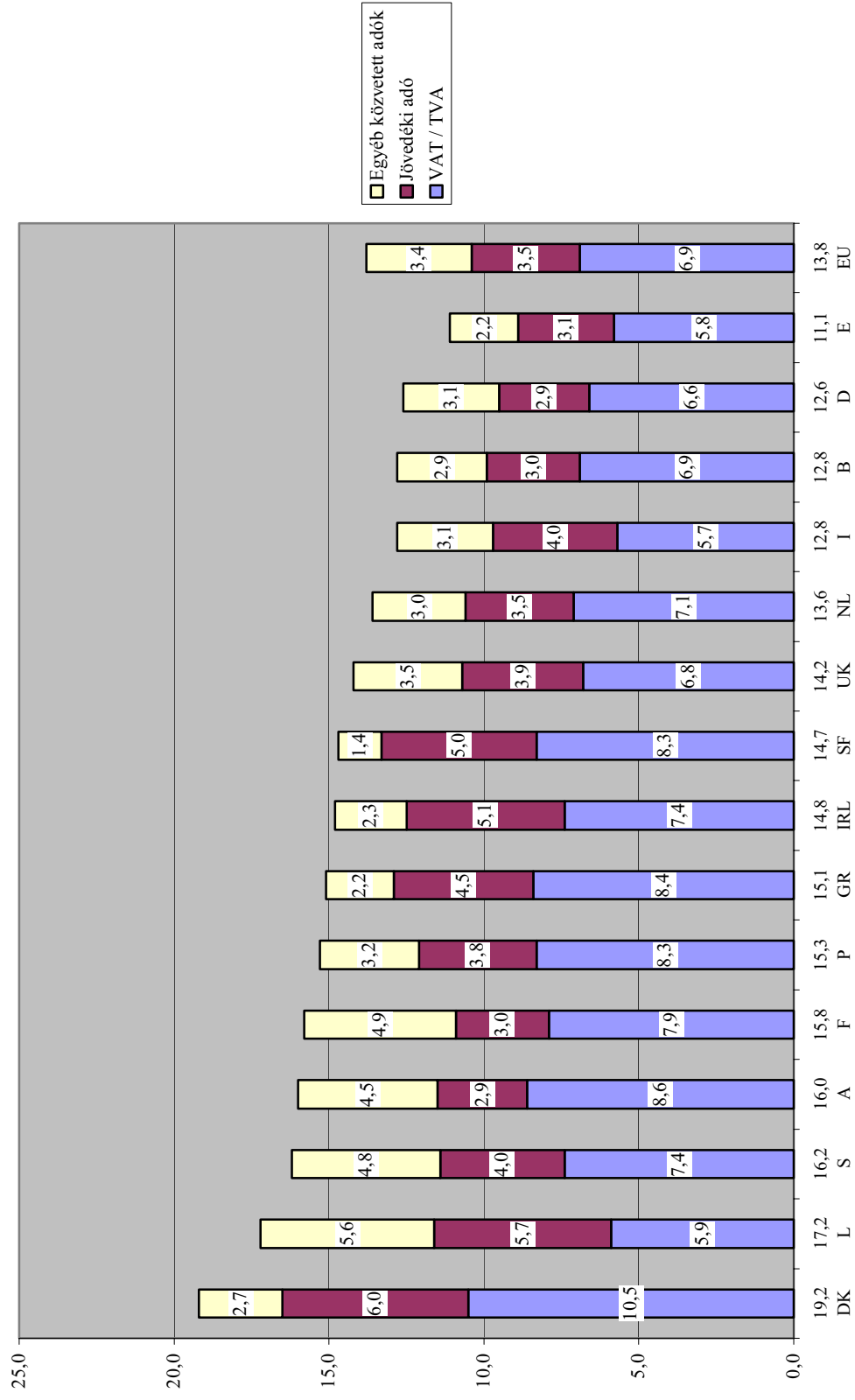


**3. táblázat**  
**Az össz-adóbevétel a GDP százalékában piaci árakon**

Tagállam	1975. összadóbevétel	eltérés az átlagtól	1985. összadóbevétel	eltérés az átlagtól	1995. összadóbevétel	eltérés az átlagtól
Ausztria	37,7	3,4	42,4	2,3	42,3	0,3
Belgium	41,6	7,3	46,9	6,8	46,0	4,0
Dánia	41,4	7,1	49,0	8,9	51,4	9,4
Egyesült Kir	35,4	1,1	37,5	2,6	36,0	6,0
Finnország	37,7	3,4	40,8	0,7	46,1	4,1
Franciao.	36,9	2,6	44,5	4,4	44,1	2,1
Görögo.	25,5	8,8	35,1	5,0	40,2	1,8
Hollandia	43,0	8,7	44,1	4,0	44,7	2,7
Íro.	30,2	4,1	36,4	3,7	36,1	5,9
Luxemburg	38,8	4,5	46,7	6,6	44,3	2,3
Németo.	36,0	1,7	38,1	2,0	39,2	2,8
Olaszo.	26,2	8,1	34,5	5,6	41,7	0,3
Portugália	21,6	12,7	27,6	12,5	33,8	8,2
Spanyolo.	19,5	14,8	28,5	11,6	34,0	8,0
Svédó.	43,4	9,1	50,0	9,9	50,8	8,8
<i>EU átlag</i>	<i>34,3</i>		<i>40,1</i>		<i>42,0</i>	

forrás: [Messere, 2000, p. 23]

**4. táblázat**  
**Közvetett adók a GDP százalékában (1997)**  
 [Tax policy in the EU, 2000]



## 5. táblázat

### AZ EURÓPAI UNIÓ TAGÁLLAMAINAK FOGYASZTÁSI ADÓRENDSZEREINEK VÁLTOZÁSAI

Tagállam	A bevezetés éve és a bevezetett adó típusa	A bevezetett adó típusa 1967. január 1-én	A hozzáadottérték adóztatás bevezetése
Ausztria	1930. – kumulatív	kumulatív	1973.
Belgium	1921. – kumulatív	kumulatív	1971.
Dánia	1962. – adóztatás a nagykereskedelmi fázisban	adóztatás a nagykereskedelmi fázisban	1967.
Egyesült Királyság	1940. - adóztatás a nagykereskedelmi fázisban	adóztatás a nagykereskedelmi fázisban	1973.
Finnország	1941. – adóztatás az előállítási fázisban	adóztatás a kiskereskedelmi fázisban	1990.
Franciaország	1917. – kumulatív	hozzáadottérték adó	1954.
Görögország	? – adóztatás az előállítási fázisban	adóztatás az előállítási fázisban	1987.
Írország	1963. - adóztatás a nagykereskedelmi fázisban	adóztatás a nagy- és kiskereskedelmi fázisban	1972.
Hollandia	1933. - adóztatás az előállítási fázisban	kumulatív	1969.
Luxemburg	1922. - kumulatív	kumulatív	1970.
Németország	1916. - kumulatív	kumulatív	1968.
Olaszország	1919. - kumulatív	kumulatív	1973.
Portugália	1966. - adóztatás a nagykereskedelmi fázisban	adóztatás a nagykereskedelmi fázisban	1986.
Spanyolország	1964. - adóztatás a nagykereskedelmi fázisban	kumulatív	1986.
Svédország	1960. - adóztatás a kiskereskedelmi fázisban	adóztatás a kiskereskedelmi fázisban	1969.

forrás: [Messere, 2000, p. 16.]

## 6. TÁBLÁZAT

### A TAGÁLLAMOK HOZZÁADOTTÉRTÉK ADÓKULCSAI<sup>152</sup>

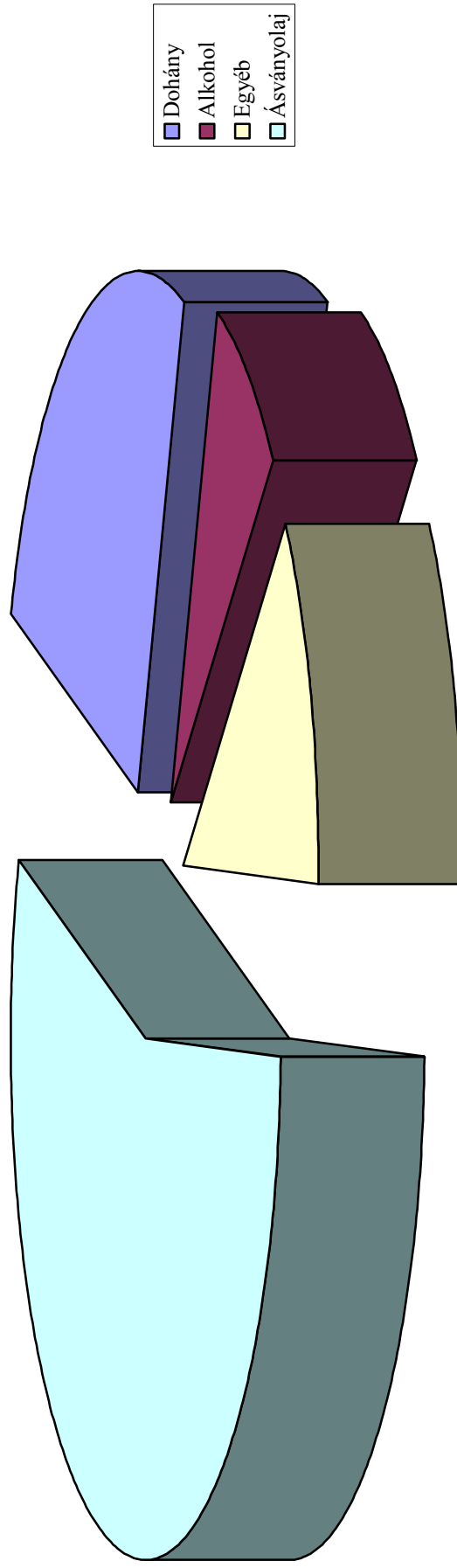
[TAX POLICY IN THE EU, 2000]

Tagállam	Alacsonyabb kedvezményes kulcs	Kedvezményes kulcs	Normál kulcs	Parkoló kulcs <sup>153</sup>
Ausztria	-	10/12	20	-
Belgium	1	6	21	12
Dánia	-	-	25	-
Egyesült Kir.	-	5	17,5	-
Finno.	-	8/17	22	-
Franciao.	2,1	5,5	20,6	-
Görögo.	4	8	18	-
Hollandia	-	6	17,5	-
Íro.	4	12,5	21	12,5
Luxemburg	3	6	15	12
Németo.	-	7	16	-
Olaszo.	4	10	20	-
Portugália	-	5/12	17	-
Spanyolo.	4	8	18	-
Svédó.	-	6/12	25	-

<sup>152</sup> 1999. május 1-én. Forrás az Európai Bizottság Adó és Vámunió Főigazgatósága (DG TAXUD).

<sup>153</sup> Azon tagállamokban, amelyek a jogszabály bevezetésekor kedvezményes kulcsot alkalmaztak a jogszabály által nem megengedett esetekben

**7. táblázat**  
**Jövedéki adó bevételek a tagállamokban 1997-ben**  
[Tax policy in the EU, 2000]



**8. táblázat**  
**Közvetlen adók a GDP százalékában (1997)**

[Tax policy in the EU, 2000]

