

OTDK-DOLGOZAT

Tóth Zsófia

BA

2013

**AZ EURÓPAI UNIÓ ÉS KÍNA FORGALMI ADÓRENDSZERÉNEK
ÖSSZEHASONLÍTÁSA, KITEKINTÉS AZ AMERIKAI EGYESÜLT
ÁLLAMOK KÖZVETETT ADÓZÁSÁRA**

**THE COMPARATIVE ANALYSIS OF THE EUROPEAN UNION
AND CHINESE TYPE VALUE-ADDED-TAXATION, OUTLOOK ON
THE INDIRECT TAXATION OF THE UNITED STATES OF
AMERICA**

Tóth Zsófia

Kézirat lezárva: 2012. december 22.

TARTALOMJEGYZÉK

1.	BEVEZETÉS.....	- 1 -
2.	A KÖZVETETT ADÓZÁS FELÉRTÉKELŐDÉSÉNEK GLOBÁLIS TENDENCIÁJA	- 3 -
3.	AZ EURÓPAI UNIÓ ÉS KÍNA FORGALMI ADÓJA FEJLŐDÉSÉNEK TÖRTÉNETI ÁTTEKINTÉSE	- 5 -
3.1.	AZ EURÓPAI UNIÓ HOZZÁADOTTÉRTÉK-ADÓ RENDSZERÉT MEGALAPOZÓ ADÓHARMONIZÁCIÓ. -	5 -
3.2.	A MAI INDIREKT KÍNAI ADÓRENDSZER KIALAKULÁSÁNAK FŐBB MÉRFÖLDKÖVEI	- 7 -
4.	EGY HATÉKONY FORGALMI-ADÓRENDSZER KÖVETELMÉNYEI	- 9 -
5.	AZ EURÓPAI UNIÓ KÖZÖS HOZZÁADOTTÉRTÉKADÓ-RENDSZERE ÉS KÍNA FORGALMI ADÓZÁSÁNAK ÖSSZEHASONLÍTÓ ELEMZÉSE	- 12 -
5.1.	TÁRGYI HATÁLY	- 12 -
5.2.	SZEMÉLYI HATÁLY	- 13 -
5.3.	AZ ADÓ MÉRTÉKE	- 15 -
5.4.	A MENTESSÉGEK KEZELÉSE	- 16 -
5.5.	AZ ADÓ LEVONÁSBA HELYEZÉSE	- 18 -
6.	A FORGALMI ADÓRENDSZEREK ÉRTÉKELÉSE AZOK HIÁNYOSSÁGAI ÉS FEJLESZTÉST IGÉNYLŐ TERÜLETEI MENTÉN.....	- 22 -
6.1.	A HOZZÁADOTTÉRTÉK-ADÓ UNIÓS RENDSZERÉNEK FEJLESZTÉSI TÖREKVÉSEI – A KÖZÖSSÉGI, NEMZETI KORMÁNYZATI ÉS VÁLLALATI ÉRDEKEK FIGYELEMBEVÉTELÉVEL	- 23 -
6.2.	A KÍNAI FORGALMI ADÓ VIZSGÁLATA A KÉSŐBBI REFORMTÖREKVÉSEK IRÁNYAINAK MEGHATÁROZÁSÁVAL	- 27 -
6.3.	A VÁLLALATOK SZABÁLYOZÓI KÖRNYEZETNEK VALÓ MEGFELELÉSSSEL ÖSSZEFÜGGŐ FELADATAI. -	29 -
6.4.	A STANDARD ADÓKULCS KITERJESZTÉSE A TÖBBKULCSOS STRUKTÚRA FELSZÁMOLÁSÁVAL – ÉRVEK ÉS ELLENÉRVEK	- 34 -
7.	AZ EGYESÜLT ÁLLAMOK JELENLEGI FORGALMI ADÓZÁSA.....	- 40 -
7.1.	AZ AMERIKAI FORGALMI ADÓ-MODELL NÉHÁNY PROBLÉMÁJA.....	- 42 -
7.2.	AZ AMERIKAI HÉA BEVEZETÉSÉNEK ESÉLYE ÉS LEHETSÉGES KÖRÜLMÉNYEI	- 48 -
8.	A FORGALMI ADÓ A GAZDASÁG-, ÉS VERSENYPOLITIKA SZOLGÁLATÁBAN.....	- 49 -
9.	KONKLÚZIÓ	- 54 -
10.	IRODALOMJEGYZÉK	- 61 -

TÁBLÁZAT ÉS ÁBRAJEGYZÉK

1. táblázat: Az európai ÁFA sajátosságai.....	- 7 -
2. táblázat: OECD alapelvek	- 10 -
3. táblázat: IMF ajánlások	- 11 -
4. táblázat: Forgalmi adótípusok.....	- 19 -
5. táblázat - Az EU és Kína forgalmi adórendszerének sajátosságai	- 21 -
6. táblázat: Eredet országa szerinti adózás feltételei.....	- 24 -
7. táblázat: Vállalati megfelelési nehézségek.....	- 30 -
8. táblázat: Költségtényezők.....	- 31 -
9. Táblázat: Az Európai Unió fogyasztásának megoszlása COICOP szerinti osztályozásban	- 36 -
10. Táblázat: A jövedelem eloszlása a kínai társadalomban 2005-ben.....	- 39 -
11. táblázat: A HÉA előnyei.....	- 44 -
12. táblázat: Adózási alternatívák	- 47 -
13. Táblázat: A forgalmi adómodellek összefoglalása és értékelése.....	- 55 -

1. BEVEZETÉS

A dolgozat témája az Európai Unió és Kína hozzáadottérték-adó rendszerének összehasonlító elemzése és az Amerikai Egyesült Államok forgalmi adózásának áttekintése, mely kérdés tárgyalását az elmúlt évek fiskális politikai döntéseit meghatározó gazdasági világválság és annak adópolitikai hatásai indokolják. Az elemzés során rámutatok az egyes szabályozások eltéréseire és az azokból fakadó következményekre, továbbá áttekintést adok azok hiányosságairól, amelyek a későbbi reformpolitika irányvonalait képezhetik.

A tanulmány első fejezete az általános forgalmi adó szerepe felértékelődésének hátterét és az egyre meghatározóbban érvényesülő adópolitikai szemléletváltás okait mutatja be. A második szakasz az összehasonlítás bázisát képező Európai Unió és Kína közteherstruktúrájának történeti összefoglalását taglalja, mely hozzásegíti az Olvasót az indirekt adózás fejlődési folyamatának megértéséhez, tekintve az eltérő politikai és gazdasági berendezkedésből adódó különbségeket, amelyek – mint azt látni fogjuk – a szemléletváltás nehézségéből és összetettségéből adódóan még mindig fellelhetők az egyes regulációkban. A harmadik részben a Nemzetközi Valutaalap és a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet – a továbbiakban OECD – által megfogalmazott forgalmi adómodellekre vonatkozó hatékonysági kritériumokat veszem sorra, melyek hasznos támpontjául szolgálnak a Közösség és az ázsiai ország legfőbb fogyasztási adójának összevetésében. A negyedik fejezet taglalja a már említett adósémákat összehasonlító kontextusban a tárgyi és személyi hatály, a rátastruktúra, a mentességek kezelése, valamint az adólevonási-, és visszatérítési mechanizmusok mentén. Külön alfejezeteket szentelek továbbá az egyes modellekben legelterjedtebb visszaélési gyakorlatoknak és a javasolt megoldási módszereknek, az adminisztratív ráfordítások fokozódása miatt érintett vállalati szférának, és nem utolsósorban az adóstruktúra társadalmi vonatkozásait is górcső alá veszem az analízis során.

Az ötödik szakasz az Amerikai Egyesült Államok kiskereskedelmi forgalmi adójára fókuszál. A tárgy érdekességét emeli a politikusok és közgazdászok által többször is felvetett ÁFA jövőbeli implementálása. Ennek okán az ezt célzó javaslatok rövid történeti áttekintését követően a jelenleg hatályos szabályozást mutatom be. A tengerentúli rendszer sajátosságain keresztül kiemelem a főbb fejlesztést igénylő területeket, és a hiányosságok kiküszöbölését lehetővé tevő ajánlásokat. Tekintettel arra, hogy az előterjesztések között ismétlődően szereplő hozzáadottérték-adó az Államokban OECD ország lévén egyedülállóan nem alkalmazott adónem, ismertetem a bevezetésével szembeni állami szintű és tár-

sadalmi ellenállás legfontosabb aspektusait. A fejezetet végül a McLure által kidolgozott integrált kereskedelmi adó koncepciójának prezentálásával zárom.

Az dolgozat utolsó részlege az adónem gazdaságpolitikai eszközként való használatának sokrétűségét emeli ki. A kérdés tárgyalásakor megválaszolom a kérdést, hogy az európaiként aposztrofált ÁFA ténylegesen támogatja-e az exporttevékenységet, milyen mértékben befolyásolja a külkereskedelem volumenét egy valóban semleges adózás, illetve a differenciáló stratégia. Kitérek továbbá az európai, kínai és amerikai modellek versenyképességet garantáló, vagy ellentétesen azt szignifikánsan gátló jellegére, előrevetítve az illetékes döntéshozók által mérlegelendő szempontokat.

A tanulmány a tapasztalatok összefoglalásával, egymáshoz viszonyított és különálló értékelésével zárul.

2. A KÖZVETETT ADÓZÁS FELÉRTÉKELŐDÉSÉNEK GLOBÁLIS TENDENCIÁJA

Az általános forgalmi adó a közvetett adók csoportjába tartozik, és az egyik legjellemzőbb fogyasztási típusú adó világszerte. Legfőbb előnye a semlegesség, amely a levonhatóságon keresztül biztosított, vagyis a teljes termelési és értékesítési láncban résztvevő gazdasági szereplő a saját hozzáadott érték után fizeti meg az adót, azonban a beszerzéseiben az őt megelőző szereplők által teljesített befizetések csökkentik a kötelezettséget. Tehát az adóterhet teljes egészében a lánc végén szereplő végső fogyasztó viseli. Az adó hátránya a regresszív jelleg, amely a különböző jövedelmű fogyasztói csoportok kapcsán mutatkozik meg: az alacsonyabb jövedelmű osztályok jövedelmük lényegesen nagyobb hányadát fordítják fogyasztásra, mint a magasabb jövedelmi kategóriát képviselő rétegek. A regresszivitást finomítandó eltérő eszközöket alkalmaznak a jövedelmi viszonyokból adódó különbségek enyhítésére, mint az adójóváírás, mentesség, ill. alacsonyabb adókulcs bevezetése az alapvető szükséglet-kielégítést szolgáló termékekre (élelmiszer, egészségügyi ellátás, könyv stb.), továbbá a luxuscikkek magasabb adóteherrel való sújtása. (Yan, 2010a, 487-488. o.)

A 2008-ban kezdődő, a világgazdaság egészét megrengető válság nyomán hozzáadottérték-adó és a nemzeti adórendszerek felépítése számos elemzés fókuszát képezi azok költségvetési bevéelteremtő, befektetés-ösztönző és relatíve igazságos adóteherelosztó képességüket vizsgálva. Amint azt a későbbiekben látni fogjuk, a világválság nyomán egy globális méretű tendencia van kibontakozóban, amely a politikai és gazdasági döntéshozókat korábbi adórendszereik átgondolására sarkallja. Kiszámítható, jól tervezhető bevételi források tekintetében a kormányzatok növekvő mértékben támaszkodnak a közvetett adóztatásból, különösen a forgalmi adóból származó pénzekre, ezzel szemben a jövedelemadóztatás terén, leginkább a társasági adókulcsok törvényben meghatározott maximumának csökkentése figyelhető meg. A költségvetések stabilitásának biztosítása különösen fontos, hiszen a kormányzatok a válság hatásait kiküszöbölendő gazdaságélénkítő csomagok keretében – nem csupán a befektetéseket támogató adókulcs redukálása révén – mesterségesen pénzt injektálnak a gazdaságba, mintegy kiegyensúlyozandó a magánszektor jövedelem-kiesése és így a befektetés-visszaesések okozta űrt. További, az adóigazgatást érintő változás az adóhatóságok mind szélesebb hatáskörrel való felruházása a jogsértő magatartás megelőzése, kiküszöbölése és szankcionálása, illetve az adóbevéte-

lek befolyásának biztosítása céljából. Kiemelendő azonban, hogy bár az alapvető vonások tekintetében egyezőséget mutatnak az átszerkesztésre motiváló tényezők, az egyes nemzetállamok sajátosságaikhoz igazítva alakítják ki a szabályozást, és eltérő módon implementálják azokat. Az eltérések nagy hányada magyarázható azzal, hogy a globális válság különböző mértékben érinti az egyes régiókat. Amíg Európa és Észak-Amerika továbbra is annak káros mellékhatásai ellen küzd - mint a magas munkanélküliségi ráta, a csupán lábadozó státuszban lévő ingatlanpiac és a jelentős méreteket öltő államadósság -, addig Ázsia és a Csendes-óceáni térség – bár a válság tovagyrúzó hatásai nem hagyják érintetlenül – sikeréhez hozzájárul a tény, hogy a jelzálog-fedezetű értékpapírok nem képviselik magukat olyan jelentős aránnyal a befektetések között, mint a fejlett nyugati gazdaságokban. Gazdasági fejlődésüket ugyan visszafogja a krízis, de korábbi ütemükhöz mérten még mindig egy elfogadható, viszonylag stabil szintet tartanak fent. (Ernst & Young, 2011a, továbbiakban E&Y)

A közvetett adóztatás szerepének felértékelődése összhangot mutat mind az OECD ajánlásával, amely a társasági adót jelöli meg a gazdaságilag legkártékonyabb adónemként, és az indirekt adóztatást pedig – a vagyoni típusú adózás mellett – a leghatékonyabbnak ítéli. Továbbá az a multinacionális vállalatok vezetőségének preferenciáival szintúgy konzisztens – miszerint egy adott vállalkozás a befektetés helyszínének megválasztásakor legfontosabb szempontként az ország gazdasági növekedésének várható rátája mellett a társasági adó mértékét veszi figyelembe. (E&Y, 2011a)

Szemléltetvén a közvetett adózás felé való globális elmozdulás jelentős voltát, az esszé az Európai Unió és Kína hozzáadottérték-adó rendszerének összehasonlító elemzését tűzi ki célul a később ismertetendő OECD és IMF best practice alapelvek mentén. A dolgozat harmadik pilléreként pedig az Egyesült Államok forgalmi adómodelljét érintő kérdéseket taglalom. Mielőtt azonban rátérnék az egyes szabályozások ismertetésére és sajátosságaik hangsúlyozására, fontosnak tartom az egységes európai piac kialakításának, és az ahhoz elengedhetetlen adóharmonizáció lényegének és történetének átfogó bemutatását. A több évtizedes jogközelítési folyamaton túl kifejtem Kína 1994-es adóreformja mögött meghúzódó gazdasági tényezőket.

3. AZ EURÓPAI UNIÓ ÉS KÍNA FORGALMI ADÓJA FEJLŐDÉSÉNEK TÖRTÉNETI ÁTTEKINTÉSE

3.1. AZ EURÓPAI UNIÓ HOZZÁADOTTÉRTÉK-ADÓ RENDSZERÉT MEGALAPOZÓ ADÓ-HARMONIZÁCIÓ

A mai Európai Unió és így az adóharmonizáció története tulajdonképpen az Európai Szén- és Acélközösség-szerződés 1951-es párizsi aláírásáig nyúlik vissza. Szükségességére a belső piac zavartalan működését biztosító nemzeti jogszabályok közelítésének elkerülhetlensége világít rá. (Öry, 2003, 17. o.)

Az 1958. január 1-jén hatályba lépő Római Szerződés 2. cikke elsődleges célként az egységes belső piac, és a gazdasági és monetáris unió létrehozását definiálja. Mindez előrevetíti az áruk, szolgáltatások, személyek és a tőke szabad mozgására vonatkozó kritérium teljesítését. Az előbbivel összhangban a Római Szerződés 99. cikke a következőképpen fogalmazza meg a harmonizációs feladatokat: „A Bizottság megvizsgálja, hogy a belső piac érdekében a tagállamok közötti kereskedelemben alkalmazandó, a forgalmi adókra, a jövedéki adókra és a közvetett adók egyéb formáira, beleértve a kiegyenlítő intézkedéseket, vonatkozó eltérő tagállami jogszabályokat miként lehet harmonizálni.” (Öry, 2003, 17. o.; Római Szerződés, 1957)

Az 1985-ben megjelenő Fehér Könyv sarkalatos pontot képvisel a harmonizáció főbb irányainak kijelölésében, amely előírja az egységes piac megteremtésének előfeltételeit: a fizikai, technikai és fiskális korlátok megszüntetését. Tulajdonképpen ez a vámellenőrzések fokozatos felszámolásával, a különféle nemzeti szabályozók egymáshoz történő konvergálásával és kölcsönös elfogadásával, valamint a származási ország elve szerinti adóztatásra való átállással valósítható meg. A Fehér Könyv szakmai jelentőségét bizonyítandó alapszerződési szintre emelkedik az Egységes Európai Okmányban. (Öry, 2003, 25-26. o.; Kende – Szűcs 2000)

1987-ben a Bizottság a Fehér Könyv elveinek és a belső piaci igények figyelembevételével készült hozzáadottérték-adóról szóló tervezetcsomagját a Tanács elé terjeszti, mely főként az adómértéket és a levonási mechanizmust érinti. (Öry, 2003, 26. o.)

Többlépcsős egyeztetés eredményeként 1991-ben lefektetik az átmenetinek szánt, ám azóta is fennálló rendszer előírásait. Említést érdemel továbbá az 1993. január 1-jén hatályba lépő rendelkezés, miszerint – a Bizottság javaslatainak finomításával – a tagál-

lamok alapszabályként a normál rátákat minimum 15%-ban, a kedvezményeseket pedig legalább 5%-ban állapíthatják meg. (Őry, 2003, 26-27. o., 92/77/EGK irányelv)

A harmonizációnak alapvetően két típusa különböztethető meg: az elsősorban irányelveken alapuló pozitív adóharmonizáció, mely leginkább a közvetett adózást érinti, valamint a tilalmakra épülő negatív harmonizáció, ami a közvetlen adók területén tekinthető szignifikánsnak. (Őry, 2003, 17. o.)

A közvetett adók, azon belül is a hozzáadottérték-adó és jövedéki adó tekinthető a négy alapszabadság közül kettő: a termékek és szolgáltatások szabad áramlásának biztosítására alkalmas eszköznek. Ennek egyenes következménye, hogy uniós szinten az adóharmonizáció ezen a területen éri el legjelentősebb eredményeit.

Tekintetbe véve tehát, hogy a gazdasági unió megvalósításának kulcsfontosságú pontja a tagállami törvények összeegyeztethetősége, a szempontunkból fontos általános forgalmi adó szabályozási keretrendszerét a 2006-ban átdolgozott HÉA-irányelv képezi Unió szerte. Következésképp az egységes piac zavartalan működését biztosítandó az irányelv valamennyi nemzet számára egyetlen forgalmi adó fenntartását engedélyezi, ez pedig szükségszerűen az általános forgalmi adó. Számos esetben – köztük a magyarországi helyi iparüzési adó összefüggésében is – egyes tagállamok közvetett adónemének megtartása kapcsán a direktíva rendelkezéseinek értelmezésére van szükség, ezért az Európai Bíróság a magyar ügyet illetően az alábbiakban határozza meg a közteher sajátosságait:

1. táblázat: Az európai ÁFA sajátosságai

1.	Olyan ügyleteket terhel, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások jelentik.
2.	Mértéke az értékesített termék, ill. teljesített szolgáltatás ellenértékével arányos.
3.	Általános elvként érvényesül az adó kivetése a termelés és forgalmazás valamennyi szakaszában, figyelmen kívül helyezve az előzetes ügyletek számát.
4.	Az előző fázisokban felszámított adó adóalany által történő levonásának lehetősége oly módon garantált, hogy a meghatározott szakaszban az adó kizárólag az akkor keletkező hozzáadott értéket terhelje, és végül az értékesítési lánc végén a fogyasztó fizesse meg az adót.

Forrás: Európai Bíróság, 2007

3.2. A MAI INDIREKT KÍNAI ADÓRENDSZER KIALAKULÁSÁNAK FŐBB MÉRFÖLDKÖVEI

Kínában a közvetett adózást 1958 és 1983 között a konszolidált ipari és kereskedelmi adó („consolidated industrial and commercial tax” – CICT) határozza meg, mely jellegét tekintve tulajdonképpen egy forgalmi adónak fogható fel. 1994-ben az említett adónemet a termékadó („product tax”), a hozzáadottérték-adó és „business tax” hármasa váltja fel. A termékadót jellemzően a termékek bruttó értékére vetik ki, szemben a hozzáadottérték-adóval, mely csupán a nettó értéket (értékesítések bruttó értéke – beszerzések adótartama) terheli. A két adónem párhuzamos fenntartásának problémái rövid időn belül felszínre kerülnek, tekintetbe véve, hogy a szabályozás preferenciákra épít. Az átfogó reform bevezetését megelőzően valamennyi iparág vagy a termékadó, vagy a hozzáadottérték-adó hatálya alá esik, kezelésük ellenben korántsem azonos. Egy HÉA alany alapszabályként lehetőséget kap a beszerzéseiben foglalt adó visszatérítésére függetlenül attól, hogy azt termékadó vagy HÉA köteles vállalkozástól szerezi be. Ezzel szemben egy fordított irányú ügyletben egy termékadó-alany nem jogosult az általa megfizetett HÉA visszatérítésére. Következésképpen, a termékadó nem értelmezhető az összértéket tisztán terhelő adóként – mivel az valójában mind a közbülső mind a végfelhasználást adóztatja –, ahogyan a hozzáadottérték-adó sem felel meg a végfogyasztásra kivetett adónak. Belátható tehát, hogy a termékadó természetéből fakadóan nem csupán halmozódáshoz, de annál inkább a források egyenetlen allokálásához is vezet. (Shu-ki-Yuk-shing, 1994; Toh-Lin, 2005)

A kétségkívül jelentős eredményeket elérő 1994-ben bevezetett, a gazdaság egészét érintő reformcsomagot számos kedvező tényező hívja életre, mint a kínai vezetés szilárd elkötelezettsége a szocialista piacgazdaság megteremtésére, a magánszektor és külföldi

tőke mind meghatározóbb tényezője és nem utolsósorban az ipari kibocsátást érintő árreform előrehaladása. Legkiemelkedőbb eleme a termékadó eltörlése és fokozatos helyettesítése a hozzáadottérték-adóval, a business tax rátastruktúrájának egyszerűsítése és egy új, jövedéki adó bevezetése – mely hatálya kimondottan a luxuscikkekre terjed ki. Közelebbről megvizsgálva számos tényező teszi elengedhetetlenné az előbbi lépések megtételét a verseny-kompatibilis környezet megteremtése érdekében, többek között:

az előző érában fenntartott struktúra az adó halmozódásához vezet, amely költség szükségszerűen a vállalatok oldalán lép fel, és amely fogyasztókra történő áthárítása nem megoldható a központi árszabályozás miatt,

valamint az alkalmazott kulcsok számossága, melyet az állam abbéli szándéka indokol, hogy a rögzített árak ellenére is szavatolja az állami szektor nyereségtermelő képességét, hiszen azok a központi ármeghatározás miatt felmerülő költségeiket nem háríthatják a fogyasztókra. (Toh-Lin, 2005)

Annak ellenére, hogy az 1994-ben fogantatott intézkedések markáns előrelépést képviselnek egy versenyorientált, a piac áralakító mechanizmusára támaszkodó és egyidejűleg a mesterséges kormányzati növekedéstámogató eszközöket egyre inkább háttérbe szorító gazdaság kialakításában, a rendszer több finomítást igényel a még igazságosabb és kiegyenlítettebb teherviselés érdekében. Szükséges többek között a HÉA valódi hozzáadott értékének a megteremtése valamennyi gazdasági ágazatban az input-adó levonhatóságának engedélyezése által – hozzájárulván az adónem fogyasztási jellegűvé konvertálásához, és a főszabályként szolgáltatásokra kivetett business tax-nek a HÉA-val való felváltása. Előbbi egészen 2009 januárjáig várat magára, míg utóbbi továbbra is a jövőbeli adópolitika fókuszában marad. (Yan, 2010a, 494-495. o.)

4. EGY HATÉKONY FORGALMI-ADÓRENDSZER KÖVETELMÉNYEI

A következő alfejezetben azon alapelveket mutatom be, melyek betartásával a gazdaság valamennyi szereplője számára hatékonyan működő HÉA- rendszer valósítható meg. Az ajánlások jellegéből megállapítható, hogy a két szervezet – az OECD és az IMF – két dimenzió mentén támogatja a jogalkotót: az OECD elvek a funkcionalitást érintő szempontokat fogalmazznak meg, míg a Valutaalap a törvényhozók számára nyújt értékes támpontot. A Kínát és Európát érintő összehasonlításban ezen aspektusok segítségével értékelem az egyes adópolitikákat.

Az elsősorban bevételtermelésben érdekelt nemzeti kormányzatokat kihívás elé állítja egy jól funkcionáló hozzáadottérték-adó rendszer kialakítása, mivel két külső érdekcsoport elvárásait is szem előtt kell tartania: a vállalkozások és a lakosság, vagy másként fogyasztók által támasztott követelmények egyaránt fontos szerepet kapnak. A kormány kiszámítható bevételi forrásokat preferál annak érdekében, hogy feladatait hiánytalanul el láthassa. Ezzel szemben a vállalkozások preferenciarendszerében előkelő helyen a gazdasági stabilitás szerepel, amely nem csupán biztosítja számukra a rendes üzletmenetet, de a globális versenyképesség megőrzéséhez szükséges – a jogszabályalkotás szempontjából kiemelendő - törvényi alkalmasság biztosítása mellett a megfelelési költségek alacsony szinten tartását. Harmadik érdekcsoportként a végső fogyasztók kapcsolódnak be, akik mindenekelőtt az adórendszer méltányosságát és többek között a munkahelyek biztonságát várják el. (Lejeune, 2011, 264-266. o.)

A Gazdasági Együtműködési és Fejlesztési Szervezet öt alapelvet fogalmaz meg (2. táblázat) egy hatékony adórendszer kialakítására vonatkozóan.

2. táblázat: OECD alapelvek

Alapelv	Jelentése/tartalma
<i>Semlegesség</i>	Az adóztatási feltételek kialakításakor a semlegesség és igazságosság követelményei szerint kell eljárni, ennek megfelelően gondoskodni kell az elektronikus és hagyományos kereskedelmi formák azonos alapon történő kezeléséről, és arról, hogy a szabályozás a hasonló gazdasági tevékenységet folytató szereplők hasonló típusú ügyletei kapcsán hasonló mértékű adókötelezettséget állapítson meg.
<i>Hatékonyság</i>	Mind az adóigazgatási szervek, mind a vállalkozások számára az adminisztratív és megfelelési költségek minimalizálása növelheti az adórendszer hatékonyságát.
<i>Kiszámíthatóság és egyszerűség</i>	A szabályozásnak egyértelműnek és érthetőnek kell lennie annak érdekében, hogy az adófizetők fizetési, bevallási és egyéb kötelezettségeiknek maradéktalanul eleget tudjanak tenni.
<i>Hatásosság és méltányosság</i>	Az adócsalás és elkerülés lehetőségének minimalizálását, és a szankcionálás mértékének a kockázat nagyságához történő igazítását jelenti.
<i>Rugalmasság</i>	Az adórendszer flexibilitása növekvő hangsúlyt kap az információtechnológiai forradalom korszakában, amikor a technikai és kereskedelmi vívmányok a korábbi adminisztrációs módszerek és kontrollmechanizmusok újragondolását teszik elengedhetetlenné.

Forrás: OECD, 1998 ld.: Lejeune, 2011, 266. o.

Az OECD ajánlásokon túl érdemes figyelembe venni a Nemzetközi Valutaalap által proponált legjobb gyakorlathoz fűződő ismérveket, amelyek nem csupán átláthatóbbá teszik a rendszert, hanem a szabályozás egyszerűsítése révén ellenállóbbá teszik azt a visszaélésekkel szemben – így biztosítva az adópénzek költségvetésbe való áramlását. Az IMF a következő ajánlások (3. táblázat) gyakorlatba ültetését szorgalmazza.

3. táblázat: IMF ajánlások

Best Practice ismerv	Tartalma
<i>Tárgyi hatály</i>	A tárgyi hatály tekintetében jelentős előrelépést jelölne az adó tárgyi körének szélesítése – amely egyúttal lehetővé tenné a normál kulcsok mérséklését – a mentességek körének szűkítésével, a transzparencia és a beszerzési döntések kiegyensúlyozásának jegyében.
<i>Adókulcsok</i>	Az adórátá vonatkozásában kívánatosabb egyetlen standard kulcs alkalmazása, mint a többkulcsos struktúra fenntartása, amely ugyan az adónem regresszív jellegéből adódó egyenlőtlenségek kiküszöbölésére gyakran használt eszköz, mégis a verseny torzulását eredményezheti az egyes iparágak között.
<i>Forgalmi küszöbérték</i>	A nyilvántartásba-vételi kötelezettség kapcsán megfontolandó egy viszonylag magasabb, forgalomra vonatkozó küszöbérték meghatározása.
<i>Külkereskedelem</i>	A célország elvének érvényesítése, amelynek keretei között az exportértékesítések 0%-os kulccsal, míg az importbeszerzések a rendeltetés országának releváns kulcsaival adóznak.
<i>Semlegesség</i>	A semlegesség koncepciója megtartásának feltétele a termelési és értékesítési lánc valamennyi fázisában a beszerzések adótartama levonhatóságának biztosítása.
<i>Adólevonás</i>	A tárgyi eszközök beszerzésében foglalt forgalmi adó időbeli arányosítása.

Forrás: Ebrill, Keen, Bodin, Summers, 2002 ld. Lejeune, 2011, 267. o.

5. AZ EURÓPAI UNIÓ KÖZÖS HOZZÁADOTTÉRTÉKADÓ-RENDSZERE ÉS KÍNA FORGALMI ADÓZÁSÁNAK ÖSSZEHASONLÍTÓ ELEMZÉSE

A továbbiakban ismertetni kívánt közösségi irányelv főbb szempontjai mentén végzem az összehasonlítást. Választásomat indokolja, hogy az Európai Unióban működik a három struktúra közül a leghosszabb múltra visszatekintő hozzáadottérték-adó, mely kellően stabil alapot szolgáltat az elemzéshez, és a viszonyított kínai rendszer számára támpontot nyújt a fejlesztés irányvonalainak kijelölésében, és az elkerülendő gyakorlatok vonatkozásában.

Kína közvetett adóztatásában a legmeghatározóbb szerepet vállaló forgalmi adó bemutatását a következőkben két részre bontom: az 1994-es átfogó adóreform és a 2009-es, a hozzáadott-érték jelleget valamelyest biztosító, a szabályozás tekintetében mérföldkövet képviselő módosítás között eltelt időszakra, valamint a 2009 utáni napjainkig tartó periódusra.

Az Európai Unió forgalmi adóztatásának alapszabálya a Tanács 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről, amely egységes keretrendszert nyújt a tagállamok számára, és amely rendelkezéseihez kötelesek nemzeti szabályozásukat illeszteni. A direktíva tehát a követendő irányvonalakat jelöli ki, ám a részletszabályok kidolgozását az egyes országok jogalkotóinak hatáskörébe rendeli – természetesen a definiált keretek között. A kínai modellel összehasonlítva az első szembetűnő különbség a regulációs bázisban fedezhető fel. Míg az európai szabályozás ténylegesen egy keretet nyújt a nemzeti törvények egymáshoz igazításához, addig az ázsiai ország adózása egységesen meghatározott törvényre épül, a kormány központi hatáskörének biztosításával.

5.1. TÁRGYI HATÁLY

Az irányelv tárgyi hatálya alá az ügyletek négy fő csoportja sorolandó: termékértékesítés, Közösségen belüli termékbeszerzés, termékimport és szolgáltatásnyújtás. Annak nyomán, hogy a reguláció valamennyi adóköteles személy által végzett, az első három kategóriába nem sorolható szolgáltatást a szolgáltatásnyújtás csoportjába rendez, meglehetősen széles tárgyi kört applikál – megfelelést mutatva az IMF szorgalmazta kritériummal. (2006/112/EK irányelv, Lejeune, 2011, 271-272. o.)

Az uniós gyakorlattal szemben a kínai közvetett adóztatás jelenlegi három alappillére, a forgalmi adó, az ún. 'business tax' (BT) néven ismert egyfajta iparüzési adó és a jó-

vedéki adóként funkcionáló 'consumption tax' (CT) az 1994-es adózást lefedő széleskörű reform keretében kerül bevezetésre. A közvetett adók családjában egyértelműen a forgalmi adó bevételtermelő potenciálja a kiemelkedő annak ellenére, hogy – mint arra alább részletesen is kitérek – a hagyományosan európai típusú általános forgalmi adóként aposztrofált köztehernél lényegesen szűkebb a tárgyi hatálya. (Yan, 2010b, 10-11. o.)

Kína forgalmi adójának közvetlenül tárgyi hatálya alá tartozik valamennyi termékértékesítés – a tárgyi eszközök és ingatlanok értékesítésének kivételével, amelyek a BT hatálya alá tartoznak – és a szolgáltatások egy erősen limitált köre, ide sorolva az összeszerelési, feldolgozási és javítási szolgáltatásokat. A fennmaradó szolgáltatások minden egyes csoportjára főszabály szerint a BT rendelkezései alkalmazandók, többek között a szállítási, banki és biztosítási, építési, postai és telekommunikációs szolgáltatásokra. A két adónem tehát, együttesen egymást kiegészítve, kivetésük tekintetében pedig egymást kölcsönösen kizárva adják a konvencionálisan európai ÁFA tárgyi körét. Yan, 2010a, 488-489. o., Yan, 2010b, 11. o.)

5.2. SZEMÉLYI HATÁLY

A személyi hatályt vizsgálva a közösségi direktívában főszabályként az adóalanyiság gazdasági tevékenység önálló folytatásához kötött, függetlenül annak céljától és eredményétől. Az önállóság feltételéből fakadóan a munkavállalók nem tartoznak a direktíva személyi hatálya alá, mivel a munkakörülmények, felelősség és díjazás tekintetében a jogviszony alá-fölrendeltségi viszonyt hoz létre. Kiemelendő a különböző szintű közigazgatási szervek egyedi szabályozása, melynek értelmében e szervek nem tekinthetők adóalanyoknak amennyiben tevékenységüket ilyen minőségben végzik és annak során bármilyen típusú közterhet szednek be. E rendelkezés alkalmazása addig engedélyezett, amíg az nem eredményez versenytorzulást. Az adóalanyok számára előírt regisztrációs kötelezettség is érvényben van, azonban ez tagállamtól függően egy előre meghatározott, rögzített forgalmi küszöbértékhez kötött. A küszöbérték gyakran használt módszer a jellemzően kis forgalmat bonyolító vállalkozások adminisztratív és megfelelési terheinek enyhítésére. A regisztrációs határértékek Európa szerte meglehetősen alacsony szinten kerülnek megállapításra – 0 és 80.000 euro között –, amellyel a reguláció nem tesz eleget a best practice-hez illeszkedő hatékonysági elvárásoknak. A jelenlegi helyett célszerűbb volna egy relatíve magas, konzisztensen használt határérték definiálása, amely nem csupán az adócsalások és regisztrálásra kötelezett alanyok számának csökkentése, de a tagállamok közötti eligazo-

dás megkönnyítése révén is kifejti pozitív hatását. (2006/112/EK irányelv, Lejeune, 2011, 271. o., Herich, 2006, 318-319. o.)

A kínai törvény a személyi hatály vonatkozásában két adózói kört különböztet meg, mely besorolás alapvető hatást gyakorolhat az adófizetési kötelezettségre. Az általános szabályok szerint adózók, vagyis a 'general taxpayer' státusz minimum 1.000.000 Renminbi (termelési ágazatokra jellemző), illetve 1.800.000 Renminbi (elsődlegesen kereskedelmi ágazat esetében) éves forgalom eléréséhez, valamint megbízható könyvvizetés feltételéhez kötött. A második kategóriát képviselő ún. 'small-scale taxpayer', vagyis a korlátozottan adózók olyan adóalanyok, akik tipikusan kisösszegű vagy nem rendszeres ügyleteket bonyolítanak, és nem vezetnek tevékenységükről tételes nyilvántartást. Ez a forma bizonyos mértékben megfeleltethető a Közösség által kisvállalkozások számára biztosított átalányadózás lehetőségével, mivel a fizetendő adó kiszámításakor mindkét módszer az időszak teljes árbevételéből kiindulva, – a levonási jog elvesztésével párhuzamosan – azt egy bizonyos százalékos értékkel megszorozva állapítja meg a fizetendő adó összegét. Az európai rendszer kiemelten kezeli az átalányadózás opcionális jellegét, azonban a kínai törvény csupán – az illetékes adóhatóság jóváhagyása mellett – a megfelelően alátámasztott könyvvitel igazolásával nyújt lehetőséget az általános status választására. Alap esetben tehát az adózók besorolása automatikus a kínai szabályozás értelmében. Ahogyan az „általános” adóalanyiság esetében, a törvény hasonlóképpen itt is differenciál az ágazatok adóterhelése között: a korlátozott adózói pozíció főként kereskedelmi tevékenység folytatásakor 4%-ban, míg a dominánsan termelői ágazatban 6%-ban rögzíti a forgalmi adókulcsokat. (Yan, 2010b 13-14. o., Herich, 2006, 362-363. o.)

A 2009. január 1-jétől hatályos kínai reguláció értelmében az adózói besorolás alapját képző forgalmi határértékek mérséklésre kerülnek: így az általános státuszt biztosító új limit a kereskedői tevékenység vonatkozásában 800.000 Renminbi, míg a termelő ágazatok esetében 500.000 Renminbi értékben kerül megállapításra. A változtatás következményeként bővül az általános adózói kör a beszerzések adótartalmának levonhatósága mellett. Emellett, a korlátozott adózási feltételek racionalizálása is megfigyelhető, ugyanis megszűnik az ágazati alapú különbségtétel, lehetővé téve egy standardizált, 3%-os ráta bevezetését. Az intézkedéscsomag segíthet az egyenlő teherviselés előmozdításában, valamint a kis-és középvállalati szféra fejlődésének megalapozásában. (Yan, 2010a, 495. o.)

Az uniós HÉA- irányelv rendelkezésével ellentétben a kínai törvény valamennyi kormányzati és közigazgatási szervet a személyi hatály alá von, ezzel gondoskodva a szé-

les adózói kör fenntartásáról. (Detailed Rules for the Implementation of the Provisional Regulations of the People's Republic of China on Value-Added-Tax, 1993)

5.3. AZ ADÓ MÉRTÉKE

A direktíva – akárcsak az ázsiai ország regulációja – az általános gyakorlathoz hasonlóan az adómértéket az adóalap meghatározott százalékában rögzíti. E megfontoláshoz számos előny fűződik: többek között az adómérték és az alap ilyen szoros kapcsolatából adódóan elkerülhetők a folyamatosan eszközölt kiigazítások inflációs vagy deflációs időszakokban – így az adóbevételek automatikusan követik a forgalom értékét. A Közösségi reguláció az adómérték vonatkozásában nem szab meg konkrét értéket, a tagállamok számára – minimumkövetelmények teljesítése mellett – mozgásteret enged a kulcsok megválasztása terén. A teljesítendő feltételek között szerepel az általános mérték minimum 15%-ban való megállapítása és mindössze két kedvezményes, legalább 5%-os kulcs fenntartására van lehetőség. Kedvezményes kulcs azonban kizárólag a termékek és szolgáltatások egy determinált körére alkalmazható, mely javak jegyzéke a Tanács által módosítható. Az irányelv III. mellékletében felsoroltakon felül, a versenytorzulás veszélye nélkül kedvezményes rátával adózhat a földgáz-, villamos energia-, valamint távhőszolgáltatás is – a Bizottsággal történt előzetes egyeztetést követően. Az egységesség ilyen mértékű hiánya elemi problémát jelenthet a vállalatok számára, különösen a több – összetett, többkulcsos struktúrát használó – tagországban gazdasági tevékenységet folytató szervezetekre ró többletterhet. A fentiekből adódóan a két nemzetközi szerv iránymutatásainak nem felel meg az Unió gyakorlata, egy relatíve mérsékelt adókulcs bevezetése a tárgyi hatály párhuzamos szélesítésével, és így a mentességi kör jelentős szűkítésével nagy mértékben javíthat a rendszer hatékonyságán. (Herich, 2006, 328-332. o.; 2006/112/EK irányelv; Lejeune, 2011, 274-277. o.)

A kínai forgalmi adószabályozás egységessége elsőként az adókulcsok vonatkozásában fejti ki pozitív hatását az európai gyakorlattal szemben, mely tipikusan a tagállamok kötelező érvényű standard mértékeinek a minimumát határozza meg. A Kínában hatályos általános adókulcs 17%-os, amely az adóköteles ügyletek döntő hányadára vonatkozik, és amint arra már a tárgyi hatály tárgyalásakor kitértem, elsődlegesen a termelő ágazatokat terheli. A standard adómérték voltaképpen az európai átlaghoz közeli értéket vesz fel, ahol a terhelés 19% körül alakul, markáns ellenben azon tranzakciók hányada közti különbség, amely e kulccsal adózik – mivel a közösségi forgalom alig kétharmada esik ebbe a körbe. A 13%-os rátával kedvezményesen adózó termékek körébe egyebek mellett – a közösségi

irányelvvel hasonlóságot mutatva – az élelmiszerek, könyvek és mezőgazdasági javak tartoznak. Ugyancsak említést érdemel, hogy az exportot mind az uniós, mind a kínai rendelkezések 0%-os kulcs alkalmazásával mentesítik az adókötelezettség alól, – mint arra majd a későbbiekben a forgalmi adózás gazdaságpolitikai szempontból való vizsgálata során kitérek – de a visszatérítési hányad változtatásával markánsan befolyásolva a külkereskedelmi aktivitást. (Yan 2010a 16. o., Provisional Regulations of the People's Republic of China on Value-Added-Tax, 1993 (a továbbiakban: VAT Regs.))

5.4. A MENTESSÉGEK KEZELÉSE

A mentességek körén belül két kategóriát különböztetünk meg: valódi és nem valódi mentesség. Valódi mentesség esetében az adólevonási jog gyakorolható, míg utóbbi kapcsán nem helyezhető levonásba a beszerzések adótartama, továbbá változatlanul fennállnak az adóalany kötelezettségei. Tulajdonképpen a levonási jog nélküli adómentes tevékenységet folytató adóalany ügyletei tekintetében végső fogyasztóként jelenik meg. Az adóhatóság felé kötelezettségei vannak, ugyanakkor levonási jogát nem érvényesítheti és értékesítése után adót nem számíthat fel. A mentesség ilyen formájának fenntartásához elsősorban szociális megfontolások fűződnek. Az értékesítések első csoportjába jellemzően olyan, a társadalom széles körét érintő tevékenységek tartoznak, amelyek fogyasztói illetve igénybevevői többnyire magánszemélyek, és a szolgáltatók között meghatározó hányadban találhatók állami vagy államilag elismert intézmények. Legfontosabbak között említendők az egészségügyi-, postai szolgáltatások és az oktatás. A második osztály túlnyomó részt a pénzügyi szolgáltatások széles skáláját tömöríti, ide sorolva a biztosítási és befektetési, banki tevékenységeket. E tevékenységek típusából következik, hogy az egyes ügyletek összefüggésében felmerülő ráfordítások nehezen rendelhetők hozzá a tranzakciókból eredő bevételekhez. Annak ellenére, hogy a gazdasági szereplő számára költségként jelenik meg a le nem vonható ÁFA – amelyet végső soron a fogyasztóra hárít így előidézve a halmozódás jelenségét – a szolgáltatóknak nem feltétlenül áll érdekében a szabályozás módosítása, amely a szektor képviselőinek erőteljes lobbitevékenységében is megnyilvánul. Ugyanis, amennyiben a szolgáltató nem tud jelentős adólevonást érvényesíteni, számára előnyösebb a jelenlegi struktúra megtartása, vagyis a levonás jogának elvesztése, mint az adóköteles státus felvételének alternatívája. (Herich, 2006, 334-335. o.; 2006/112/EK irányelv, Lejeune, 2011, 273-274. o., 277-278. o.)

A világszerte mind nagyobb volumenben megvalósuló nemzetközi kereskedelem elengedhetlenné tette egy olyan módszer kidolgozását, mely alapvetően biztosítja a nem-

zeti határokon átvitelő termékforgalom adózási szempontból egységes feltételek szerinti kezelését. A rendeltetés országa elv szerint tehát a termékbeszerzések a célország által alkalmazott kulcsoknak megfelelően adóznak, míg – a kettős adóztatás elkerülése végett – az exportértékesítésekre 0%-os ráta érvényes. A mentességnek e formáját oly módon kell szabályozni, hogy az ne eredményezze a versenyfeltételek egyenlőségének torzulását az exportra és kizárólag belföldi értékesítésre termelők között, azaz az export-ügyletek – és az azokkal közvetlenül összefüggő szolgáltatások – e tekintetben valódi mentességet élveznek. Ezen tranzakciók a vállalkozás további jogai és kötelezettségei megtartásával egyidejűleg nem keletkeztetnek adófizetési kötelezettséget, azonban a levonási jog gyakorlására a szabályozás keretei lehetőséget adnak. (Herich, 2006, 338-339. o.)

A mentességek e széles körének – különös tekintettel a levonhatóság nélküli szegmensre – fenntartása szignifikánsan csökkenti az adó nem bevételtermelő képességét Unió szerthe. Tagállamonként átlagosan mindössze a GDP 52%-át kitevő fogyasztás tartozik a hozzáadottérték-adó tárgyi hatálya alá, ami újfent alátámasztja annak szűkösségét. Továbbá a nem valódi mentességek nem csupán versenytorzuláshoz és a rendszer kiszámíthatatlanságához vezetnek, de az adó nem legfontosabb alapelvének tartott semlegességet is sérti. (OECD, 2008 ld.: Lejeune, 2011, 274. o.)

A mentességek definiálásakor a kínai törvényalkotó voltaképpen közösségi mintát követ, ennek értelmében itt is beszélhetünk az adólevonási jog gyakorolhatóságának vizsgálatakor valódi és nem valódi mentességről. Valódi mentességet élvez – a korlátozott és tiltott termékeket értelemszerűen figyelmen kívül hagyva – az exporttevékenység. A levonási jog nélküli kategóriába sorolhatók többek között a kutatási-fejlesztési, oktatási céllal importált felszerelés és fogamzásgátlási célú gyógyszerek és eszközök – mely utóbbiban egyértelműen társadalompolitikai, népességnövekedést visszafogó intézkedések tükröződnek. Összességében véve, az európai mércével a kínai reguláció a tranzakciók adómentességét lényegesen szűkebben határozza meg – mely részben a kínai indirekt adóztatás sajátosságából ered, hiszen az Unióban a nem valódi mentesség csoportját képző szolgáltatások jelen esetben a BT tárgyi hatálya alá esnek. További különbség, hogy míg Unió-szerthe a hozzáadottérték-adórendszer hatékony funkcionálását csökkentő és ezzel párhuzamosan, a több tagállamban is gazdasági tevékenységet űző vállalkozások megfelelési költségeit fokozó, sokszor tagállam specifikus szabályozásra az átláthatóság hiánya a jellemző, addig Kínában a mentességek kizárólag állami szinten deklarálhatók, a helyi kormányzatok nem rendelkeznek ehhez megfelelő jogkörrel. (E&Y, 2011b, VAT Regs, 1993)

5.5. AZ ADÓ LEVONÁSBA HELYEZÉSE

Az adónem hozzáadott érték jellege és legfőbb előnyének tartott semlegessége az adó levonásának jogán keresztül érvényesül. Ez azt jelenti, hogy a beszerzett termék egyes, korábbi termelési és értékesítési fázisaiban megfizetett, vagy megfizetendő adó csökkenti az adókötelezettség összegét. Valójában tehát a bevételek és kiadások adótartalmának szembeállítását történik, amely a nyilvántartást és a bevallást is jelentősen megkönnyíti. Alapszabályként az adóalany számára az adó levonásának joga az adófizetési kötelezettség keletkezésével párhuzamosan nyílik meg, de annak tényleges gyakorlására a bevallási időszak végén van lehetőség – az alábbi követelmények teljesülése esetén. (Herich, 2006, 340-343. o., 2006/112/EK irányelv)

Elsődlegesen az adóköteles ügyletek összefüggésében igénybevett javak adójának levonását engedélyezi az irányelv. Ennek értelmében a nem valódi mentesség kategóriájába tartozó termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások a rendelkezés hatályán kívül esnek. (Lejeune, 2011, 273. o.)

Levonás tekintetében a direktíva nem differenciál a külföldön teljesített tranzakciók és belföldi ügyletek között, mivel előbbi az utóbbival azonos módon kerül elbírálásra, a belföldön aktuális szabályozás szerint adózik. Ugyancsak, az adólevonás joga biztosított az eltérő tagállami illetve külföldi – Közösségen kívüli – illetékességgel rendelkező adóalany számára, azonban esetükben az adó-visszatérítés mechanizmusa alkalmazandó annak okán, hogy az állam adóhatóságával, amelyben kiadásai felmerülnek nem állnak állandó kapcsolatban. (Herich, 2006, 341. o.)

Elengedhetetlen továbbá a vegyes – adóköteles és adómentes – tevékenységet egyaránt folytató vállalkozások szabályozása annak érdekében, hogy a ténylegesen adóztatandó ügyletek vonatkozásában megjelenő költségek, tehát a beszerzések és importok adótartalmának levonhatósága érvényre jusson. Eltérő módszerek állnak a tagállamok rendelkezésére, amelyek bizonyos fokú mozgásteret engednek a vegyes tevékenységet végző adóalanyokkal kapcsolatos reguláció kidolgozásában. A leginkább használt az arányosításként ismert eszköz, melynek lényege, hogy levonási hányad kalkulálásával az adóalany megállapítsa tevékenységének mekkora része releváns a levonhatóság tekintetében. A levonási hányad az adólevonásra jogosító teljes forgalom adót nem tartalmazó ellenértékének és a gazdasági tevékenységből származó összes, adó nélküli árbevétel hányadosaként képezhető. (Herich, 2006, 341-342. o., 2006/112/EK irányelv)

A levonási jogot korlátozó tényező azonban a szórakoztatási célú, reprezentációs és luxuskiadásokban foglalt közterhek levonhatóságának tilalma. (2006/112/EK irányelv)

Az általános rendelkezések értelmében a levonási igény érvényesítéséhez az adóalany – a fentebb említett feltételek teljesítésén felül – rendelkeznie kell az adóköteles ügyleteket alátámasztó, alaki és tartalmi kritériumoknak egyaránt megfelelő bizonylattal. Ennek legjellemzőbb formája a számla, amelynek kötelező tartalmi elemeit a direktíva XII. címének 3. fejezete részletezi, és amely alapján a fizetendő adó mértékének egyértelműen megállapíthatónak kell lennie. (2006/112/EK irányelv)

A levonási jog gyakorlásának alapelveinek értékelésekor az megglehetősen megfelelést mutat az OECD elvárásokkal, azonban az irányelv biztosította regulációs rés a tagállamok részletszabályozása tekintetében az adóhatóságokat jelentős hatáskörrel ruházta fel a tranzakciók lebonyolítását igazoló számlák elfogadását illetően. Gyakran vezet ugyanis a formai követelmények nem maradéktalan teljesülése a jog érvényesítésének megtagadásához, annak ellenére, hogy az ügylet bizonyíthatóan visszaélésekkel nem hozható összefüggésbe. A hatóságok hozzáállása, mint olyan sérti a kiszámíthatóság és semlegesség elveit. (Lejeune, 2011, 278. o.)

A legmarkánsabb kínai eltérés Európához viszonyítva talán az adólevonási jog kezelésében ragadható meg. Egyes tanulmányok szerint az adóalap meghatározásának módja szerint három típusú forgalmi adó határolható el egymástól. A különbségtétel leglényegesebb aspektusa a tőkejóság-beszerzések adólevonásának biztosítottasága. Három típusát a 4. táblázat foglalja össze.

4. táblázat: Forgalmi adótípusok

Típus	Jellemzője
<i>Fogyasztási típusú ("consumption-based") forgalmi adó</i>	Végső soron a fogyasztó fizet meg, értelemszerűen nem adóztatja a közbülső beszerzéseket és a beruházási javakat sem, így juttatva érvényre az adónem semlegességét.
<i>Termelés-alapú ("production-based") vagy GNP (bruttó nemzeti termék) alapú adó</i>	Valamennyi végterméket és szolgáltatást a tárgyi hatály alá sorol a közbülső termékeket leszámítva, így módon az adóalapot növelik a tőkeberuházások, mivel azok ráfordításként nem írhatók le, és értékcsökkenés sem számolható el utánuk. Előnye a széles tárgyi hatály, hátránya az adóhalmozódás problémájában ragadható meg.
<i>Jövedelem-alapú ("income-based") vagy NNP (nettó nemzeti termék) alapú forgalmi adó</i>	A megközelítés ismérve, hogy az adott elszámolási időszakra jutó, arányosított levonást tesz lehetővé az értékcsökkenésen keresztül amellet, hogy a közbülső termékeket kizárja a tárgyi körből.

Forrás: Yan, 2010a, 491. o., Le Tuan, 2003

A taglalt forgalmi adók klasszifikációja az előbbieket alapján: a közösségi hēa a fogyasztást terheli, míg a kínai forgalmi adó jellegét tekintve inkább termelési-alapú, mivel a 2009-ben hatályba lépő adóreform előtt egyáltalán nem engedélyezi az állóeszközökhöz kapcsolódó adótartam levonását. A törvény említett átdolgozása ezúttal teret enged az általános adózói besorolású alanyok által a levonási jog gyakorlására az állóeszközök tekintetében, kizárva ellenben az ingatlanok és immateriális javak adóalap-csökkentő hatását. A módosítás tehát jelentős mérföldkövet jelöl a kínai forgalmi adó fogyasztási jellegűvé konvertálásában. (Lin, 2009, Yan, 2010a, 495. o.)

A Kínában alkalmazott adólevonási és visszatérítési mechanizmus alapjaiban szabgátat az adónem semlegességének, azáltal, hogy annak hányada iparág, illetőleg árucikkfüggő tényező. E megállapítás kiemelten igaz az export adó-visszatérítésre, mivel az arra vonatkozó ráták kiszámíthatóságát aláássák a rendszeres kormányzati kiigazítások. A gyakori módosítások részben a forgalmi adó bevezetésének időszakában tapasztalt jelenséggel magyarázhatók. Az első évben ugrásszerűen növekvő export és a számlákkal való visszaélések arányának jelentős növekedése ellehetetlenítette a visszatérítések kifizetését, így azok kényszerű elhalasztására kerül sor. Mivel a kínai kormány az azt követő két évben sem tud eleget tenni visszatérítési kötelezettségének, a visszatérítési ráta szükségszerű csökkentése mellett dönt. A kormányzat továbbá a külkereskedelem élénkítésének szándékával növelheti a visszatérítés mértékét, de vissza is foghatja azt a külföldi kereskedelmi partnerekkel szemben esetlegesen felmerülő viták rendezése végett. A nemzetközi gyakorlatban tehát az export különleges forgalmi adó szempontú kezelése teszi az adónemet „nem-semlegessé”, és egyben a kormányzatok által favorizált kereskedelmi eszközzé. (Yan, 2010b, 16. o., Yan-Halkyard, 2010, 202. o.)

Az áttekinthetőség kedvéért az 5. táblázatban összefoglalom a két forgalmi adó modell főbb jellegzetességeit a bemutatott OECD elvek szerinti értékelésével.

5. táblázat - Az EU és Kína forgalmi adórendszerének sajátosságai

OECD kritérium	Európai Unió megfelel-e	Kína megfelel-e
Tárgyi hatály	nem, a tárgyi kör szűk, a mentességek széles körének fenntartása miatt	nem, de az uniós gyakorlattal ellentétben kevesebb a mentességet élvező ügylet
Adókulcsok	nem, többkulcsos struktúra, differenciált adózás, transzparencia hiánya	nem, itt is több ráta van érvényben, de egységes a szabályozás
Személyi hatály – forgalmi határérték	nem, alacsonyan meghatározott határértékek	nem, alacsonyan meghatározott forgalmi küszöbértékek
Célország elve	igen, teljesíti az export 0%-os terhelésével, és az import adóztatásával	igen, teljesíti az export adómentesítésével az import megadóztatása mellett
Semlegesség	igen, teljesül az adólevonás és visszatérítés mechanizmusán keresztül	részlegesen, az adó levonásba helyezése nem teljes körűen engedélyezett

Forrás: 2006/112/EK irányelv, VAT Regs, 1993, Yan, 2010a, 2010b,

6. A FORGALMI ADÓRENDSZEREK ÉRTÉKELÉSE AZOK HIÁNYOSSÁGAI ÉS FEJLESZTÉST IGÉNYLŐ TERÜLETEI MENTÉN

Amint az a fentebb ismertetett szabályozások sajátosságaiból is látható, az egyes jellegzetességek más előnyöket és megint más, további reformokat igénylő területeket jelölnek ki a jogalkotók számára.

A közösségi hozzáadott-érték adózás lényegében fogyasztási típusú, amely egy fejlettebb és semlegesebb közteherviselést eredményez az adó levonásának biztosítása által, mintegy ellentmondva a hatályos kínai törvénynek. Az adó-visszatérítés mindemellett támpontot nyújthat az adóhatóságok számára a visszaélések felderítése során. Kínához viszonyítva az Unió tagállamai relatíve modernebb nyilvántartást vezetnek, amely az adó beszedésének nagyobb hatékonyságát eredményezi, de a tagállamok közötti információcserén alapuló adatbázisok fejlesztése továbbra is kulcsfontosságú feladatnak mutatkozik a csalások visszaszorítása érdekében. A pozitívumok mellett azonban, az uniós szabályozásban is számos rés és megoldatlan probléma rejlik, melyek a következő tényezők köré csoportosíthatók: a tagállamok közötti információáramlás hatékonyságának növelése; a reguláció átmeneti jellege, amely a rendeltetés helye elvről az eredet országa szerinti adózásra való áttérést szorgalmazza; az átmeneti jellegből fakadóan az ügyletek egységes kezelésének megteremtése és az adókulcsok konzisztens alkalmazása a regulációs hézagból fakadó „eltűnő kereskedő” útján elkövetett csalások minimalizálása végett. Egyéb, az előzőekkel szorosan összefüggő hátrány, hogy az Unió nem egy egységes törvénykezést képvisel, hanem önálló nemzetállamok konglomerátuma, amelyen belül a vámhatárok ugyan formálisan eltörlésre kerültek, fiskális akadályok és az egyes tagállamok között feszülő érdekellentétek nehezítik az egységes belső piac koncepciójának megvalósítását. (Yan, 2010b, 28-29. o.)

Mind a Kína, mind a Közösség kormányzatai növekvő érdeklődéssel fordulnak az adóbevételek kiesését és a csalásokat megakadályozó megoldási javaslatok felé. A globális piacon működő vállalatok is egyre érdekeltébbé válnak az adózás feltételeit érintő konzultációkban, hiszen a törvényeknek való megfelelés egyre jelentősebb ráfordításokat követel meg tőlük. Harmadik érdekszféraként pedig az adóterhet ténylegesen viselő fogyasztók jelennek meg, akik további sújtása a végletekig fokozhatja a társadalmi ellentéteket. A döntéshozóknak így módon e csoportok érdekeit kell szem előtt tartaniuk.

6.1. A HOZZÁADOTTÉRTÉK-ADÓ UNIÓS RENDSZERÉNEK FEJLESZTÉSI TÖREKVÉSEI – A KÖZÖSSÉGI, NEMZETI KORMÁNYZATI ÉS VÁLLALATI ÉRDEKEK FIGYELEMBEVÉTELÉVEL

Az Európai Bizottság 2008-ban megjelentetett két közleményében az ÁFA- csalások elleni küzdelem jegyében intézkedéscsomagját három fő stratégiai irányelv köré építve dolgozza ki. A megfogalmazott elvek a rendszer visszaélésekkel szembeni ellenállását hivatottak növelni a potenciális adócsalók jogsértő magatartásának megfékezésével, a csalások felderítésére szolgáló eszközök megteremtésével és hatékonyabbá tételével, valamint a nemzeti kincstárakba be nem folyt adótételek beszedése és a csalási cselekmény szankcionálása révén. (Európai Közöségek Bizottsága, 2008b, továbbiakban: EKB)

A preventív javaslatok számos megfontolásra érdemes opciót kínálnak mind adminisztrációs kérdésekben, mind pedig szabályozási vonatkozásban.

A jelenlegi HÉA rendszer adminisztratív bázisát az adóalanyok HÉA-azonosítószámai képezik. Ezek pontos, és érvényes volta nagy mértékben meghatározza a kereskedelmi ügyletek során az egyes adóalanyokra alkalmazandó szabályokat és az általuk teljesítendő kötelezettségeket egyaránt. Kiemelt fontosságú szempontként kell kezelni a nyilvántartásba való bejegyzést, illetve a törlést is. A nyilvántartásba vételt megelőző, a tényleges gazdasági tevékenység végzésére irányuló vizsgálat már önmagában némi visszatartó erővel bírhat a potenciális adócsalók számára. A nyilvántartásból való törlést minimumszabályként meg kell kezdeni, amennyiben bizonyítást nyer, hogy az adóalany eltűnt, vagy csalásban vett részt. Az említett adatok VIES-en – vagyis az ÁFA Információs-csere-rendszer, angolul: VAT Information Exchange System – keresztül történő tárolása jelentősen növelheti az adóalanyok státuszára vonatkozó információk megbízhatóságát. (EKB, 2008b)

Adminisztratív oldalról szintén elengedhetetlen, hogy az egyes adóalanyok az általuk teljesített termékértékesítésekről, ill. szolgáltatásnyújtásokról bizonylatot állítsanak ki, melynek kötelező tartalmi elemeit a 2001/115/EK irányelv határozza meg. (Herich, 2006, 359-361. o.; EKB, 2008b, Öry, 2003, 28. o.)

A regulációs megfontolások között ismét felmerül a közösségi HÉA- rendszernek a származási helyen történő adóztatásra való alapítása. Az elv megvalósítását tulajdonképpen a jelenlegi rendszert érintő radikális változtatások végrehajtásával lehetne elérni. Ezek közül a legfontosabbnak bizonyulnak:

6. táblázat: Eredet országa szerinti adózás feltételei

I.	A tagállamok forgalmi adó kulcsainak szoros összehangolása az egységes, egyenlő piaci feltételek megteremtése és a közteher versenytorzító hatásainak felszámolása végett, hogy az adómértékek ne eredményezzék a magasabb kulcsot alkalmazó tagállamok gazdasági versenyhátrányát.
II.	Információcserén alapuló elszámolási rendszer, amely biztosítja az ÁFA- bevételeknek a fogyasztás szerinti tagállamban való felhalmozódását.
III.	A tagállamok közötti bizalom erősítése, hogy HÉA- bevételeik meghatározó részének beszedését egymásra bízzák.

Forrás: Európai Bizottság, 2010, továbbiakban EB

A második, és egyben a jelenleg is alkalmazott alternatíva a rendeltetési hely szerinti adózás, mely esetében a legnagyobb kihívást a belföldi és a határokon átnyúló közösségi tranzakciók egységes kezelésének biztosítása jelenti. A Bizottság megítélése szerint az egységes feltételek megteremtésének két lehetséges alternatívája a közösségi szállítások adómentességét felváltó, azok megadóztatására vonatkozó elképzelés, vagy az általános fordított adókivetési mechanizmus belföldi ügyletekre történő kiterjesztése. (EB, 2010)

Az Unió területén bonyolítandó szállításokra történő adókivetés elméletének kiindulópontja, hogy az egyes nemzetállamok továbbra sem lesznek hajlandóak adóügyi valamint pénzügyi szuverenitásukat alárendelni a közösségi érdekeknek, így az adókulcsok konvergenciája sem rövid, sem pedig hosszú távon nem kivitelezhető. Általános szabályként tehát az ilyen jellegű tranzakciókra 15%-os ÁFA- kulcs alkalmazását írná elő az irányelv. Amennyiben a beszerzést folytató tagállamban ennél magasabb kulcs van érvényben, a 15%-on felüli bevételt az adott állam költségvetése realizálja. Abban az esetben viszont, ha a kedvezményes, vagy 0%-os kulcsok okán a hozzáadottérték-adó mértéke alacsonyabb az előírányozottnál, a célország adó-jóváírási lehetőséget biztosít az adóalany-nak. (EKB, 2008a)

A Bizottság vizsgálatának eredménye maradéktalanul bizonyította, hogy a belső piacon megvalósuló tranzakciók megadóztatása képes az „eltűnő kereskedő” útján elkövetett visszaélések visszaszorítására, azonban utat engedne az ilyen jellegű ügyletek tekintetében a már létező csalási formáknak. (EKB, 2008a)

A Bizottság a vizsgálat során elemzi a rendszer operatív működéséhez nélkülözhetetlen klíringrendszer installálását és az átállás nemzeti adóhatóságokra, és vállalkozásokra háruló járulékos költségeit, beleértve a megnövekedő adminisztrációs igényeket is. (EKB, 2008a)

Az adóalanyok tekintetében az újonnan felmerülő, a KKV szektort legkedvezőtlenebbül érintő költségek az időszakosan teljesítendő – a javaslat szerint elegendő a vevő és a szállító részéről havi rendszerességgel – összesítő bevallások függvényében határozhatók meg, továbbá az átálláshoz kapcsolódó túlnyomóan egyszeri költségek figyelembevételével. Ezen többletterhek számszerűsítése az adóigazgatási szervek esetében már korántsem mutatkozik ilyen egyszerűnek. (EKB, 2008a)

A fentiekben már említett klíringrendszer struktúrájára vonatkozóan „... a Bizottság az összesítő bevallásokra alapozott kétoldalú mikrogazdasági klíringrendszert támogatja.” (EKB, 2008a, 6. o.) A rendszer információs-és adatbázisát a kibocsátott és befogadott bizonylatok jelentenék és az az államok közötti különbségeket egyenlítené ki, mely differenciák a ténylegesen lebonyolított adót keletkeztető forgalom adatai és befolyt bevételek közti eltérésből állapíthatók meg. Az egyes országok kereskedelmi forgalmából megállapítható, hogy tizenhat állam nettó kedvezményezett státuszba kerülne, mivel beszerzéseik meghaladják az értékesítési volumeneiket, így nemzeti kincstáraik többletbevételhez jutnának. Ezzel ellentétben tizenegy ország nettó kifizető pozícióba kerülne. (Herich, 2006, 359-361. o.; EKB, 2008a)

Alapvető fontosságú, hogy az egyes tagállamok közötti fizetések teljesítése a szállítást követő hónapban megtörténjen az esetlegesen fellépő költségvetési hiány elkerülése végett, továbbá a végső egyenleget meghatározott – fél vagy egy éves – időszakonként ki kell egyenlíteni. (EKB, 2008a)

A klíringrendszer hatékony működtetésének alapvető pillére a tagállamok felelősség-megosztása, melynek értelmében a beszerzést végző tagállamnak abban az esetben is meg kell fizetnie a forgalmi adót a származási ország számára, amennyiben a szállító nem tesz eleget adófizetési kötelezettségének. A célország adóhatóságának feladatkörébe tartozik azonban a túlzott adólevonásokra irányuló ellenőrzés végrehajtása. A fentebb részletezett módosítások jelenlegi regulációba történő együttes integrálása ösztönözheti a tagállamokat a forgalmi adó szabályszerű beszedésére és ellenőrzésére. (EKB, 2008a)

A rendeltetési hely elvének fenntartása mellett második alternatívaként merül fel a fordított adókiivetési mechanizmus általános bevezetése. Az ÁFA direktíva különbséget tesz az úgynevezett „business to business” és a „business to consumer” típusú értékesítések között. A határokon átvitelő B2B szállítások a célország adózási törvényei szerint adóznak, és a B2C tranzakciók esetében is általános elvként érvényesül az érkezési hely, ill. a szállító székhelye szerinti adózás. A belföldi és a határokon átnyúló értékesítések

konzisztenciája megteremthető lenne a fordított adózás belföldi B2B tranzakciókra történő kiterjesztésével. (EB, 2010)

A fordított adózás mindamellett, hogy csökkentheti a szabályozás visszaélésekkel szembeni érzékenységet, így biztosítva a kötelezettségek teljesítését, azonos piaci feltételeket teremt valamennyi gazdasági szereplő számára. A módszer gyakorlati alkalmazhatósága azonban megkérdőjeleződik, amikor az igénybevevők jellemzően nem adóalanyok – magánszemély fogyasztók, vagy adólevonást érvényesíteni nem tudó társaságok, ugyanis adólevonási joggal nem rendelkezvén ők nem ösztönöztek az ÁFA bevallására. Ennek kiküszöbölésére alkalmas opció a szolgáltatást végző államában a kötelező regisztráció bevezetése, vagy egy, a bevallások adataira épülő, fordítottan adózó ügyleteket nyilvántartó adatbázis kifejlesztése. (Herich, 2006, 358. o., EB, 2010)

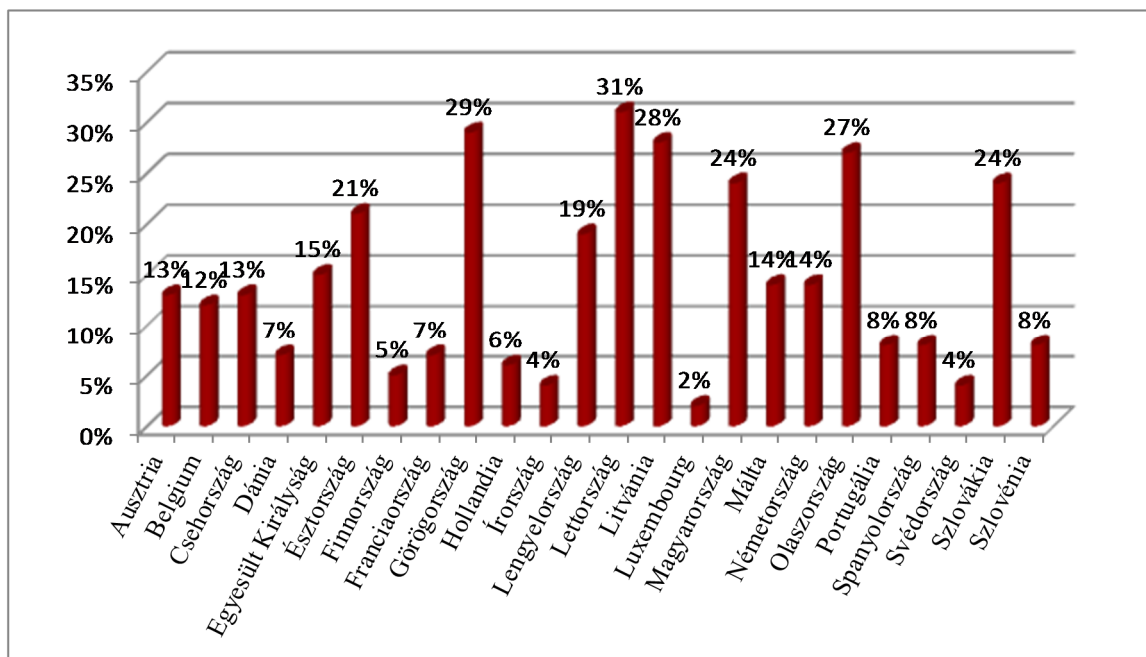
Ennek ellenére a módszer megfelelően funkcionál abban az esetben, ha az adóalany beszerzését levonást biztosító tevékenységében használja fel, akkor ugyanis a megfizetett adótartam teljes egészében adóalapot csökkentő tényezőként jelenik meg. A fordított kivétési mechanizmus „... ellentétben áll ugyan az áfa generális szabályaival, az adótehernek az értékesítési lánc hosszában történő szétosztásával, mivel az adóteher egy köztes fázisban teljes egészében megjelenik”, a tapasztalat szerint kellően hatékony tekintve, hogy a távközlés és az elektronikus kereskedelem kezelése is ennek alapján történik. (Herich, 2006, 358. o.)

A közösségi HÉA modell alapos átgondolásának igyekezetét támasztja alá a Bizottság által kérvényezett vizsgálat az adókülönbözet nagyságának megállapítására. Az ÁFA-rés mértéke – mely az elméleti nettó adókötelezettség és a ténylegesen költségvetésbe befolyó adópénzek különözete – ugyan több tényező függvénye, nagyságrendileg megmutatja a szabályok kijátszásából eredő veszteséget. Itt fontos megjegyezni, hogy a rés nagysága nem egyezik meg a visszaélések okozta hiánnyal, annak alakulását egyéb faktorok is befolyásolják, mint például a teljes adókötelezettség számításának módja. Az elemzés e szempontokat tekintetbe véve kellő információ hiányában becslésekre támaszkodik a céges autók és szórakoztatási kiadások, az üzemanyag-turizmus és a kis forgalmat bonyolító vállalkozásokra vonatkozó adómentességet illetően, amelyek meghatározó százalékban módosíthatják az elvi adókötelezettséget. A különözetre esszenciális hatást a csalások mellett a nem fizetés legitim módjai, fizetéseképtelenségi okok, és a nemzeti számlák adatainak megbízhatósága gyakorolnak. A tanulmány emellett megállapítja, hogy a nem való-

di mentességet élvező szektorok is befolyásolják az adórés nagyságát, de nem számottevő mértékben. (Reckon, 2009)

Az 1. ábra Ciprus, és a 2007-ben csatlakozó Románia és Bulgária kivételével demonstrálja az egyes tagállamok HÉA réseinek mértékét. Látható, hogy az a nettó kötelezettség arányához viszonyítva meglehetősen széles, 2%-tól egészen 31%-ig terjedő sávban mozog, ám átlagolva ez az érték 14%-ot tesz ki. A publikáció ökonometria vizsgálat a korrupciót jelöli meg, mint az ÁFA- rés alakulásával legszorosabban korreláló tényezőt, míg az a standard adókulccsal, az egyenlőtlenséggel, szegénységgel és az ország méretével nem hozható közeli összefüggésbe. (Reckon, 2009)

Az eredmények mindenesetre ráirányítják a figyelmet a szabályozás tökéletlenségére, és a bevételkiesésért leginkább felelős faktorokra megalapozva ezzel a későbbi reformok irányát.



1. ábra: Az ÁFA rész mértéke az elméleti nettó kötelezettség százalékában az EU 24 országában 2004-ben

Forrás: Reckon (2009)

6.2. A KÍNAI FORGALMI ADÓ VIZSGÁLATA A KÉSŐBBI REFORMTÖREKVÉSEK IRÁNYAINAK MEGHATÁROZÁSÁVAL

Az uniós mintához viszonyítva a kínai forgalmi adózásban meglévő diszfunkciók a törvényi háttér jellegzetességeiből fakadóan a rendszer részleges fogyasztási jellegével és semlegességének hiányával magyarázhatóak. Az Unióval szemben mégis kiemelkedő előnye,

hogy egységes nemzetállam, melynek révén adott az országszerte azonos feltételek és szabályok biztosítottasága. Mindez feleslegessé teszi az Európában jelenlevő, tagállami határokon átnyúló tranzakciók egyenlő kezelésére hivatkozó részletszabályok megalkotását. Kínában ugyanis, a Közösségben elterjedt karusszel csalások helyett a visszaélések leggyakoribb formája a speciális, adólevonási és visszatérítési célra rendszeresített ÁFA- s számlákkal kapcsolatos, és leginkább a semlegesség hiánya, valamint a gazdasági szektorok egyenlőtlen adóterhelése teszi a rendszert a csalások iránt fogékonnyá. (Yan, 2010b, 19. o.)

Az ÁFA- s számlák (special VAT invoice) formai és tartalmi követelményei központilag rögzítettek és azok előállítására meghatározott intézmények rendelkeznek kizárólagos jogosultsággal. Főszabályként ÁFA- s számla kiállítására az általános statusú adóalanyok jogosultak az ügyletek előre megszabott csoportjával összefüggésben. A korlátozott kötelezettségű adóalanyok tehát nem bocsáthatnak ki SVI-t. Az adó-adminisztráció gyengeségének legfőbb oka, hogy az adóhatóságok számára egyedül az SVI szolgál támpontként a tranzakciók nyomon követésére, a megyei és helyi szintű kooperációt egyaránt igénylő országos elektronikus adatbázis nem áll rendelkezésre. A fiktív számlázás felderítése kihívás elé állítja az adóhatóságokat, hiszen azok hitelességének és valódiságának igazolása meglehetősen nehéz például abban az esetben, ha az adott beszerzést egy megyében teljesítik, míg a visszatérítési igényt egy másik megyében nyújtják be. (Yan, 2010b, 19-22. o.)

A regulációs hézag kiküszöbölésére a kiskereskedők által kötelezően alkalmazandók az IT háttérű pénztárgépek, az SVI nyomtatását és hitelesítését szolgáló kontrollmechanizmus, továbbá a helyi adóigazgatási szervek által hozzáférhető közös adóinformációs adatbázis bevezetése is előrelépést jelent. Ugyanakkor, ezen intézkedések nem alkalmasak az olyan visszaélések visszafogására, melyek a készpénzforgalom által kísért ügyletek tekintetében merülnek fel. (Yan, 2010b, 20. o.)

Az exporthoz fűződő visszatérítések kiigazításoknak való kitettsége valamelyest hozzájárul az adóbevételek feletti kontroll fenntartásához, ezáltal megelőzve az Unióban elterjedt határátlépő ügyletekkel kapcsolatos visszaéléseket. (Yan, 2010b, 21-22. o.)

A 2009-ben hatályba lépő, közvetett adózás egészét érintő intézkedéscsomag megteremti a BT tárgyi körét képező országhatárokon átvívelő szolgáltatások forgalmi adó alapú kezelését, miszerint az export mentesül az adófizetési kötelezettség alól, és a célország elvének megfelelően az import viseli a terhet. A reguláció ilyen módosítása egyértelmű el-

mozdulást képvisel az általános forgalmi adózás melletti elköteleződés felé, melynek következő lépése a BT HÉA-val való felváltása lesz. Az irányváltás ilyen jellege azonban a különböző szintű kormányzatok érdekellentétének kiéleződéséhez vezet. Ugyanis, a BT-ből származó bevételek kizárólagosan a helyi költségvetést gyarapítják, míg a forgalmi adóból befolyó összegek csupán egy mérsékelt hányada – egészen pontosan 25%-a – kerül elosztásra a helyi önkormányzatok között; a fennmaradó 75% a központi költségvetésben realizálódik. Így, a BT hatályon kívül helyezése nem is olyan hosszútávon – ahogyan az a magyar adórendszert és helyi iparüzési adót érintő harmonizációs kérdés kapcsán is sarkalatos pontot jelent – a helyi kormányzatok gazdálkodásának ellehetetlenüléséhez vezethet. Az esetleges következmények mérlegelésével tehát célszerű a pénzügyi gondok megoldását célzó alternatíva kidolgozása is. (Yan, 2010b, 26. o., Lin, 2009)

Kína, a hiányosságok definiálását követően, tervezett változtatások törvénybe iktatásával jó úton járhat egy hatékony és igazságos közteherviselést eredményező adónem működtetésében, melyhez a Közösséghez képest a legjelentősebb előnye a törvényalkotás egységességében áll.

6.3. A VÁLLALATOK SZABÁLYOZÓI KÖRNYEZETNEK VALÓ MEGFELELÉSEL ÖSSZEFÜGGŐ FELADATAI

Amint arra a fentiekben már többször utaltam, a szabályozás sokfélesége és az ügyletek inkonzisztens kezelése számottevő mértékben megnehezíti a globális piacon működni kívánó vállalatok tevékenységét, többletterhet és bizonytalanságot előidézve mindennapi, operatív feladataik ellátása során. Ahogyan azt az Ernst & Youngnak adott válaszában egy európai székhelyű, több mint hatvan országban működő óriásvállalat közvetett adózásért felelős középvezetője megjelöli: a reguláció átláthatóságát meglehetősen megnehezíti a Közösség-szerte eltérően értelmezett irányelvi rendelkezések, a fenntartott derogációk és a részletszabályok kidolgozásának szabadsága. Kiemeli továbbá, hogy az EU-n kívül a legnagyobb kihívást a dél-amerikai, orosz és kínai adótörvények interpretálása és alkalmazása jelenti. A gyakorlat tehát azt mutatja, hogy a gazdaság mozgatórugóit képező társaságok megfelelési terheinek csökkentése terén mind Európa mind pedig Kína számára adott a feladat. (E&Y, 2011c)

Természetesen aligha bizonyul reális elvárásnak egy, világszerte minden tekintetben egységes reguláció megalkotása, mely már-már az egyes országok szuverén törvénykezésének háttérbe szorulásával fenyeget, és amelynek megvalósítása többdimenziós – politikai, gazdasági szerkezetűtől és kulturális beállítottságtól meglehetősen függő – akadályba

ütközne. Ellenben a vállalatok számára egy homogénebb adózási környezet megteremtése – magában az Európai Unióban is – jelentősen csökkentheti a versenytorzulás esélyét, a gazdasági szereplőkre rótt terheket és nem utolsósorban hozzájárulna az adónem nagyobb mértékű semlegességéhez. Annak ellenére, hogy az említettekben fakadó problémák soktényezős voltát elsődlegesen a multinacionális vállalatok tapasztalataiból kiindulva mutatom be, korántsem jelenti azt, hogy a „csupán” pár országra, illetve régióra fókuszáló kis- és középvállalatok ne lennének érintettek.

Az elemzési szempontok jellege rámutat a teljes körű compliance elérésének regulációs gátjaira, amelyek a belső, szervezeti hiányosságokon túl egyedülállóan képezik a külső tényezők csoportját. Az Ernst & Young által a multinacionális vállalatok körében végzett felmérése alapján a leggyakrabban említett hátráltató faktorok (7. táblázat) a következők:

7. táblázat: Vállalati megfelelési nehézségek

Homogén szabályozással megszüntethető-e	Hátráltató tényező
<i>Nem</i>	valós idejű jelentés követelményének való megfelelés
<i>Részlegesen</i>	a számlaadás és adó-visszatérítési igények benyújtására biztosított szűkös és sokféle határidők
<i>Nem</i>	nagy volumenben megvalósuló beszerzések és értékesítések, nehézkes az egyes tranzakciók nyomon követése
<i>Igen</i>	a szabályozás összetettsége, különösen az országhatárokon átívelő ügyletek és adómentes tevékenységek kezelése kapcsán
<i>Nem</i>	a reguláció gyakori módosítása
<i>Igen</i>	a formaiság dominanciája a tartalmi megfelelés felett, leginkább a helyi adóigazgatási szinteken
<i>Igen</i>	a törvények és formai követelmények közötti ellentmondások kezelése
<i>Részlegesen</i>	az új üzletkötési módszerekhez való igazodás szükségessége (e-kereskedelem stb.)

Forrás: E&Y, 2011c

A fenti, szabályozói környezet által generált kihívások eredményes teljesítéséhez szükséges lehet a vállalatok belső struktúráját és folyamatait érintő változások keresztülvitele, amelyek célja a teljes megfelelés, az adózással összefüggő folyamatok és eljárások feletti teljes kontroll, a stabil és adóhatóságilag szabályszerű működés, valamint a kockázat előrejelző és menedzselő rendszer biztosítása. (E&Y, 2011c)

A vállalatok számára az adónem egyik legmeghatározóbb kockázati forrása a semlegesség hiánya és az a többletköltség, amelyet az alapelv gyakorlati érvényesülésének elmaradása okoz. Ily módon költségtényezőként lép fel:

8. táblázat: Költségtényezők

Legjelentősebb költségtényezők
A beszerzés adótartamának levonhatóságát korlátozó rendelkezés, amennyiben az adómentes értékesítéssel függ össze.
A szórakozásra, reprezentációra és céges autókra fordított kiadások adótartamának levonhatatlansága.
A külföldi beszerzés adója, amennyiben a visszatérítés az adott államban székhellyel nem rendelkezők számára nem biztosított, vagy eljárásbeli nehézségek lassítják a folyamatot – ezzel negatív cash-flow hatást indukálva az érintett szereplőnél.
Bizonyos értékesítések fogyasztókra nem hárítható adója – pl.: a megfelelő vámdokumentációt nélkülöző exportértékesítések esetében.
A helyes dokumentumokkal alá nem támasztott és így nem érvényesíthető ÁFA-visszaigénylések.
Az adóhatóságok által kiszabott szankciók a megfelelés hiánya miatt.
A behajthatatlan követelések adója abban az esetben, ha az adott ország nem ad felmentést az adófizetési kötelezettség alól, vagy a mentesítés követelményei nem teljesülnek.

Forrás: E&Y, 2011c

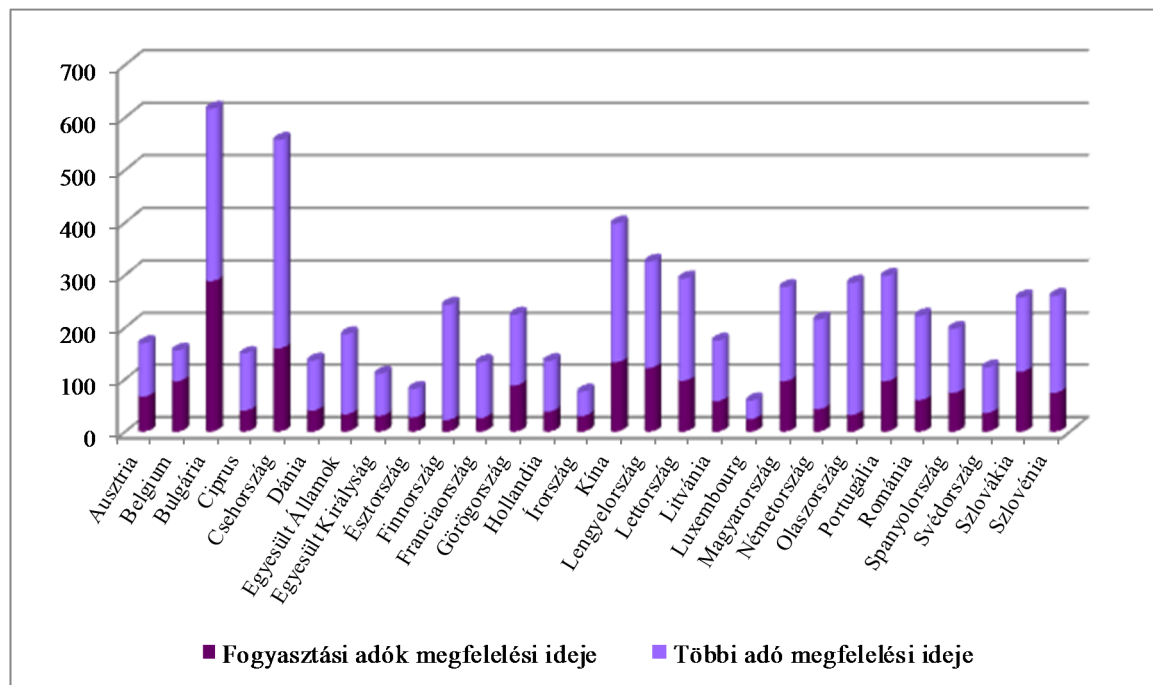
Az egyes vállalatok pénzáramára ugyancsak elemi hatást gyakorol az adófizetés határidejének és vevőkövetelések kiegyenlítésének időbeli elválása egymástól, mivel az így finanszírozni kényszerül az értékesítés adótartamát mielőtt a vevő a beszerzéséért fizetne. Ugyancsak negatív cash-flow hatást gyakorol a beszerzés adójának finanszírozása annak levonásba helyezését megelőzően valamint a hosszú átfutási idejű adó-visszatérítések. (E&Y, 2011c)

A plusz költségeket generáló csoportba tartoznak a jellemzően ad-hoc, adókulcs-emelést célzó intézkedések, ugyanis a megnövekedett adóteher finanszírozási problémákat, nagyobb működőtőke igénybevételt tesz szükségessé azon vállalatok esetében, amelyek vevőállományának forgási sebessége nagy. Hasonlóképpen, az adó-visszatérítésből eredő előnyt csökkenti a szállítóállomány alacsony forgási sebessége. (E&Y, 2011c)

A kockázat nagyságának előjelzésére alkalmasnak bizonyul az adott vállalat forgalmi adó teljesítményének (angol szakirodalomban 'VAT throughput') számszerűsítése, amely nem azonos a nettó adó összegével – vagyis az értékesítések és beszerzések adójának a különbségével – hanem magában foglalja a kumulált beszerzések és értékesítésének adótartamát és a csökkentett és zéró kulccsal adózó valamint adómentes tevékenységek után felszámítandó adót is. Az ÁFA- teljesítmény meghatározásával tehát a cég reálisabb

képet kaphat az esetleges nem megfelelésekből fakadó kockázat nagyságáról. A vállalati szféra által talán leginkább szem előtt tartott cél a folyamatok feletti kontroll megtartása, amely biztosítja számukra az adónem versenyt torzító negatív költség-, és cash-flow hatásainak kiküszöbölését. Ezért a társaságok szervezeti felépítésüktől és kultúrájuktól függően különböző módon és hierarchiai elrendezésben működtetnek adóügyi, vagy specializálódott közvetett adóügyi részlegeket. (E&Y, 2011c)

Az ismertetett problémakörök fényében irányadó szempont lehet a törvényi megfelelés biztosítására fordított idő – amely az Unió országaira lebontva, valamint Kínát és az Egyesült Államokat is a vizsgálatba helyezve – megmutatja az egyes államokban működő vállalatok adminisztratív terheinek nagyságát.



2. ábra: A törvényi megfelelésre fordított idő a fogyasztási adók esetében az összes adóhoz viszonyítva

Forrás: PricewaterhouseCoopers (2011)

A diagram az Unió 26 országának (Málta kivételével), az Egyesült Államok és Kína adatait mutatja. Az ábra jól szemlélteti a compliance-re fordított időbeli különbségeket, látható, hogy Bulgária és Csehország kiugróan magas adatai után Kínában a legjelentősebb a vállalatokra háruló adminisztratív teher. Az ázsiai országban 2011-ben éves szinten mintegy 132 órát vesz igénybe a megfelelésre szánt idő a fogyasztási adók területén – melynek meghatározó komponense egyértelműen a hozzáadottérték-adó – a teljes 398 órából. Ezen arány még így is relatíve magas az elemzésbe bevont országok csoportjában

ugyanakkor megjegyzendő, hogy a 2006-os évi 872 órához viszonyítva az implementált változtatások markáns előrelépést képviselnek a hatékonyság előmozdításában. A javuláshoz a 2008-as társasági adó, és a 2009-es HÉA-reform járul hozzá számottevően. A 2009-ben hatályba lépő módosítás elsődlegesen az adó fogyasztási típusúvá való konvertálását célozza, melynek keretében kiterjeszti az adólevonásra jogosító beszerzések körét. Az intézkedés eredményeként az adólevonás és visszatérítés alapjául szolgáló bizonylatok benyújtása már nem olyan időigényes, mivel nem szükséges a tárgyi eszközök beszerzését igazoló dokumentumok szétválogatása azoktól, amelyek korábban is adóalap-csökkentő tényezőt jelentenek. Az adminisztráció egyszerűsítését fokozza továbbá az elektronikus adóbevallás és fizetés lehetősége és a helyi adóigazgatás fejlesztése. 2011-ben a Világbank összességében Kínát a hetedik helyre rangsorolja az adózással járó kötelezettségek könnyítése tekintetében. (PricewaterhouseCoopers, 2011, továbbiakban PwC)

Az Európai Unióban a törvényi megfelelés időráfordításának súlyozatlan átlaga körülbelül 72 óra, mely számmal a középmezőnyben helyezkedik el a hármas elemzésben. Közösség-szerte a hatékonyságot akadályozó faktorok három csoportra oszthatók: a tárgyi hatály és az alkalmazandó kulcsok differenciáltsága, az adófizetés és adó-visszatérítési kérelmek benyújtásának határideje és a számlázási előírások. Annak ellenére, hogy az utóbbi összefüggésében relatíve magas fokú a homogenitás a tagállamok között, az első két kategória továbbra is többletkiadást követel meg az egyes társaságoktól. (PwC, 2011)

Az USA helyezkedik el a skála legnagyobb hatékonyságot képviselő pontján a kiskereskedelmi forgalmi adó – az átlagos európai arányt tekintve – évi 33 órányi compliance szükségletével. Adminisztrációs aspektusból tehát hét uniós ország előzi meg, mely előny leginkább a levonási mechanizmus hiányával magyarázható. A tevékenységüket kizárólag amerikai területekre koncentráló társaságok a kínaiakhoz és európaiakhoz képest könnyebbséget élveznek, hiszen az adólevonás és visszatérítés igénylésével kapcsolatban nincsen teendőjük. Ahogyan arra majd az Államokkal foglalkozó alfejezetben kitérek, az adminisztratív terhek ily módon való növekedése az ÁFA ellen szóló érvek egyike. (PwC, 2011)

A PricewaterhouseCoopers által 2011-ben elvégzett átfogó tanulmány összesítője szerint a magasabb jövedelmű országok adómodelljei átlagosan fejlettebbek kevesebb megfelelési költséget indukálva, és több elektronikus lehetőséget biztosítva a vállalatok számára. Szintén a megállapítások között szerepel, hogy az esettanulmánybeli szervezet

számára a fogyasztási adókkal járó kötelezettségek teljesítése nehezebb, mint a társasági adó esetében. (PwC, 2011)

6.4. A STANDARD ADÓKULCS KITERJESZTÉSE A TÖBBKULCSOS STRUKTÚRA FELSZÁMOLÁSÁVAL – ÉRVEK ÉS ELLENÉRVEK

Amint az a fentiekből megállapítható, az Európai Unióban és Kínában a hozzáadottérték-adó szabályozása egyaránt lehetőséget biztosít differenciált ráták alkalmazására, amely bár eltérő mértékben, de meghatározó költségtényezőként jelentkezik mind a vállalati szféra mind pedig az adóhatóságok oldalán. A hatékonyságot módfelett gátló berendezkedés felváltására hív fel ajánlásaiban a Nemzetközi Valutaalap és az Európai Bizottság is – párhuzamosan a tárgyi kör szélesítését és egyetlen csökkentett adókulcs használatát támogató modellt népszerűsítve. A következőkben a jelenlegi és a hipotetikus modell sajátosságait alapul véve rávilágítok az indirekt adópolitika alapvető mikroökonómiai összefüggéseire, fókuszba állítva az egyes fogyasztókra gyakorolt hatásokat jövedelmi helyzetük figyelembevételével.

Közösség szerte valamennyi tagállamban találunk példát a többkulcsos forgalmi adó rendszerekre, melyek fenntartása mögött többségében hasonló megfontolások állnak, úgy mint a szegényebb társadalmi rétegek védelme egy, az egyes jövedelmi csoportok közötti hatékonyabb jövedelemelosztást biztosító adóstruktúra, a kulturális javak hozzáférhetővé tétele szélesebb csoportok számára vagy a foglalkoztatás arányának növelésére irányuló igény. Mindezen aspektusok megvizsgálása előtt kitérek az adókulcsok változtatásának lehetséges hatásaira, és e hatásokat befolyásoló alapvető tényezőkre. (Copenhagen Economics, 2007, továbbiakban CE)

Általánosan elfogadott, hogy egy adórendszer akkor funkcionál megfelelően, ha a lehető legkisebb mértékben – vagy egyáltalán nem – torzítja a vásárlói döntést, vagyis az adott termék és szolgáltatás előállítására fordított költségek tisztán tükröződnek azok fogyasztói árában, nem manipulálva az azok iránti keresletet. Az elterjedt kormányzati gyakorlat az egyes termékcsoportok adókedvezményezését illetően alapjaiban szab gátat az alapelv érvényesülésének. A termékek és szolgáltatások különböző HÉA-terheléséről lévén szó, kulcsfontosságú a differenciáló adópolitika jól-célzottsága, ami az érintett termékkört illeti. Az ilyen jellegű intézkedések meghozatala előtt elengedhetetlen a kérdéses javak árrugalmasságának adekvát meghatározása, ugyanis a különféle adómértékek ennek függvényében fejtik ki hatásukat. Empirikusan igazolt, hogy egy kisebb árváltozás is jelentős keresletnövekedést, ill. visszaesést indukál a nagy árrugalmasságú termékek eseté-

ben. Fordított esetben tehát a jellemzően ár rugalmatlan javak kereslete kevésbé reagál érzékenyen egy esetleges árváltozásra. Utóbbi tipikus példái az élelmiszeripari és egyéb nem helyettesíthető termékek, melyek az alapvető szükségletek kielégítését szolgálják. Következésképpen hatásait tekintve egy hatékony, több kulcsot alkalmazó reguláció a termékek ár rugalmasságának definiálására épül, ahol értelemszerűen a rugalmas termékek esnek a preferált körbe és az ár rugalmatlanok pedig magasabb rátával adóznak. Fontos azonban, hogy a megállapított rugalmassági értékeket nem szabad statikusként kezelni, a fogyasztói preferenciák változásával és új termékek megjelenésével azok felülvizsgálata, kiigazítása javasolt. (CE, 2007)

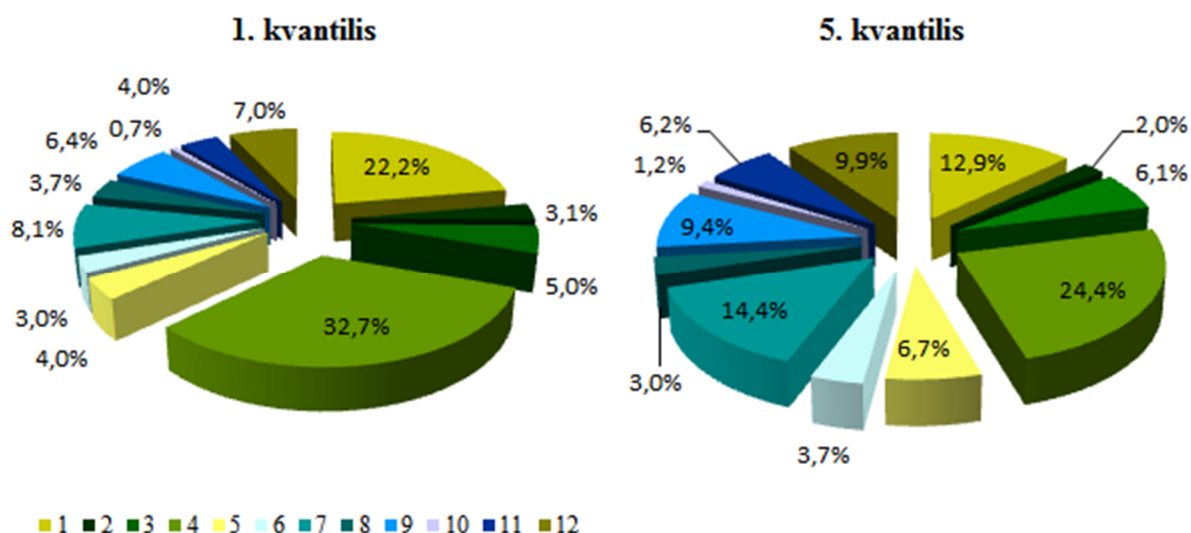
Az így felvázolt, közgazdasági alapokon nyugvó modell tulajdonképpen az emelt adókulcs olyan alapvető termékekre való kivetését szorgalmazza, mint az élelmiszerek – ilyen módon tovább fokozva az adó nem regresszivitását, és az alacsony jövedelműek terhelését, hiszen e csoportok jövedelmük lényegesen nagyobb hányadát fordítják fogyasztásra. A kormányzatok jövedelemelosztást javítani kívánó ám ellentétes hatású törekvései teljes mértékben ellentmondanak a fentebb ismertetett kritériumnak.

Az állam amennyiben az adókulcsok változtatása révén próbálja enyhíteni a jövedelmi különbségeket, – leginkább az élelmiszerek árának befolyásolásával – akkor az alacsony keresetű csoportok átlagos fogyasztói kosarának ára mérséklődik, míg a magas jövedelműeké egyidejűleg emelkedik, így elősegítve az arányosabb közteherviselést. A táblázat értékei és a grafikus ábrázolás adataiból is könnyen megállapítható a két szélső kvantilis közti jelentős különbség az élelmiszerfogyasztás és a háztartás fenntartására fordított mindenkori költségek tekintetében. Az előbbi esetében mintegy 10%, utóbbinál több mint 8%-os eltérés mutatkozik a szűkölködő csoportok „javára”. (EuroStat, 2005b, CE 2007)

9. Táblázat: Az Európai Unió fogyasztásának megoszlása COICOP¹ szerinti osztályozásban²

COICOP osztály	1. kvantilis	2. kvantilis	3. kvantilis	4. kvantilis	5. kvantilis
01. Élelmiszerek és alkoholmentes italok	222	201	184	165	129
02. Szeszes italok, dohányárúk és kábítószer	31	27	25	24	20
03. Ruházat és lábbeli	50	51	55	58	61
04. Lakásszolgáltatás, víz, villamos energia, gáz és egyéb tüzelőanyagok	327	305	288	272	244
05. Lakásberendezés, lakásfelszerelés, rendszeres lakáskarbantartás	40	47	50	54	67
06. Egészségügy	30	33	32	32	37
07. Közlekedés és szállítás	81	96	111	121	144
08. Távközlés	37	35	34	33	30
09. Szabadidő és kultúra	64	73	82	87	94
10. Oktatás	7	7	8	10	12
11. Vendéglátás és szálláshely-szolgáltatás	40	45	49	55	62
12. Egyéb termékek és szolgáltatások	70	78	82	88	99

Forrás: EuroStat (2005b)



3. ábra: A fogyasztói kosár összetétele az 1. és az 5. kvantilisben

Forrás: EuroStat (2005b)

A többkulcsos struktúra társadalmi megfontolások alapján való kezelése azonban felvet néhány problémát. Vásárlói szemszögből az alapvető termékek és a közmű szolgáltatások árának csökkenése nem csupán az alacsonyabb jövedelműek számára előnyös, annak hasznát az egyébként privilegizálni nem kívánt rétegek is élvezik. A kívánt hatást te-

¹ Classification of Individual Consumption by Purpose – vagyis az egyéni fogyasztás rendeltetés szerinti osztályozása (Magyar fordítás forrása: KSH, 2000)

² A táblázat az EU27 országok 2005. évi adataiból kalkulált fogyasztási hányadokat mutatja a társadalom öt jövedelmi csoportra (kvantilisekre) való felosztásával. Az első kvantilis jelöli a társadalom legalacsonyabb jövedelmű rétegét.

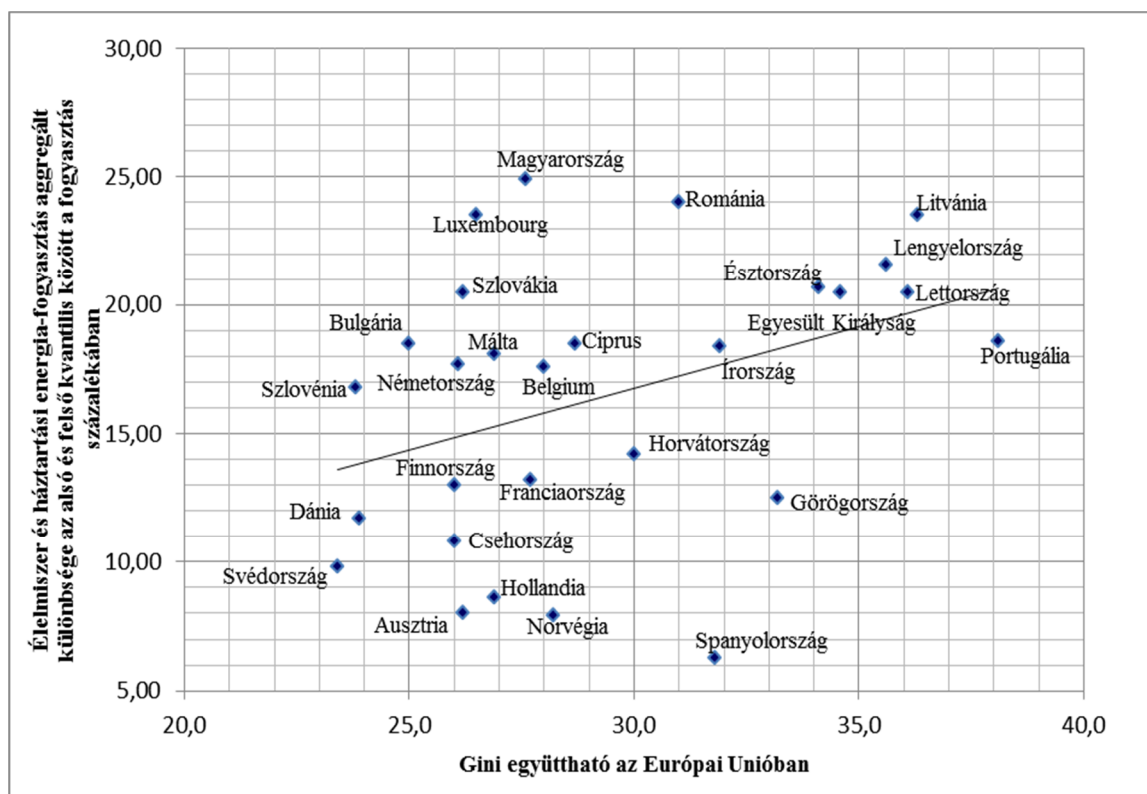
hát akkor éri el az intézkedés, ha a kérdéses javakat kizárólag a támogatni szándékolt csoportok fogyasztják, máskülönben nem várható jelentős javulás jövedelemelosztási szempontból. Nem mindegy ugyanakkor, hogy milyen társadalmi szerkezetű államban hajtják végre az ilyen jellegű módosításokat. Egy tipikus jóléti államban alkalmazott megkülönböztető adópolitika aligha eredményez markáns jövedelemátcsoportosítást, hiszen minél kisebbek az anyagi különbségek az egyes rétegek között a fogyasztási szokások – és így a fogyasztói kosár összetétele is – annál inkább konvergálnak. (CE, 2007)

Az 4. ábra³ a Gini együttható⁴ és a társadalom legsó és legfelső jövedelmi rétegének fogyasztási különbsége közti kapcsolatot mutatja be. A magasabb Gini értékek a társadalomban meglévő nagyobb jövedelmi egyenlőtlenségek jelenlétét jelölik. A társadalom két szélső csoportjának fogyasztási különbségei a legjelentősebb eltérést eredményező élelmiszer- és háztartási energiafogyasztás aggregált értékeit mutatják. Látható, hogy a bal alsó negyedben elhelyezkedő államok – Csehország kivételével – a tipikusan jóléti országok, ahol a legminimálisabb a társadalmi osztályok közti jövedelemallokáció és fogyasztási szerkezet differenciája. Ezzel szemben a jobb felső hányadban lévő nemzetekben a megkülönböztető adóráták érhetnek el szignifikáns előrelépést az alacsonyabb jövedelmű csoportok anyagi helyzetének javításában.

³ Az ábra az EU országok (Olaszország kivételével) adatain felül a bemutatást elősegítve a nem EU-tag Norvégiát, és a várhatóan 2013 júliusában csatlakozó Horvátországot is reprezentálja.

⁴ A Gini együttható a jövedelmek eloszlásának egyenlőtlenségét mérő mutatószám, amely 0 és 1 közötti értéket vehet fel. A 0 érték azt jelenti, hogy az adott társadalomban a jövedelmek ugyanolyan arányban kerülnek elosztásra, míg ha annak értéke 1, akkor az összes jövedelem egy ember kezében koncentrálódik. (Medgyesi)

4. ábra: A Gini együttható és a fogyasztási különbségek kapcsolata



Forrás: EuroStat [2005a], CE [2007] alapján módosítva

Kína jövedelem-eloszlási szerkezetét vizsgálva igencsak indokolt a szegény csoportok támogatása tekintetbe véve a tényt, hogy a társadalmat jövedelmi helyzetük alapján kvantilisokra osztva megállapítható az alsó és legfelső ötöd közti szignifikáns különbség. Látható, hogy a lakosság négyötöd része osztozik a nemzeti jövedelem alig több mint felén, míg a legmagasabb kvantilis önmaga birtokolja ugyanezt az összeget. Ezt támasztja alá a CIA Gini együttható szerinti ország-rangsora, ahol Kína 2009-es adatai alapján a huszonhetedik helyet foglalja el a koefficiens 48,0-s értékével. Ugyanez a rangsor az Uniót 2010-es becslésekre alapozva a száztizennegyedik helyre sorolja a maga átlagos 30,4-es mértékével. Annak ellenére, hogy pusztán ezen adatokból kiindulva Kínában megalapozottabb volna a kedvezményesen adózó termékek körének bővítése és a ráták csökkentése, ezzel ellentétes gyakorlat figyelhető meg. Az ázsiai országban ugyanis lényegesen szűkebb a mérsékelt adóterhet viselő javak csoportja, mint Közösség-szerte, valamint a kedvezményes kulcs mindössze 4 százalékponttal kisebb az általánoshoz képest. (CIA, 2009, 2010; Világbank, 2005)

10. Táblázat: A jövedelem eloszlása a kínai társadalomban 2005-ben

	1. kvantilis	2. kvantilis	3. kvantilis	4. kvantilis	5. kvantilis
Jövedelemből való részesedés	5,0%	9,9%	15,0%	22,2%	47,9%

Forrás: Világbank (2005)

Vállalati oldalról a különböző adókulcsok használatának gyakorlata egyértelműen a megfelelési költségek növekedése miatt kifogásolható adott, hogy maga az adó nem a termelésre és továbbértékesítésre semleges. Bizonyos áruk kedvezményezése, míg mások terhelése kétségkívül megnehezíti a szabályozásban való eligazodást, ebből fakadóan gyakori problémaforrást jelentenek a vegyes értékesítések. Mindazonáltal a csökkentett ráták szélesebb termékkörökre való értelmezésével a beavatkozás veszíthet eredményességéből. A pozitív és negatív következmények összevetésével célszerű annak mérlegelése, hogy az óhajtott célok a HÉA szerkezetének átalakításán kívül milyen egyéb eszközökkel, például közvetlen állami támogatás folyósításával realizálhatók. (CE, 2007)

Az egységesített standard rátákra építő séma legfőbb előnye az adminisztratív költségek minimalizálásában mutatkozik meg, de a fogyasztók többek között torzító hatásoktól mentesen maximalizálják hasznukat vásárlásaik során. A modell továbbá képes kiküszöbölni a nem árrugalmassági adatokból kiinduló többkulcsos szerkezetből eredő hatékonyságvesztést, de a fiskális konszolidáció igénye is indokolja az elv előtérbe kerülését, tekintve hogy a teljes közösségi fogyasztás csupán kétharmad része tartozik az általános kulcs alá, melynek mértéke többnyire 15 és 25 % között mozog. (CE, 2007)

7. AZ EGYESÜLT ÁLLAMOK JELENLEGI FORGALMI ADÓZÁSA

Az Egyesült Államok OECD ország lévén az egyedüli, amely nem alkalmaz közvetett adórendszerében hozzáadottérték-adót.

Tulajdonképpen az Államok politikai és gazdasági lépéseit nagymértékben meghatározó költségvetési hiány állítja a mai napig a HÉA- t számos bizottsági vizsgálat és munkacsoport tevékenységének fókuszába. Az adónem bevételtermelő képességének felismerésével elsőként talán 1862-ben kerül megfontolásra annak alkalmazása a polgárháború finanszírozásának céljával, majd 1942-ben – azonos indíttatásból – a második világháború anyagi bázisának biztosítására. Nixon 1969-es elnökké választását követően ismét felmerül az adó használatának lehetősége, amelynek bevételeit egy előre meghatározott arányban osztanák fel a szövetségi és helyi kormányzatok között annak érdekében, hogy utóbbiak vagyonadózástól való erős anyagi függését valamelyest enyhítse. Nixon kezdeményezései – amelyek exportöröknek adandó adókedvezményeket is tartalmaznak – ellenére sem mutatkozik politikai elköteleződés az adó mellett. Reagan elnöksége alatt ugyancsak felvetődik az adó szükségessége a jövedelemadózás felváltásának kontextusában, de az államkincstár arra hivatkozva, hogy a velejáró adóigazgatási feladatok összetettek és az adó csupán csökkentené, de nem szüntetné meg a jövedelemadózást, elveti a megvalósítást. A Bush kormányzása idején, 2005-ben alakult elnöki bizottság a HÉA- t ezúttal a közvetlen adózást részlegesen helyettesítő adónemként tanulmányozza, mely alkalmazásával párhuzamosan a jövedelemadó-kulcsok redukálásának hatásait méri fel. Kellő támogatottság hiányában azonban a testület az ún. „growth and investment tax” (továbbiakban GIT) koncepciójának kidolgozására helyezi a hangsúlyt. Ez az adótípus az amerikaiak által az ÁFA legtöbbször támadott regresszív jellegét kiküszöbölve progresszíven terhelné a munkajövedelmet és egykulcsos pénzforgalmi rátát vetne ki a vállalatokra, ezzel közelítve a fogyasztáson alapuló közteherviselés megteremtéséhez. (Schenk, 2010, 53-55. o., Gravelle, 2010, 102. o.)

Továbbá, tekintettel arra, hogy a jelenlegi társasági adó-modell az amerikai cégek globálisan realizált nyereségét adóztatja – a külföldön megfizetett adó levonhatóságának engedélyezésével a kettős adózás könnyítése végett – a javasolt GIT a területi megközelítés alkalmazásával az exporttevékenységet mentesítené az adókötelezettség alól, azonban az import-beszerezések nem válnának adóalap-csökkentő tétellé. (Schenk, 2010, 55. o.)

A hármas analízis tükrében az Egyesült Államok szabályozása sajátos területet jelöl, mivel az európai és kínai forgalmi adózással nem vonható szoros párhuzam. A tengerentúli közvetett adóztatás a kiskereskedelmi forgalmi adóra („retail sales tax”) (továbbiakban RST), és az azt kiegészítő „use tax”-re épül. A két adónem nem általános jellegű, ugyanis kivetésük nem szövetségi elrendelésen alapul, az jellemzően állami vagy helyi kormányzati döntés tárgyát képezi. Azon tény fényében, hogy az ügyletek adókötelessége, az érvényes adókulcsok és az adóalap kalkulációjának módja államonként eltérő, az egyes szempontok vizsgálatakor az általános rendelkezésekre térek ki, az állami részletszabályok ismertetése – a sokszínűség és a terjedelem okán – meghaladná e dolgozat kereteit. (E&Y, 2011b)

Az amerikai szabályozás értelmében, a kiskereskedelmi forgalmi adó az államhatárokon belül megvalósuló, tipikusan ingóságok, kiskereskedelmi szintű adásvételét terheli. A jogalkotó a fogalmi meghatározásnál az ingóság koncepcióját érzékelhetőséghez: láthatóság, tapinthatóság és mérhetőség követelményéhez köti. Külön kikötésre kerül, hogy ingatlanok értékesítése és bérbeadása, valamint értékpapírok és szellemi tulajdon nem tartozik egyik adónem tárgyi hatálya alá sem. A tárgyi kör ilyen szűk definiálásával az amerikai reguláció a kínai gyakorlathoz mérten is – a három struktúra közül a leginkább – jóval behatároltabban értelmezi a tárgyi hatályt. Ezt bizonyítja, hogy az adó hatálya mindössze a fogyasztás 35%-ára terjed ki. A forgalmi adót kiegészítő „use tax” az előző hatálya alá nem tartozó adóköteles termékek és szolgáltatások használata, tárolása és fogyasztása után fizetendő, és amely kivetésének célja az adóelkerülés megakadályozása az államhatárokon átnyúló ügyletek esetében. (E&Y, 2011b, Mikesell, 2005-2008, ld.: Cnossen, 2010, 44. o.)

Az Államokbeli forgalmi adó legszembeűnőbb különbsége, hogy a két tárgyalat gyakorlatnak teljes mértékben ellentmondva, jellegét tekintve egyfázisú, mivel nem a termelési és disztribúciós lánc valamennyi közbeiktatott szakaszában veti ki az adót, hanem annak legvégén, a kiskereskedelmi fázisban, és amely terhet végső soron a fogyasztó viseli. (E&Y, 2011b) Ezáltal az adó visszaélésekkel szembeni kitettsége megnő, mivel a hatóságok az árumozgásokat alátámasztó dokumentáció hiányában nem tudják nyomon követni az értékesítéseket, és a törvényellenes cselekmény felderítése elé is akadályokat gördít.

Az Egyesült Államokban alkalmazott forgalmi adóráták meglehetősen diverzifikált képet mutatnak még európai viszonylatban is. A kulcsok mintegy 5-6%-os sávban mozognak, 2,9%-tól 8,25%-ig, és a struktúra összetettségét tovább fokozza, hogy az 50 államból mindössze 45 applikálja a forgalmi adó valamely formáját. A kulcsok alacsony mértéke

önmagában – a komplexitástól eltekintve – megfelel az IMF ajánlásainak, azonban a tárgyi kör tekintetében annak bővítésére volna szükség, amely – a közösségi és kínai szabályozást elemezve – Amerika esetében a legsürgetőbb, tekintve annak jelentős költségvetési hiányát. (E&Y, 2011b)

A mentességek definiálásnak tengerentúli gyakorlatában – a kínai központi hatáskörrel szemben – mind a szövetségi, mind pedig az állami és helyi szintű önkormányzatok részt vesznek. A helyi szintű kormányzatok ilyen széles jogkörrel való felruházása, akár csak az Európai Unióban a tagállamok önállósága kapcsán, számottevő mértékben csökkenti a reguláció transzparenciáját. Az adható mentességek köre mindenestre szélesen körülírt, így elmondható, hogy a három szabályozás tekintetében a kínai törvényalkotó bánik a „legszűkmarkúbban” a kedvezményezett kört illetően. (E&Y, 2011b)

Az adólevonás az USA-ban nem, vagy csak korlátozottan értelmezhető a forgalmi adó egyfázisú típusából eredően. Mivel az adó a végértékesítési szakaszt terheli, a teljes láncolatban résztvevő szereplők joga nem nyílhat meg olyan adó levonására, amelyet nem fizettek be. Tehát a vállalati termékbeszerzések adótartama levonásának megtagadása kaszkád jellegű kölcsönöz az adónemnek, hasonló, amely fenntartásából eredő gazdasági szerkezet-torzulás következményei ellen Kína jelenleg is küzd. Ennek ellenére, az adófizetési kötelezettséget csökkentheti az államközi ügyletek kapcsán megfizetett forgalmi adó, hiszen az a „use-tax”-ból eredő kötelezettség erejéig szembeállítható. A rendelkezés ilyen módon igyekszik a kettős adóztatásból fakadó versenyhátrányt kiküszöbölni. (E&Y, 2011b)

7.1. AZ AMERIKAI FORGALMI ADÓ-MODELL NÉHÁNY PROBLÉMÁJA

Hasonlóan az erősen bírált európai gyakorlathoz az amerikai jogalkotó is meglehetősen bőkezűen bánik a mentességek körét illetően, az adóköteles értékesítések szűkös definiálása meggátolja az adó kormányzati szempontból legfontosabbnak ítélt tulajdonságának érvényesülését: a bevélteltermést. A tárgyi hatály heterogén kezelése itt is, akárcsak az Unióban – bár előbbi esetében egy nemzetállamról beszélünk – az egyes (tag)államok ragaszkodnak adópolitikai autonómiájuk megtartásához. Az érdeksérelem megakadályozását az amerikai törvénykezés az államok ezen hatáskörének fenntartásával, míg az Unió az általa meghatározott keretek között ugyan, de az egyedileg deklarálható kedvezmények és mentességek engedélyezésével oldja meg.

Abból fakadóan, hogy az amerikai forgalmi adó a kiskereskedelmi fázist terheli, tehát az ÁFA-val szemben az adó beszedése kizárólag a végfogyasztási szakaszban történik

meg. A kiskereskedői státusz definiálása szintén nehézségekbe ütközik a tekintetben, hogy a szereplő mikor minősül közvetítőnek az értékesítési lánc során, mivel annak megfelelően mentesül az adófizetési kötelezettség alól. Az adónem egyfázisú jellege miatt továbbá fogékony a csalások és visszaélések vonatkozásában, hiszen – az európai és kínai struktúrával ellentétben – nem állnak rendelkezésre a tranzakciók megtörténtét igazoló dokumentumok, így kellő kiindulópont hiányában a jogellenes tevékenység feltárása komoly kihívás elé állítja az illetékes adóigazgatási szerveket. (Yan, 2010a 487. o.)

Talán a leginkább akut probléma az, hogy a kínai rendszerben sokáig uralkodó differenciáló adópolitika a levonások tekintetében az amerikai modellben is tetten érhető, így az adó legfőbb előnyének vélt semlegesség itt is sérül. Egyes államok ugyan engedélyezik bizonyos beszerzések adótartamának levonását – például a gyártóipar esetében – le kell szögezni, hogy egyetlen állam sem ad maradéktalan lehetőséget az inputok adómentesítésére. A hozzáadott értéket terhelő adó alkalmazása révén azonban nem a vállalatok lennének a beszerzések tényleges költségviselői, így az a beruházásokra sem gyakorolna negatív hatást. Ezen felül, a kanadai példa azt mutatja, hogy a HÉA 1991-es bevezetése a beruházások szignifikáns megugrását eredményezi. (Durner-Bui, 2010 ld.: Duncan-Sedon, 2010, 143. o., Hellerstein-Hellerstein, 1998-2009 ld.: Duncan-Sedon, 2010, 144. o., Bird-Smart, 2009 ld.: Duncan-Sedon, 2010, 144. o.)

A HÉA-val kapcsolatban a tengerentúlon leginkább elterjedt koncepció a szövetségi szintű adónak az állami kiskereskedelmi forgalmi adóval való összehangolását foglalja magában. Tekintve, hogy az RST hagyományosan az államok hatáskörébe tartozik, a szövetségi adó következtében meghatározóan csorbulna azok autonómiája, amennyiben a tárgyi kör, az adókulcsok, az adóalap, az igazgatási tevékenységek és a bevétel-elosztási hányadok központi elrendelés alapján kerülnének megállapításra. Hasonlóképpen konfliktushoz vezethet a mentességek és kedvezmények szövetségi deklarálása, amely sok esetben jövedelemforrások elvesztését eredményezheti az egyes közigazgatásokban. A bevételi aspektus valójában ugyanolyan fontos szerepet kap az ellenzők körében, mint az önálló törvénykezés jogának részleges megvonása. Aggodalomra ad okot továbbá a fogyasztói javak árának emelkedése, amely a fogyasztás visszaeséséhez és ebből kifolyólag az adó-bevételek megcsappanásához vezet. Egyes tanulmányok ellenben rávilágítanak, hogy egy viszonylag alacsonyabb rátát használó modell nem fogja vissza meghatározó mértékben a fogyasztást, ezen intézkedés egy esetleges jövedelemadó-emeléssel ekvivalens hatást vált-

hat ki. (Fox-Luna, 2003 Id.: Duncan-Sedon 2010, 141. o., Duncan-Sedon, 2010, 141-142. o.)

A fenti ellenvetések mellett azonban, az adónem implementálásán keresztül, az érdekcsoportok megjelölésével az állami szinten realizálható előnyök magukban foglalják:

11. táblázat: A HÉA előnyei

Érdekcsoport	Előny
<i>Szövetségi és állami kormányzatok</i>	a fiskális nehézségek leküzdése a gazdaság élénkítése révén
<i>Állami kormányzatok</i>	az adóigazgatási feladatok szövetségi szintre történő delegálásával az adminisztrációs költségek csökkenése, amely mintegy a bevételek 3%-át veszi igénybe
<i>Vállalati szféra</i>	a szövetségi és állami tárgyi kör összehangolásával a megfelelési terhek redukcióját
<i>Szövetségi és állami kormányzatok</i>	az államközi postai és internetes tranzakciók nyomon követése
<i>Szövetségi és állami kormányzatok</i>	az indok az adóköteles ügyletek csoportjának bővítésére, amely által az adókulcsok mérsékelt fokú megállapításával elegendő bevétel érhető el
<i>Szövetségi és állami kormányzatok, vállalati szféra</i>	a verseny fokozása a beszerzések adómentesítésével, amely ellensúlyozhatja az abból származó 40%-os pénzkiesést

Forrás: Gale-Harris, 2010, 73-74. o., PricewaterhouseCoopers, 2006a Id.: Gale-Harris, 2010, 73. o., Duncan-Sedon, 2010, 142-145. o., Durner-Bui, 2010 Id.: Gale-Harris, 2010, 73. o.

A már korábban tárgyalt vállalati megfelelési költségek ezen esetben is sarkalatos pontját képezik az adóról folytatott vitáknak. Az ismertetettekből egyértelmű, hogy a jelenleg hatályos amerikai modell összetettsége nyomán a több államban is tevékenységet folytató gazdálkodónak valamennyi állam szabályozásával tisztában kell lennie. A tranzakciók és adóráták különbözősége, valamint az adómentes forgalomról való hiteles nyilvántartás vezetésének kötelezettsége meglehetősen többlet-ráfordításokkal jár a társaságok számára. Az ÁFA egyesek szerint még ennél is nagyobb volumenű kiadásokkal járna tekintve, hogy az adólevonás érvényesítéséhez elengedhetetlen a beszerzések részletes dokumentálása, és szükséges az exportértékesítések adminisztrációja is. E feltételezés azonban figyelmen kívül hagyja a tárgyi hatály szoros egységesítéséből eredő szignifikáns kiadáscsökkenést. Abban az esetben, ha az államok önálló HÉA modell mellett döntenének a meglévő RST helyettesítésére, és az előirányzott nemzeti adó terve nem kerül megvalósításra, a szervezeteknek csupán a kettő helyett egy szinten kell törvényi megfelelésségüket

bizonyítani. (Duncan, 2009 ld.: Duncan- Sedon, 2010, 145. o., Duncan-Sedon, 2010, 145. o.)

A társadalom egészének érintettségével kapcsolatban az adó regresszivitása előkelő helyet foglal el az akadályozó tényezők rangsorában. A jelenség a bemutatott struktúrákban is létező probléma, amely ellensúlyozására beiktatott diverzifikált kulcsok okozzák az esetek többségében a hatékonyságvesztést. E kiküszöbölésére irányuló javaslatok személyi jövedelemadó jóváírást vagy közvetlen állami transzferjuttatást fogalmazznak meg. Utóbbi keretében az adónak progresszív jelleg kölcsönözhető a következő mechanizmuson keresztül: amennyiben a támogatás magasabb, mint a fogyasztás adótartama a háztartás nettó adótámogatásban részesül; ha a hozzájárulás összege pontosan megegyezik a vásárolt javak után fizetendő adóval, akkor nincs tényleges adóterhelés; ha a fogyasztás terhe meghaladja a transzfer mennyiségét, kötelezettség csak a különbözet után keletkezik. (Gale-Harris, 2010, 71. o.)

Az adó gazdaság egészére gyakorolt hatását tekintve többnyire a kormányzati túlköltekezést és az inflációs hatást emelik ki. Az állami kiadások menedzselésével kapcsolatban egyes elemzők szerint a bevételek növekedésével párhuzamosan fokozódik a kiadások mértéke. Gale és Ország tanulmánya szerint az utóbbi harminc év ennek az ellenkezőjét bizonyítja: míg az adó mérséklése emeli, addig az adó növelése annak egyidejű visszafogásával párosul. A HÉA voltaképpen előnyös lehet, amennyiben a kormány azt a fiskális deficit lefaragására használja. (Gale-Harris, 2010, 74-75. o., Gale-Ország, 2004 ld.: Gale-Harris, 2010, 74. o.)

Az árszínvonal emelkedése az ÁFA bevezetése és a kiskereskedelmi adó szimultán fenntartása esetén jelenthet problémát a fogyasztói árakra gyakorolt nyomás révén, azonban az RST eltörlésével a jelenség bekövetkezése nem túl valószínű. Az adó ugyan egy egyszeri árnövekedést előidézhethet annak törvénybe iktatását követően, de szoros korreláció nem bizonyított annak megléte és az inflációs nyomás között. Tait kutatásai szerint a vizsgált országok 63%-ban nem tapasztalható a fogyasztói árindex emelkedése, 20%-ában mindössze egyszeri áremelkedést jegyeznek, a fennmaradó 17% pedig az implementációt követően konstans inflációval küzd – de a hányad nem jelentős voltát tekintve Tait szerint ez aligha jelent közeli kapcsolatot a két tényező között. Az adó bevezetésének kilátásba helyezése egyébként ösztönzőleg is hathat a jelenlegi gazdasági helyzetben, hiszen az árak jövőbeli növekedése a jelenlegi kereslet serkentését eredményezheti, ami kellő alapot

szolgáltat a gazdaság élénküléséhez. (Gale-Harris, 2010, 76. o., Tait, 1991 ld.: Gale-Harris, 2010, 76. o.)

Mindenképpen az ÁFA mellett szóló érv továbbá, hogy egy standard kulcsos modell megszünteti a viszonylagos fogyasztói árakat torzító hatást, nem befolyásolja továbbá a magánszektor megtakarításait, a vállalati szférában pedig a befektetéssel, tevékenységi körrel és szervezeti formával összefüggő döntéseket. (Gale-Harris, 2010 68. o.)

Mindent összevetve, az adó melletti elköteleződés szilárdságától függően, négy alternatíva áll az államok rendelkezésére, melyeket a 12. táblázat foglal össze.

12. táblázat: Adózási alternatívák

	Alternatíva	Főbb jellemzői
I.	<i>Status quo</i>	A jelenlegi szubnacionális RST séma változatlan megtartása a szövetségi HÉA mellett, melynek egyértelmű hátulütői a fogyasztói árindex és a több államban működő társaságok adminisztratív ráfordításainak emelkedésében mutatkoznak meg.
II.	<i>Állami szintű ÁFA létrehozása a szövetségi rendszerrel párhuzamosan</i>	Központi kérdése a fogyasztási adók elfogadott normáinak megteremtésén kívül az államközi kereskedelem célállomás elve szerinti adóztatásának biztosítása. Ennek megoldására a három szóba jöhető opció a „működőképes integrált ÁFA” (viable integrated VAT), „kiegyenlíthető ÁFA” (compensating VAT), és az Unióban is használatos módszer: az export mentesítése az adó alól. Az első két mechanizmus azonban számos szemponton nem bizonyul kellően hatékonynak, míg utóbbi egy nemzetek feletti adózás mellőzésével kialakított séma.
II. a)	<i>VIVAT (Viable Integrated VAT)</i>	Lényege, hogy az államok önállóan határozzák meg a végfelhasználók és regisztrálatlan kereskedők számára történő értékesítések adókulcsait, de a nyilvántartott kereskedők közti tranzakciókat (államon belüli és államközi egyaránt) egységes rátával adóztatnák. A köztes beszerzések adótartama levonható, az államközi B2B ügyletek bevételeinek és levonásainak egymással való szembeállítását pedig egy elszámolóház végezné.
II. b)	<i>CVAT (Compensating VAT)</i>	Keretében az állami adót valamennyi államközi ügylet vonatkozásában a központi kormányzat szedné be a szövetségi adóval együtt, amely ugyancsak engedélyezné a beszerzések adójának levonhatóságát.
III.	<i>Harmonizált forgalmi adó</i>	Létfontosságú vonása a nemzeti és állami tárgyi kör szoros összehangolása, az adóráták állami szinten történő deklarálása és az adóigazgatási feladatok szövetségi szintre delegálása. Kiemelendő valamint a külkereskedelem új alapokra helyezése az export adómentesítésével és az import fordított adóztatással való kezelésével.
IV.	<i>Integrált forgalmi adó (Integrated Sales Tax, továbbiakban IST)</i>	A McLure által kifejlesztett és általa ideálisnak vélt modell, mely az európai adó-visszatérítést kiiktatva köztes termékbeszerzések adómentességét ötvözi a végső fogyasztás célállomás szerinti adóztatásának koncepciójával. A séma az államok adóigazgatási autonómiáját meghagyva, egy VIES-re hasonló adatbázis fenntartásának igényét is megfogalmazza a szövetségi és állami rendszerek összekapcsolásával, de továbbra is meghagyja az adó egyfázisú jellegét.

Forrás: McLure, 2000 ld.: Duncan-Sedon 2010, 153. o., Duncan, 2009 ld.: Duncan-Sedon, 2010 157. o., McLure, 2009 ld.: Duncan-Sedon, 2010 152-154., 157. o., Duncan-Sedon, 2010, 147-159. o., Duncan, 2010 ld.: Duncan-Sedon, 2010, 149., 152-153. o.

7.2. AZ AMERIKAI HÉA BEVEZETÉSÉNEK ESÉLYE ÉS LEHETSÉGES KÖRÜLMÉNYEI

A gazdasági világválságtól függetlenül, a reformtörekvések – adózási területen is – intenzitása kétségkívül a választási ciklusok függvényében alakul. Nem titok, hogy a kormányra kerülő pártok jellemzően nagyobb eséllyel hajtanak végre átfogó változtatásokat, mint a választások előtt állók. (E&Y, 2010)

Nincs ez másképp az Egyesült Államokban sem, ahol – megalapozottan vagy sem – azzal szokás érvelni a HÉA bevezetése ellen, hogy világszerte az adónemet implementáló kormányzatok sorra buknak el. Álláspontjukat támasztja alá a kanadai Brian Mulroney pártja, aminek az adó törvénybe iktatását követő választások alkalmával az országgyűlésben két helyet sikerül megszereznie. (Avi-Yonah, 2010, 335. o.)

Avi-Yonah az adó szükségességét nem kérdőjelezi meg, ugyanis érvelése szerint a kincstárnak 2012-ben harminc éves futamidejű államkötvényeket kell kibocsátania. 2042-re feltehetően az egészségügyi és szociális ellátórendszer a szövetségi bevételek teljes egészét felemésztí, nem hagyva fedezetet a befektetők kifizetésére. Ennek egyenes következménye pedig a befektetői bizalom megingása lesz, amelynek hatására a kamatok megemelkednek, a dollár árfolyama pedig mélyrepülésbe kezd. A kialakuló válságban a cikk írója szerint a kormánypárt és az ellenzék kénytelen összefogni, és együttes erővel végrehajtani a reformokat, ugyanis a jövedelemadók megemelése már nem fog elegendő forrást eredményezni. (Avi-Yonah, 2010, 336-337. o.)

A kérdés végső soron tehát a dolgok mikéntje: az adó amerikai gazdasághoz igazított struktúrájának kidolgozása nyugodt körülmények között, ahol lehetőség van az egyes változatok tesztelésére, vagy pedig annak „tűzoltó” eszközként való kezelése a válsághangulatban. (Avi-Yonah, 2010, 337. o.)

8. A FORGALMI ADÓ A GAZDASÁG-, ÉS VERSENYPOLITIKA SZOLGÁLTÁBAN

A jelenlegi, globalizáció meghatározta környezetben valamennyi kormányzat szembesül a tőkéért és külföldi befektetésekért vívott harc kikerülhetetlen voltával. Az adópolitika, és azon belül is különösen a forgalmi adózás világszerte homogén alapokra helyezésének igénye gyakran megfogalmazódik a vállalatok részéről, míg az egyes államok igyekeznek a szabályozást a gazdasági és kereskedelmi folyamatokhoz igazítani.

A hozzáadottérték-adó külkereskedelemre gyakorolt hatását illetően meglehetősen nagy egyetértés mutatkozik a közgazdászok között. Feldstein és Krugman másokhoz hasonlóan arra a következtetésre jut, hogy az adónem – amennyiben az ideálisan működik – semmilyen pozitív vagy negatív hatást nem gyakorol az import-, és exportteljesítményre. Ez a megállapítás elsőre ellentétesnek tűnhet a sokak számára kézenfekvő gondolattal figyelembe véve, hogy az adót fenntartó államok – csakúgy, mint Kína, vagy az Unió országai – az exportra 0%-os kulcsot vetnek ki az adó-visszatérítés biztosítása mellett, míg az import a célországban az annak megfelelő termékre vonatkozó rátával adózik. (Feldstein-Krugman, 1990)

Utóbbi értelmében tehát logikusnak tűnik a magyarázat: az adókötelezettség számítása az export figyelembevételével a következőképpen történik:

1) (Összértékesítés – Közbülső beszerzések) x Adókulcs – (Export x Adókulcs).

Az adó meghatározása tekintettel az importra:

2) (Összértékesítés – Közbülső beszerzések) x Adókulcs + (Import x Adókulcs). Ebben a formában tehát kétségtelenül úgy tűnik, hogy az adónem kifejezetten támogatja az exportra termelést ellentétben az importtal. A legtöbb ország ténylegesen beszedi az adót, amikor a termék átlépi a határt, azonban később ennek levonhatóságát engedélyezi az adóalany számára. A logika megfordításával azonban pontosan az ellenkező eredményre jutunk. Az exporttermékek utáni adó-visszatérítés eltörlése párhuzamosan az import megadóztatásával a hozzáadottérték-adó tulajdonképpen exportadóvá válna, amely lényegét tekintve ekvivalens az importvám kereskedelem-korlátozó szerepével. Következésképpen az exportadó, akár csak az importra kivetett vám megváltoztatja a termékek viszonylagos árát: a vám emeli a termékek árát, ellenben az adó-visszatérítés csökkenti az exportált javakét. (Slemrod, 2010, 188-190. o.)

Mindezek ellenére számos ország alkalmazza a forgalmi adót a gazdaságpolitika irányának és a külgazdasági folyamatok befolyásolására.

Kínában 1978-tól kezdődően a „kifelé nyitás” jegyében kidolgozott reformcsomagok, és a 2001-es WTO csatlakozás egyértelmű lökést ad a külkereskedelmi eszközök finomítására. A vámok fokozatos mérséklése ellenére azonban a kormány többek között exportadókat, ill. HÉA- kedvezményeket használ a gazdaság terelésére. Köztudottan az exporttevékenység visszafogása vagy éppen támogatása érdekében központilag változtatják az exportáruk közbülső beszerzéseiben foglalt adó visszatérítésének hányadát. Teljes semlegességet garantálva az Unió az exportőrök számára pontosan a korábban megfizetett összeget téríti vissza a sokat bírált kínai gyakorlattal szemben. A kínai kormányzat mégis meglehetősen sokszor él az eszköz biztosította lehetőséggel a textil és ruházati termékek kereskedelmének manipulálására. A visszatérítési mechanizmus mellett Kína csatlakozása a Kereskedelmi Világszervezethez szintén hozzájárul a ruházati termékek exportjának gyarapodásához, amely meggátolására lehetőséget nyújt az ázsiai ország csatlakozási szerződésében foglalt védelmi eszközök életbe léptetése a leginkább érintett Unió és Egyesült Államok által. A korlátozások ellenére Kína tovább növeli az említett országokba irányuló textilexportjának volumenét, például az áruk elsőként más országokba való juttatásával a szóban forgó célpiacok elérése érdekében. ((Yan, 2010a 491. o., Meisel et al., é. n.)

Az Európai Unió egyenlő feltételek melletti elhivatottságát jelzi a Bizottság 2007-ben Magyarország ellen indított vizsgálata is, melyben a magyar adótörvényt az irányelv rendelkezéseivel ellentétesnek minősíti. A magyar reguláció lényegében a levonásba helyezendő adó azon részének a következő adó-megállapítási időszakra történő „továbbgörgetésére” kötelezi az adókülönbsézzel rendelkező adóalanyokat, amely olyan előzetesen felszámított adót tartalmaz, amelynek alapját olyan ügylet képezi, melynek ellenértékét nem fizették meg. Az irányelv szerint valamennyi – adott feltételeket teljesítő – adóalany számára megnyílik az adólevonási jog abban az időpontban, amikor a levonható adó megfizetésének kötelezettsége létrejön. Ennek értelmében tehát, levonható minden olyan ügylet után előzetesen felszámított adó, amely teljesítésre kerül. A Bizottság megemlíti továbbá az érintett gazdasági szereplők így adódó pénzügyi kockázatát, likviditásuk veszélyeztetését, továbbá a semlegesség kritériumának megsértését, amely az adónem alapelvét képezi. Ezen érvekre hivatkozva a Bizottság elmarasztalja Magyarországot az irányelvből eredő kötelezettségeinek nem teljesítése okán. (Európai Bíróság, 2011)

Az adónem azonban nem csak az export segítésére, hanem annak redukálására is használható. Az ÁFA- kedvezmények, visszatérítési hányadok emelése a kínai társaságok számára, és az állami kereskedelmi monopólium egyes ágazatokban, a hazai ellátás biztonságát, és a hazai vállalatok versenyképességét hivatottak fenntartani/fokozni. Ezt bizonyítja az USA részéről 2004-ben felmerülő kínai protekcionizmus gyanúja, miszerint az állam részleges HÉA- visszatérítést ad (a szektorban 2009 előtt nincs lehetőség az adó levonásba helyezésére) integrált áramköröket gyártó vállalatainak – ezzel előnyhöz juttatva őket. Ezt követően az ázsiai ország elismerve a vádakat, ígéretet tesz a gyakorlat megszüntetésére. (Meisel et al., é. n., WTO, 2008 ld. Meisel et al. 37. o.)

Ugyancsak a nyugati hatalmak felháborodását vonja maga után a fejlődő ország 2006-ban beiktatott, egyes nyersanyagok és áruk export ÁFA- visszatérítését érintő határozata. Többek között a nem fémalapú és bőr késztermékek, valamint a földgáz, szén, fa-szén és színesfémek külkereskedelmének korlátozását a kormány az adó-visszatérítés teljes megvonásával éri el. Más cikkek esetében a módosítás a visszatérítési hányad részleges megszüntetéséről rendelkezik, míg a ráta 13%-ról 17%-ra való növelése a műszaki berendezések, IT és high-tech javakat előállító ágazatok egyértelmű segítésére vezethető vissza. A konfliktusforrást képező nyersanyagok és energiahordozók exportkezelésének újabb fejezetében 2012-ben az EU Japánnal és az USA-val karöltve kezdeményezi a protekcionista intézkedések kivizsgálását a WTO-nál. A kifogások középpontjában a külföldi piacok ellátásának megakadályozása mellett a tilalom árfelhajtó ereje és az így hozzáférhető mennyiség áll. Az Unió kereskedelmi ügyeinek biztosa szóvá teszi, hogy ez a technológia valóságos spektrumát érinti kezdve a járműipartól egészen az infokommunikációs akkumulátorokig. Annak ellenére, hogy a WTO már korábban is elmarasztalja az országot szabálytalan határozataira hivatkozva, a vezetés továbbra is készen áll saját érdekeinek védelmére, jelentse ez akár az ügy megoldásának jogi útra terelését. (PwC, 2006b, HVG, 2012)

Kína ÁFA- visszatérítési gyakorlatánál maradva érdemes megvizsgálni a fokozatos reformok nyomán kialakult gazdasági szerkezetet. A „nyitási” program harmadik fázisában – 1992-től – az agresszív külföldi tőke bevonásának eredményeként egyre meghatározóbb arányban telepítik ki kelet-ázsiai vállalatok munkaintenzív termelési folyamataikat kiaknázva az alacsony munkaerő-költségekben rejlő és speciális gazdasági övezetek nyújtotta előnyöket. Emellett számos nyugati érdekeltségű társaság is megjelenik a térségben, melyek az összeszerelő tevékenységekhez kapcsolódó külkereskedelmi forgalom számot-

tevő, 2006-ban mintegy 80%-os hányadát bonyolítják. Ezen arány egyébként a kínai kormány hathatós közreműködésének eredménye, mellyel az összeszerelő munkálatokban felhasznált termékek importját vámmentességek és vámkedvezmények révén sikerül fokozni. (Meisel et al., 2009, National Bureau of Statistics of China, 2007 ld.: Meisel et al, é. n. 10. o.)

Napjainkban a szektorális hangsúly mindinkább a tőkeintenzív iparágakra és exporttevékenységet folytató szervezetekre tevődik át, függetlenül attól, hogy az állami vagy magántulajdonban van. A külföldi érdekeltségű vállalatoknak itt kiemelt szerepet szánnak, melynek keretében a hazaiak lehetőséget kapnak termelési technológiájuk fejlesztésére. Kínában a kiemelten exportra termelő ágazat a ruhaipar mellett az elektronikai és kommunikációs ágazat, ennek fellendítésére a kormány gazdaságpolitikai eszközök széles skáláját vonultatja fel: K+F támogatások, HÉA- kedvezmények és exporttámogatások. (Meisel et al., é. n.)

Könnyen belátható tehát a munkaintenzív ágazatok kezdeti preferenciális kezelése az ÁFA szabályozásában: a közbülső beszerzések adótartamának levonása az adóreform bevezetésétől kezdve engedélyezett, mivel e gazdasági szektorokban az állam megtehető befektetési potenciált lát. Nem véletlen a közvetett adózás három pilléren nyugvó kialakítása sem, hiszen az ÁFA hatálya alá tartozó mindössze négy szolgáltatástípus egyike az összeszerelő tevékenység. E mögött egyrészt az ország versenyképességi és beruházási szempontú vonzóvá tétele húzódik meg, másrészt pedig az állam célja, hogy befektetésekből befolyó adóbevételek a központi költségvetésben realizálódjanak – lévén, hogy a szolgáltatások döntő többségére kivetett BT a helyi önkormányzatok hatáskörébe tartozik.

Az így kialakult szektorális egyensúlytalanságok kiküszöbölésére alkalmas ellensúlyozó folyamat indul meg a külföldi tőkeintenzív vállalatok betelepülésével. Az egyenlő elbánást és versenysemlegességet biztosítandó a 2008-ban kidolgozásra kerülő reformcsomag központi kérdése az adólevonási lehetőségek kiterjesztése az állótőke és tárgyi eszköz beszerzések vonatkozásában. Az intézkedés kulcsfontosságú tekintve, hogy e vállalatok jelentős kereskedelmi forgalmat bonyolítanak a külkereskedelmet a gazdaság húzóágazataként kezelő országban. Továbbá az adólevonás a korábbi 23%-os effektív adókulcsot 17%-ra mérsékli. (Yan – Halkyard, 2010, 200. o.)

A gazdasági világválság Kínában is határozott lépések megtételére indukálja a kormányzatot. A növekedési stratégia átdolgozásának kényszere nyomán az erős exportorientált növekedés helyett a hazai fogyasztás biztonságának megteremtése és növelése kerül a

középpontba. A válság ugyanis megtöri a korábbi sémát, hiszen az amerikai kereslet Kína exporttermékei iránt jelentősen megcsappan, amely lényegében a rendelkezésre álló jövedelem és a megtakarítások markáns visszaesésével magyarázható. Részben a külkereskedelmi teljesítménynek való magas fokú kitettség okán a 2011-2015 ötéves terv központi eleme a hazai fogyasztás növelése, így a fentebb említett adó-visszatérítési kiigazítások exportadóként is funkcionálva megfelelő exportmérséklő eszköznek bizonyulhatnak. (Yan – Halkyard, 2010, 189-191. o., Jankovics, 2012)

A tengerentúli példát véve alighanem ellentétes berendezkedés figyelhető meg. Az RST egyfázisú jellegéből kifolyóan a termelési és értékesítési lánc köztes szereplői főszabályként nem jogosultak adólevonásra. Ezt helyettesítendő az államok eltérő mértékben mentesítenek bizonyos beszerzéseket, de korántsem általános jelleggel. Így vissza is térünk a versenyképességi kérdéskörhöz. Bizonyított tény ugyan, hogy önmagában a HÉA nem favorizálja a külkereskedelmet, de az amerikai gyártók hátrányos helyzetbe kerülhetnek európai – és mindinkább kínai – konkurensikkal szemben az RST kezelése okán. Az adó ugyanis természetéből adódóan halmozódáshoz vezet. Európában a külkereskedelem semlegessége az export zero kulcsos adóztatásán és az import – rendeltetési országában érvényes kulccsal való – megadóztatásának metódusán jut érvényre. Ezzel szemben az amerikai exporttermékek árában beágyazott az adó, így növelve annak ellenértékét, míg az USA-ba importált javak nem foglalnak magukban ilyen típusú terhet. (Duncan-Sedon, 2010 144-145. o.)

Az RST versenytorzító hatásáról tesz tanúbizonyságot az a tény is, hogy Dánia és Svédország EU tagállammá válásukat megelőzően váltották fel az akkori közvetett adózájuk bázisát jelentő RST- t hozzáadottérték-adóra. A megfontolások mögött egyebek mellett leggyakrabban külkereskedelmi indokok szerepelnek. Hasonlóan a jelenlegi amerikai sémához, akkoriban az exportáruk, és importtermékekkel egyenértékű hazaiak halmozott adót tartalmaznak, ezért az import hazaival azonos adóterhelése és az export után járó pénzvisszatérítések nem bizonyulnak elégségesnek a többletteleher kiküszöbölésére. (Cnossen, 2010)

Összefoglalva, míg az EU a semlegesség elérésére törekszik, addig Kína az adó-visszatérítési ráták manipulálásával továbbra is megvédi érdekeit. Az USA egyedülállóan, az RST halmozódásából fakadóan a kulcsok alacsonyan tartásával igyekszik versenyképességét biztosítani.

9. KONKLÚZIÓ

Az eddigiek összegezését érdemes a vizsgált entitások forgalmi adója implementálásának történeti magyarázatával kezdeni. A Közösségben a hozzáadottérték-adó használata tulajdonképpen a gazdasági és monetáris unió megalapozására vezethető vissza, és ahol a tagállamiság előfeltétele az adónem alkalmazása. Ettől eltérően Kínában az adó a „kifelé nyitás” programjának elemeként kerül elő törvényi kontextusban először 1994-ben. Így az adó fejlődését, és az elkövetkező évek azt érintő reformjait alapvetően a gazdasági fordulat irányai, és a felzárkózást segítő intézkedések határozzák meg. Annak ellenére, hogy az USA meghatározó költségvetési hiánnyal küzd, bizonyos érvek az európai típusú forgalmi adózás bevezetése ellen szólnak. Ezek közül szignifikáns a határozott állami ellenállás, mely lényegében a hagyományosan állami önállóságra épülő berendezkedésben keresendő.

Sajátosságából eredően az EU a nemzeti jogrendszerek koordinációjával igyekszik mind nagyobb összhangot teremteni a belső piacon, ám aláássák az adó semlegességét. Jóllehet, egyértelműen egyik bemutatott séma sem jelölhető meg leghatékonyabbként, mind a három rendelkezik pozitív és negatív tulajdonságokkal. E sajátosságok összefoglalása a 13. táblázatban olvasható.

13. Táblázat: A forgalmi adómodellek összefoglalása és értékelése

Szempon	Európai Unió	Kína	Egyesült Államok
Tárgyi hatály	Összehasonlító kontextusban a három modell közül a legszélesebb, de bővítésre szorul	A legnagyobb hatékonyságot érheti el, ha a BT hatálya alá tartozó szolgáltatásokat is bevonja	Meglehetősen szűk, a GDP mindössze 35%-át kitevő fogyasztást tartalmazza
Személyi hatály	Relatívén tágran értelmezett	Széleskörűen definiált, az állami szervek is adóalanyok	Szűk – kizárólag a kiskereskedelmi fázist érinti
Adókulcsok	Többkulcsos struktúra, tagállamonként nagymozgástér biztosított	A törvényhozás egységességének előnye – központilag definiált ráták	Alacsony adómérték, mely azonban államon belül – helyileg is meghatározható
Adómentesség	Derogációk, tagállami érdekvérvényesítés	Központilag deklarálhatók, helyi hatóságok nem rendelkeznek megfelelő hatáskörrel, best practice-hez közeli	Állami és helyi kormányzatok is jogosultak adómentesség nyújtására
Adó levonás, visszatérítés - semlegesség	Semlegesség itt érvényesül a leginkább	Jelentős előrelépés az adólevonás kezelésében és a fogyasztási jelleg megteremtésében, de nem teljes körű	Általánosságban nem értelmezhető, az államok önállóan és eltérően rendelkeznek az adó levonását illetően
Csalás iránti fogékonyság	Elsődleges kitettség az „eltűnő kereskedő” útján elkövetett visszaélésekkel szemben	Legjellemzőbb csalási forma a speciális ÁFA-s számlák manipulálása	Egyfázisú típusból ered – az adó csak a kiskereskedelmi szakaszban kerül beszedésre, nincs visszakövetendő dokumentáció
Adminisztratív terhek	Közepesen magas, vállalati oldalról átlagosan évente 72 órát vesz igénybe	A vizsgálatban szereplő modellek közül a legmagasabb, évi átlagos 132 óra	A leghatékonyabb e tekintetben a mindössze 33 óra/év aránnyal

Forrás: 2006/1112/EK irányelv (2006), Ernst & Young (2011b), PwC (2011), Yan (2010b), Mikesell, 2005-2008, ld.: Cnossen, 2010, 44. o.

A táblázat jól szemlélteti, hogy az adóköteles státusz kiterjesztése valamennyi esetben szükséges a hatékonyság eléréséhez. Az uniós direktíva relatívén tágran értelmezi az adóztatandó ügyletek körét, mégis a GDP alig több mint a felével egyenértékű fogyasztás tartozik az adó hatálya alá. Kína e tekintetben is alapvető előnyhöz juthat, amennyiben a

jövőbeli törvénymódosítások a BT-t hatályon kívül helyezik, és a korábban hatálya alá tartozó szolgáltatásokat ÁFA- kötelessé minősítik. A kétségkívül legnagyobb mozgásteret az amerikai modell garantálja az államok számára, amelyek önállóan, saját gazdasági érdekeiket követve definiálhatják az adó tárgyi körébe tartozó tranzakciókat. Az egységesség hiánya azonban csökkenti a rendszer transzparenciáját, amely kiküszöbölhető volna a szövetségi HÉA bevezetésével, és annak az állami adókhoz való szoros összehangolásával.

A kormányzati bevételek nagyságát mondhatni főként befolyásoló adókulcsok szerkezete képezi a válság vezette adópolitikai döntések vezérfonalát. Gyakran tapasztalható egyes termékcsoportok magasabb ÁFA-val való sújtása újabb anyagi források megszerzésére az átgondolt – például a tárgyi kör bővítését célzó – reformok végrehajtása helyett. A kulcsok emelése azonban nem csak a lakosságra gyakorol negatív jövedelmi hatást, de a vállalatokat is hátrányosan érintik ezen intézkedések. Különösen igaz ez azon társaságok gazdálkodására, amelyek vevőállományának forgási sebessége magas és/vagy szállítók forgási sebessége alacsony. Tekintettel arra azonban, hogy optimális esetben az adóterhet a végső fogyasztók viselik, állami hatáskörben az alapszükségletek kielégítését szolgáló javak rátáját mérséklük a jövedelemallokáció javítására alapozva. A jövedelem-átcsoportosítás adópolitikai úton való realizálása nem feltétlenül a legmegfelelőbb módszer, hiszen az csak meghatározott körülmények fennállásakor fejti ki jótékony hatását. A differenciált rátastruktúra alkalmazása a társadalmi csoportok közti jelentős különbségek megléte esetén indokolt és különösen akkor, ha a kedvezményezett árukat kizárólag a támogatni szándékolt rétegek fogyasztják. Máskülönben a rendelkezés a magasabb jövedelmi kategóriájú osztályok csökkentett adóterhelését vonja maga után. A megkülönböztetett adómértékek applikálásának gyakorlata ellentmondásos, mivel fenntartásának elméleti alapjait megcáfolva az sokkalta hangsúlyosabb az öreg kontinensen, mint Kínában. Az Unióban az anyagi egyenlőtlenségek mérsékeltebb voltának dacára a HÉA direktíva akár 5%-os ráta használatát engedélyezi egyes javakra, míg Kínában a csökkentett mérték mindössze 4%-kal kisebb az általánoshoz viszonyítva, így az 13%-ban definiált. Előbbiben tehát a szociális megfontolások nagyobb hangsúlyt kapnak.

A megkülönböztető adóztatás folyamánya nem kizárólag a jövedelmi különbségek mérséklése, vagy adott esetben éppen felerősítése, de a reguláció áttekinthetőségét is meghatározóan csökkenti. Kiváltképp akut e jelenség a Közösségben, ahol a tagországok keretek között ugyan, de szabad kezet kapnak a ráták determinálásában, meghagyva azok szuverenitását. Kínában a döntéshozatal centralizáltsága jelenti azt az elemi fölényt, amellyel

sem az EU, sem pedig az Államok nem rendelkeznek, mert utóbbi regulációjának decentralizáltsága még a Közösséget is meghaladja. Itt jellemzően az adókulcsok relatíve alacsony és szűk sávban mozognak nemzet-szerte, mivel azonban azok akár helyi szinten is deklarálhatók a szabályozást elégtelen konzisztencia jellemzi.

Az adómentesség körülírása kapcsán is hasonló természetű tényezők említhetők. Az Unióban az alapszabályként mentesíthető ügyletek körén kívül az irányelv különleges rendelkezései és a tagok számára egyedileg nyújtott derogációk szavatolják a nemzeti érdekek érvényesülését. Hasonlóan, az USA törvénykezése is hagyományosan szétaprózott azaz, hogy az adókötelezettséget nem keletkeztető értékesítések deklarálását állami, illetve helyi hatáskörbe rendeli. A keleti pólus képviselője egységes törvénykezése révén kerülhet a legközelebb a legjobb gyakorlat megvalósításához, mert a lokális kormányzatok nem jogosultak ilyen határozatok tételére.

Versenypolitikai aspektusból az adónem kulcsfontosságú vonása az adólevonások kezelése. Az egyenlőség jogi alapja garantált az EU-ban, így a semlegességet reprezentáló skála leghatékonyabb pontján helyezkedik el a hármas analízis tükrében. A második helyet Kína foglalja el, amely 2009-ben korábbi rutinját felülírva megengedi az állóeszköz beszerzések tehermentesítését. Így a torzításokat legkevésbé kiküszöbölő modell a tengerentúlon működik a közbülső vásárlások adólevonásának generális tilalmával.

A törvényi megfelelés elérése, mint egyre fontosabbá váló üzleti döntési szempont egy nem kellően verseny centrikus környezetben tetemes időbeli és anyagi ráfordításokat követelhet meg egy-egy társaságtól. A HÉA alapvetően a semlegesség koncepciójára épül, ahol a fogyasztó viseli a tényleges adóterhet, azonban a kötelességét teljesíteni kívánó adóalany is gyakran szembesül a reguláció átláthatatlanságából fakadó nehézségekkel. E tekintetben az Államok bizonyul a legjobb gyakorlat tulajdonosának, noha nem szabad szem elől téveszteni a tényt, hogy e markáns különbség az időráfordításban főként az RST sajátosságaiból adódik. Vagyis a tény, hogy a vállalatok főszabályként nem kötelezettek adófizetésre és ebből fakadóan adólevonásra sem jogosultak számottevő csökkenést eredményez compliance téren. Nem meglepő hát, hogy az USA ÁFA-jának ellenzői egyebek mellett a mostani adminisztratív terhek növekedésétől tartanak az RST hatályon kívül helyezése esetén. Könnyen lehet azonban, hogy a vállalatoknál a beszerzések adólevonásának mechanizmusán keresztül jelentkező költségmegtakarítás jótékony hatását kioltja a megfelelési kiadások emelkedése.

Az Európai Unió törekvéseiből egyértelműen kitűnik a mind nagyobb kohézióra való törekvés. A szabályozás egyik legmeghatározóbb alapelve az egyenlő versenyfeltételek megteremtésében rejlik. Ennek ellenére, a fentebb részletezett diszfunkciók hátrányosan érinthetik a globális szintén tevékenységet folytató vállalkozásokat – elsősorban a tagállamok eltérő jogalkotásából fakadóan. A megfelelési költségek növekedése az egyes szereplőket – a globális tendenciával szemben – tevékenységi körük és működési területük leszűkítésére kényszerítheti – különös tekintettel a számottevő hányadot képviselő kis- és középvállalati szférára, illetve tevékenységük más országba való allokálására sarkallhatja.

Kínában azonban egészen más a helyzet. Annak ellenére, hogy a három rendszer közül itt kell a legtöbb adminisztrációs kiadással számolni, a külföldi befektetések vonzására a kormány különböző eszközöket használ, nem említve az elérhető olcsó munkaerőt, amely révén oly mértékű megtakarítás érhető el, amely több mint kompenzáló erővel bír a törvényi megfelelés ellenében.

Az adónem versenyszemléletű elemzésénél kitértem az egyes országok magatartására és annak mozgatórugóira. A Közösség motivációja az egyenlő versenyfeltételek megteremtésére kétségkívül a legszilárdabb, sajnos azonban a tapasztalatok azt mutatják, hogy a szabályozás biztosította lehetőséggel az érintettek nem tudnak mindig maximálisan élni. A Közösségen belüli, de akár a harmadik országba irányuló ügyletek kapcsán az adólevonás mechanizmusa tagállamonként eltérhet. E jog érvényesítéséhez a tagok önállóan definiálhatják a teljesítendő alaki követelményeket, a visszatérítési időszakok kitolódása a vállalatok cash flow-ját negatívan befolyásolja – akár forgóeszköz-finanszírozási problémákat is előidézve. Végül pedig a semlegesség csorbulásához vezet, ha az adó-visszatérítés nem teljes körűen történik meg.

Európával ellenben, Kína sok más eszköz bevetése mellett a forgalmi adót is a gazdaság terelésére is használja, meggátolva így az ország piacainak teljes liberalizációját. A nyugati hatalmak által leggyakrabban támadott olcsó ruházati termékek túlzott exportja, valamint a hazai fogyasztás biztonsága érdekében bizonyos nyersanyagok külkereskedelmének visszafogása jelenti a két pólus közötti központi konfliktusmezőt. Az export visszatérítési ráták csökkentésével valójában a kormány egyfajta exportadót vet ki a kérdéses javakra, hiszen a vállalatok oldalán az meg nem térülő ráfordításként jelenik meg, nem úgy mintha azt a haza piacon értékesítették volna. A metódus fordítottn is működik, vagyis a visszatérítési arányok növelésével a preferált ágazatok exporttevékenységük fokozására ösztönöztek. Az országok közti kapcsolat ápolása ugyanakkor valamennyi fél számára ki-

emelkedő fontosságú, hiszen a nyugati vállalatok jelentős versenyelőnyre tehetnek szert az olcsó munkaerő és az ország kedvező természetföldrajzi adottságainak kiaknázásával, míg Kína technológiai fejlődése meghatározó mértékben függ a betelepülő szervezetek profiljától és számától.

Az ázsiai ország adólevonásának szabályozása nem csak az exporton keresztül van hatással a gazdaság struktúrájára. Az ország piacgazdasági alapjainak lefektetéséhez talán mindmáig az 1994-es univerzális reformprogramja járul hozzá a leginkább. A forgalmi adó ekkori bevezetésével az ugyan még sokkal inkább termelési, semmint fogyasztási alapú szem előtt tartva, hogy mintegy másfél évtizedig az állóeszköz beszerzések adóterhe nem levonható, halmozódó jelleget kölcsönözve az adónak. A rendelkezésben egyértelműen a „fordulat” harmadik fázisában a munkaintenzív folyamataikat Kínába helyező társaságok kedvezményezése mutatkozik meg. Az intézkedés eléri a kívánt hatást, de ennek következménye súlyos iparági szerkezettorzulás. A következő időszakban viszont e folyamatot kompenzálандó külföldi tőkeintenzív vállalkozások jelennek meg egyre nagyobb számban. A gazdaság felzárkóztatását segítő külhoni tőkebevonás erősítésére 2009 januárjától a kormány immáron jóváhagyja a tárgyi eszközök vásárlásában foglalt adó levonását, így juttatva érvényre a HÉA fogyasztási jellegét.

Az Egyesült Államok adórendszerében a közvetett adózás tradicionálisan nem számottevő. Noha számos javaslat foglalkozik a HÉA implementálásával többek között a költségvetési hiány leküzdésének céljával, az még mindig meglehetősen ellenállást vált ki az államok részéről. Ha nem a deficit kezelése, akkor versenyképességi szempontok mindenképpen elengedhetetlenné teszik az alternatíva megfontolását. Mivel a jelenlegi reguláció nem ismeri az adólevonást, a termelési és értékesítési lánc hosszában halmozódik az adó, mely végül az emelkedett fogyasztói árakban csapódik le. Jóllehet az államok egy csoportja mentesíti a tranzakciók egy definiált körét a kötelezettség alól, az egyetemesség hiánya könnyen vezethet a Kínában is tapasztalt ágazati egyenlőtlenségek kialakulásához. A modell ismérvei arra engednek következtetni, hogy az USA nem tekinti alapvető versenypolitikai eszköznek a forgalmi adózást a többi nemzettel ellentétben. Emellett a fogyasztási szerkezet megváltoztatásának igénye is felmerül, hiszen ahogyan arra a válság is rávilágít az Államok fogyasztásának meghatározó részaránya importból származik; az amerikai gazdaság növekvő mértékben válik kiszolgáltatottá az exportra termelő nemzetektől, alapvetően függ azok gazdasági teljesítményétől.

Végeredményében megállapítható, hogy az Európai Unió HÉA modellje a legkifinomultabb a szabályozás tekintetében. Természetesen ehhez nagymértékben hozzájárul, hogy Kínához viszonyítva a Közösség lényegesen hosszabb múltra tekint vissza a forgalmi adózást illetően. Kína fejlődő ország lévén azonban messzemenőleg a legnagyobb haladási potenciál birtokosa, amely a centralizált törvénykezésben rejlő lehetőségek kiaknázásával – az Unió számára a nemzeti érdekek elsőbbségéből adódóan elérhető közelségbe soha nem kerülő – az európaihoz képest sokkalta hatékonyabb adózást teremthet. A gazdasági kilátásokat figyelembe véve az USA esetében pedig sokkal inkább az a kérdés, hogy az átfogó reform – jelentse ez akár a HÉA-t –kivitelezése mikor válik szükségessé ahelyett, hogy annak indokoltságát vitatják.

A kérdés tehát adott az adópolitikai döntéshozók számára, akiknek elsődleges feladata az irányvonalak kijelölése mellett az ország szerkezetéhez igazodó megoldások kidolgozása, és végül implementálása.

10. IRODALOMJEGYZÉK

Szakirodalom

- Avi-Yonah, Reuven S. (2010): The Political Pathway: When Will the U.S. Adopt a VAT? (The VAT Reader 334-337.o.)
[http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/AVI-YONAH-26.pdf/\\$file/AVI-YONAH-26.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/AVI-YONAH-26.pdf/$file/AVI-YONAH-26.pdf) (letöltés: 2012. október 12.)
- Duncan, Harley – Sedon, Jon (2010): Coordinating a Federal VAT With State and Local Sales Taxes (The VAT Reader 139-162. o.)
[http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/DUNCAN-SEDON-12.pdf/\\$file/DUNCAN-SEDON-12.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/DUNCAN-SEDON-12.pdf/$file/DUNCAN-SEDON-12.pdf) (letöltés: 2012. október 12.)
- Gale, William G. – Harris, Benjamin H. (2010): A VAT for the United States: Part of the Solution (The VAT Reader 64-82. o.)
[http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/DUNCAN-SEDON-12.pdf/\\$file/DUNCAN-SEDON-12.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/DUNCAN-SEDON-12.pdf/$file/DUNCAN-SEDON-12.pdf) (letöltés: 2012. október 07.)
- Gravelle, Jane G. (2010): The Distributional Case Against a VAT (The VAT Reader 102-111. o.) [http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/GRAVELLE-8.pdf/\\$file/GRAVELLE-8.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/GRAVELLE-8.pdf/$file/GRAVELLE-8.pdf) (letöltés: 2012. október 12.)
- Herich György, dr. (2006): Nemzetközi Adózás (Penta Unió Oktatási Centrum Kft, Pécs)
- Kende Tamás, Szűcs Tamás (2000): Az Európai Unió politikái (Osiris Kiadó, Budapest)
- Lejeune, Ine (2011): The EU VAT Experience: What Are the Lessons? (The VAT Reader 257-282.o), [http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/LEJEUNE-21.pdf/\\$file/LEJEUNE-21.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/LEJEUNE-21.pdf/$file/LEJEUNE-21.pdf) (letöltés: 2012. április 10.)
- Őry Tamás (2003): Az Európai Unió adójoga (Osiris Kiadó, Budapest)
- Schenk, Alan (2010): Prior U.S. Flirtations With VAT (The VAT Reader 52-63. o.)
[http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/SCHENK-4.pdf/\\$file/SCHENK-4.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/SCHENK-4.pdf/$file/SCHENK-4.pdf) (letöltés: 2012. október 07.)
- Slemrod, Joel (2010): Does a VAT Promote Exports? (The VAT Reader 186-191. o.)
[http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/SLEMROD-14.pdf/\\$file/SLEMROD-14.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/SLEMROD-14.pdf/$file/SLEMROD-14.pdf) (letöltés: 2012. október 07.)
- Yan, Xu – Halkyard, Andrew (2010): The Impact of the Global Financial Crisis on Broadly Based Indirect Taxation: A Chinese Case Study (eJournal of Tax Research 8. évf. 2. sz. 188-215. o.)
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1724122 (letöltés: 2012. március 15.)
- Yan, Xu (2010a): Putting the 'Value Added' in China's VAT (Tax Notes International 58. évf. 6. sz. 487-497.o), http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1724144 (letöltés: 2012. április 10.)
- Yan, Xu (2010b): Reforming Value Added Tax in Mainland China: A Comparison with the EU (Revenue Law Journal 20. évf. 1. sz. 1-31. o.)
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1924674 (letöltés: 2012. március 15.)

Tanulmányok

- Cnossen, Sijbren (2010): Three VAT Studies <http://www.cpb.nl/en/medewerkers/sijbren-cnossen> (letöltés: 2012. október 21.)
- Feldstein, Martin S. – Krugman, Paul R. (1990) – International Trade Effects of Value-Added Taxation <http://www.nber.org/chapters/c7211.pdf> (letöltés: 2012. október 22.)
- Le Tuan, Minh (2003): Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/summary?doi=10.1.1.197.4742>
- Lin, Shuanglin (2009): The Rise and Fall of China's Government Revenue <http://www.eai.nus.edu.sg/EWP150.pdf> (letöltés: 2012. április 26.)
- Medgyesi Márton: A jövedelmek eloszlása az EU országaiban http://www.tarsadalomkutatas.hu/kkk.php?TPUBL-A-811/publikaciok/tpubl_a_811.pdf (letöltés: 2012. október 23.)
- Meisel Sándor – Somai Miklós – Vígvári Gábor – Völgyi Katalin (é.n.): Kína változó szerepe a világgazdaságban és a WTO-ban <http://www.chinanetwork.hu/portal/downloads/MAGYAR/publikacio/2008%20tanulmanyok/4-04-Meisel%20et%20al.pdf> (letöltés: 2012. október 19.)
- Shu-ki, Tsang –Yuk-shing, Cheng (1994): China's Tax Reforms of 1994: Breakthrough or Compromise?, http://www.sktsang.com/ArchiveIII/China_tax_1994.pdf (letöltés: 2012. április 15.)
- Toh, Mun-Heng –Lin, Qian (2005): An Evaluation of the 1994 Tax Reform in China Using a General Equilibrium Model (China Economic Review, 246-270. o), <http://www.aiecon.org/advanced/suggestedreadings/PDF/sug363.pdf> (letöltés: 2012. április 15.)

Szakértői kiadványok

- CE - Copenhagen Economics (2007): Study on Reduced VAT Applied to Goods and Service in the Member States of the European Union – Final Report http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf (letöltés: 2012. október 02.)
- E&Y - Ernst & Young (2010): 2011 Europe, Middle East, India and Africa tax policy outlook, http://tmagazine.ey.com/wp-content/uploads/2011/07/2011_EMEIA_Tax_Policy_Outlook_24Mar11.pdf (letöltés: 2012. április 14.)
- E&Y Ernst & Young (2011a): 2011 Asia Pacific tax policy outlook, http://emcacc.ey1.dedicated.nines.nl/wp-content/uploads/downloads/2011/10/2011_Asia_Pacific_Tax_Policy_Outlook_24Mar2011.pdf (letöltés: 2012. március 15.)
- E&Y Ernst & Young (2011b): The 2011 worldwide VAT, GST and sales tax guide [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/VAT_GST_sales_tax_guide_2011/\\$FILE/VAT_GST_sales_tax_guide_2011.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/VAT_GST_sales_tax_guide_2011/$FILE/VAT_GST_sales_tax_guide_2011.pdf) (letöltés: 2012. március 26.)
- E&Y Ernst & Young (2011c): VAT and GST: Managing the Multinational Burden <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Indirect-Tax/VAT---GST---Sales-tax/VAT-and-GST-Managing-the-multinational-burden> (letöltés: 2012. március 26.)

- PwC - PricewaterhouseCoopers (2006b): China VAT Alert – Major Revision to the Chinese VAT Export Refund http://www.pwc.com/ja_JP/jp/taxnews-customs/assets/china_vat_alert.pdf (letöltés: 2012. október 26.)
- PwC - PricewaterhouseCoopers (2011): Paying Taxes 2011 – The Global Picture <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf> (letöltés: 2012. március 14.)
- Reckon LLP (2009): Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf (letöltés: 2011. október 18.)

Irányelvek, jogszabályok, jogesetek, közlemények

- A Tanács 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:HU:PDF> (letöltés: 2012. április 10.)
- A Tanács 92/77/EGK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és 77/388/EGK irányelv módosításáról (hozzáadottértékadó-mértékek közelítése) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31992L0077:HU:PDF> (letöltés: 2012. november 02.)
- Detailed Rules for the Implementation of the Provisional Regulations of the People's Republic of China on Value-Added-Tax, 1993 <http://english.tax861.gov.cn/cyfg/cyfg22.htm> (letöltés: 2012. február 29.)
- EB - Európai Bizottság (2010): Zöld Könyv – A héa jövőjéről – Úton egy egyszerűbb, szilárdabb és hatékony héarendszer felé (Brüsszel) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:HU:PDF> (letöltés: 2011. május 05.)
- EKB - Európai Közöségek Bizottsága (2008a): A Bizottság közleménye a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek – A héa rendszert a csalás elleni küzdelem érdekében módosító intézkedésekről <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0109:FIN:HU:PDF> (2011. október 18.)
- EKB - Európai Közöségek Bizottsága (2008b): A Bizottság közleménye a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak - A HÉA-csalás ellen az Európai Unióban folytatott küzdelem hatékonyabbá tételére vonatkozó koordinált stratégiáról <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0807:FIN:HU:PDF> (letöltés: 2011. október 18.)
- Európai Bíróság (2007): C-283/06. és C-312/06. sz. egyesített ügyek, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62006CJ0283:HU:HTML> (letöltés: 2011. október 18.)
- Európai Bíróság (2011): A Bíróság Ítélete a C-274/10. sz. ügyben <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62010CJ0274:HU:HTML> (letöltés: 2011. október 18.)
- Provisional Regulations of the People's Republic of China on Value-Added-Tax, 1993 <http://english.tax861.gov.cn/cyfg/cyfg21.htm> (letöltés: 2012. február 29.)

Római Szerződés (1957) http://eur-lex.europa.eu/hu/treaties/treaties_founding.htm (letöltés: 2011. május 11.)

Egyéb források, statisztikák

CIA - Central Intelligence Agency (2009,2010): The World Factbook – Country Comparison, Distribution of Family Income – Gini Index <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2172rank.html> (letöltés: 2012. október 25.)

EuroStat (2005a): Income and living conditions – Gini coefficient http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/income_social_inclusion_living_conditions/data/database (letöltés: 2012. október 14.)

EuroStat (2005b): Structure of consumption expenditure by income quintile (COICOP level 2) http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/household_budget_surveys/Data/database (letöltés: 2012. október 14.)

Központi Statisztikai Hivatal (2000): Az egyéni fogyasztás rendeltetés szerinti osztályozása (COICOP) www.ksh.hu/docs/hun/info/02osap/nomen/COICOP.DOC (letöltés: 2012. október 11.)

Világbank (2005): Indicators – Poverty <http://data.worldbank.org/indicator> (letöltés: 2012. október 25.)

Internetes források

HVG (2012): Nekiment az EU Kínának Brüsszelben http://hvg.hu/gazdasag/20120313_eu_kina_brusszel (letöltés: 2012. november 03.)

Jankovics Soma (2012): Új gyógyszer kell a kínai csodára <http://www.origo.hu/gazdasag/20120229-modellvltason-esik-at-a-szaguldo-kinaigazdasag.html> (letöltés: 2012. november 03.)

Közvetett hivatkozások

Bird, Richard M. – Smart, Michael (2009): The Impact on Investment of Replacing a Retail Sales Tax With a Value-Added-Tax: Evidence From Canadian Experience hivatkozza Duncan-Sedon (2010): Coordinating a Federal VAT With State and Local Sales Taxes (The VAT Reader) 144. o.

Duncan, Harley (2009): Administrative Mechanisms to Aid in the Coordination of State and Local Retail Sales Taxes With a Federal Value Added Tax hivatkozza Duncan-Sedon (2010): Coordinating a Federal VAT With State and Local Sales Taxes (The VAT Reader) 145. o., 157. o.

Duncan, Harley (2010): VATs in a Federal System (Tax Notes) hivatkozza Duncan-Sedon (2010): Coordinating a Federal VAT With State and Local Sales Taxes (The VAT Reader) 149. o, 152-153. o.

Durner, Leah – Bui, Bobby (2010): Comparing Value Added and Retail Sales Taxes (Tax Notes, 983-987. o.) hivatkozza Duncan-Sedon (2010): Coordinating a Federal VAT With State and Local Sales Taxes (The VAT Reader) 73. o., 143. o.

- Ebrill, Keen, Bodin and Summers (2002): „The Allure of the Value Added Tax, Finance and Development (IMF Quality Magazine 39. évf. 2. sz. hivatkozva Ine Lejeune (2011): The EU VAT Experience: What Are the Lessons? (The VAT Reader) 267. o.
- Fox, William F. – Luna LeAnn (2003): Subnational Taxing Options: Which Is Preferred, a Retail Sales Tax or a VAT (State Tax Notes, 875. o.) hivatkozva Duncan-Sedon (2010): Coordinating a Federal VAT With State and Local Sales Taxes (The VAT Reader) 141. o.
- Gale, William G. – Orszag, Peter R. (2004): Bush Administration Tax Policy: Starving the Beast? (Tax Notes) hivatkozva Gale-Harris (2010): A VAT for the United States: Part of the Solution (The VAT Reader) 74. o.
- Hellerstein, Jerome R – Hellerstein, Walter (1998-2009): State Taxation hivatkozva Duncan-Sedon (2010) (The VAT Reader) 144. o.
- McLure, Charles E. (2000): Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT) hivatkozva Duncan-Sedon (2010): Coordinating a Federal VAT With State and Local Sales Taxes (The VAT Reader) 153. o.
- McLure, Charles E. (2009): How to Coordinate State and Local Sales Taxes With a Federal Value Added Tax hivatkozva Duncan-Sedon (2010): Coordinating a Federal VAT With State and Local Sales Taxes (The VAT Reader) 152-154. o., 157. o.
- Mikesell, J.L, 2005, State Sales Taxes in Fiscal 2004: Capturing Proceeds from a Stronger Economy, State Tax Notes, vol. 38(10) hivatkozva Cnossen, Sijbren (2010): Three VAT Studies 44. o.
- Mikesell, J.L., 2008, State Sales Taxes in Fiscal 2007: More Slow Growth, State Tax Notes, vol. 48 (May 26) hivatkozva Cnossen, Sijbren (2010): Three VAT Studies 44. o.
- National Bureau of Statistics of China (2007): China Statistical Yearbook hivatkozva Meisel-Somai-Vígvári-Völgyi: Kína változó szerepe a világgazdaságban és a WTO-ban 10. o.
- OECD (1998), Ottawa Framework Conditions (1998) <http://www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf>. hivatkozva Ine Lejeune (2011): The EU VAT Experience: What Are the Lessons? (The VAT Reader) 266. o.
- OECD (2008): Consumption Tax Trends hivatkozva Lejeune, Ine (2011): The EU VAT Experience: What Are the Lessons? (The VAT Reader 257-282.o) 274. o.
- PricewaterhouseCoopers (2006a): Retail Sales Tax Compliance Costs: A National Estimate” hivatkozva Gale-Harris (2010): A VAT for the United States: Part of the Solution (The VAT Reader) 73. o.
- Tait, Alan A., (1991): Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues hivatkozva Gale-Harris (2010): A VAT for the United States: Part of the Solution (The VAT Reader) 76. o.
- WTO (2008): Dispute Settlements: the Dispute – Disputes by Countries http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_by_country_e.htm hivatkozva Meisel-Somai-Vígvári-Völgyi: Kína változó szerepe a világgazdaságban és a WTO-ban 37. o.