

*Apunak*  
*és*  
*Anyunak*

**dr. Békés Balázs**

**KÖZVETLEN ADÓZÁS AZ EURÓPAI UNIÓBAN**

*Lehetőségek és korlátok a tagállami jogalkotásban*

**DOKTORI ÉRTEKEZÉS**

**Témavezető: Dr. Halustyik Anna, tanszékvezető egyetemi docens**

A kézirat lezárva: 2013. február 3.

**Pázmány Péter Katolikus Egyetem**

**Jog- és Államtudományi Kar Doktori Iskola**

**Budapest, 2013**

### ***Köszönetnyilvánítás***

*Ezen Doktori Értekezés egy hosszú folyamat eredménye, melynek megvoltak a maga sikerei és mélypontjai. Ezen harcban végig támogattott Dr. Halustyik Anna, tanszékvezető egyetemi tanár, aki nemcsak témavezetőként segített, hanem empatikus mentorként is ösztönzött. Opponenseim, Dr. Erdős Éva tanszékvezető egyetemi docens és Dr. Deák Dániel egyetemi tanár jószándékú kritikai észrevételei segítettek a téma minden aspektust felölelő feldolgozásában.*

*Ezúton is szeretnék Mindannyiuknak köszönetet mondani.*

## TARTALOMJEGYZÉK

|  |    |
|--|----|
| 1. BEVEZETÉS   | 1  |
| 2. AZ EURÓPAI JOG TÖRTÉNELMI ÉS KULTURÁLIS ALAPJAI A MÚLTBAN<br>ÉS A JELENBEN                | 6  |
| 3. AZ EURÓPAI ADÓJOG FOGALMA   | 12 |
| 4. TÖRTÉNETI ÁTTEKINTÉS: EURÓPAI INTEGRÁCIÓ ÉS ADÓZÁS  | 16 |
| 4.1 A Tinbergen-bizottság  | 16 |
| 4.2 Az ABC-jelentés  | 17 |
| 4.3 A Neumark-jelentés   | 17 |
| 4.4 A Tempel-jelentés  | 18 |
| 4.5 A Werner-bizottság   | 18 |
| 4.6 A Fehér könyv  | 19 |
| 4.7 A Ruding-jelentés  | 19 |
| 4.8 A káros adóverseny elleni harc és a Magatartási Kódex                                    | 21 |
| 4.9 A Bizottság 2001-es közleménye az adókorlátok nélküli belső piac<br>megteremtéséről      | 23 |
| 4.10 A Bizottság 2003-as közleménye a társasági adózási akadályoktól<br>mentes belső piacról | 30 |
| 4.11 2003-tól napjainkig   | 32 |
| 5. AZ EURÓPAI UNIÓS ADÓJOG SZABÁLYOZÁSÁNAK RENDSZERE   | 35 |
| 5.1 Az uniós jog rendszere   | 35 |
| 5.2 Az uniós adójog szabályozásának rendszere  | 39 |
| 6. A POZITÍV HARMONIZÁCIÓ JOGFORRÁSAI  | 45 |
| 6.1 Az EUMSZ adókra vonatkozó szabályai  | 45 |
| 6.2 Irányelvek a társasági adózás területén  | 47 |
| 6.2.1 Az Anya- és Leányvállalati Irányelv  | 48 |
| 6.2.2 A Fúziós Irányelv – kedvezményezett átalakulás, részesedéscsere és<br>eszközátruházás  | 51 |

|  |            |
|--|------------|
| 6.2.3 A Kamat-jogdíj Irányelv  | 56         |
| 6.2.4 Az irányelvek implementálása a magyar jogba  | 60         |
| 6.3 Az elszámoló árakra vonatkozó uniós szabályozás  | 62         |
| 6.3.1 Az Arbitrációs Egyezmény   | 64         |
| 6.3.2 A transzferár-dokumentáció elkészítésére vonatkozó uniós szabályok   | 69         |
| 6.3.3 Előzetes árképzési megállapodások  | 71         |
| 6.4 A Megtakarítási Irányelv – Uniós szabályozás a magánszemélyek adóztatásának területén  | 74         |
| <b>7. NEGATÍV HARMONIZÁCIÓ: AZ EURÓPAI BÍRÓSÁG JOGFEJLESZTŐ MUNKÁJA AZ ALAPVETŐ SZABADSÁGOK ADÓZÁS TERÜLETÉRE TÖRTÉNŐ BEVONÁSA ÁLTAL</b> | <b>80</b>  |
| 7.1 A Bíróság működése   | 81         |
| 7.2 Az adózás szempontjából releváns eljárástípusok  | 82         |
| 7.2.1 Az előzetes döntéshozatali eljárás   | 83         |
| 7.2.2 A tagállami kötelezettségzegés megállapítására irányuló kereset  | 83         |
| 7.3 A négy alapszabadság érvényesülése az adózásban  | 84         |
| 7.3.1 Az áruk szabad mozgása   | 87         |
| 7.3.2 A személyek szabad mozgása   | 90         |
| 7.3.3 A szolgáltatások szabadsága  | 95         |
| 7.3.4 A tőke mozgások és fizetések szabadsága  | 96         |
| 7.4 Magyarország adózást érintő ügyei az Európai Bíróság előtt   | 100        |
| <b>8. MAGÁNSZEMÉLYEK ADÓZÁSÁNAK ELVEI AZ ESETJOG ALAPJÁN</b>   | <b>103</b> |
| 8.1 Az illetőség áthelyezése   | 105        |
| 8.2 Határon átnyúló gazdasági tevékenység adóztatása munkavállalók és szabadfoglalkozásúak tekintetében                                  | 106        |
| 8.2.1 Személyes körülmények figyelembevétele   | 107        |
| 8.2.2 Az objektív körülmények figyelembe vétele  | 109        |
| 8.3 A nyugdíjjal, illetőleg egyéb szociális ellátással kapcsolatos jövedelmek és költségek   | 110        |
| 8.4 A másik tagállamban elhelyezkedő ingatlanvagyonból származó jövedelem  | 113        |

|   |            |
|---|------------|
| 8.5 Egyéb határon átnyúló gazdasági tevékenység adózása                         | 116        |
| <b>9. TÁRSASÁGOK ADÓZÁSÁNAK ELVEI AZ ESETJOG ALAPJÁN</b>                        | <b>118</b> |
| 9.1 A letelepedés formájának szabad megválasztása                               | 118        |
| 9.1.1 A befogadó országban  | 119        |
| 9.1.2 Az illetőség országában   | 123        |
| 9.2 Határokon átnyúló szolgáltatások adóztatása                                 | 127        |
| 9.2.1 A tevékenység országában  | 127        |
| 9.2.2 Az illetőség országában   | 129        |
| 9.3 Társaságok tulajdonosainak az adóztatása                                    | 129        |
| 9.3.1 A fizetett osztalék adóztatása  | 130        |
| 9.3.2 A kapott osztalék adóztatása  | 133        |
| 9.4 Konzolidáció és veszteség-elszámolás  | 136        |
| 9.4.1 Tagállami vállalkozások más országban lévő telephelyeinek veszteségei     | 138        |
| 9.4.2 Veszteségek csoporton belüli elszámolása                                  | 140        |
| 9.5 A vállalatfelvásárlások és értékesítések adóztatása                         | 144        |
| <b>10. AZ EURÓPAI UNIÓ ADÓPOLITIKAI CÉLKITŰZÉSEI</b>                            | <b>148</b> |
| 10.1 A magánszemélyek határon átnyúló mozgását könnyítő bizottsági elképzelések | 148        |
| 10.2 A veszteségelhatárolással kapcsolatos Bizottsági elképzelések              | 149        |
| 10.3 A tőkekivonás adóztatásával kapcsolatos Bizottsági elképzelések            | 151        |
| 10.4 A közös konszolidált társaságiadó-alapú adóztatás                          | 154        |
| 10.5 Az adóelkerülés és agresszív adótervezés elleni harc                       | 157        |
| <b>11. A TAGÁLLAMI JOGALKOTÁS LEHETŐSÉGEI ÉS KORLÁTAI - KÖVETKEZTETÉSEK</b>     | <b>161</b> |
| 11.1 A tagállami jogok harmonizációja és versenye                               | 162        |
| 11.2 Diszkrimináció és restrikción  | 164        |
| 11.3 Az uniós jog alkalmazhatóságának tesztje és a tagállami kimentési okok     | 166        |
| 11.4 Az adóelkerülés és adókikerülés elleni harc, mint kimentési ok             | 168        |
| 11.4.1 Adókikerülés, adóelkerülés, és agresszív adótervezés                     | 168        |

|   |     |
|---|-----|
| 11.4.2 A joggal való visszaélés kapcsán előforduló legjellemzőbb magatartásformák   | 170 |
| 11.4.3 Az adókijátszás elleni harc határai a Bíróság értelmezésében   | 173 |
| 11.5 A tagállami jog és a nemzetközi egyezmények főbb összefüggései   | 175 |
| 11.5.1 A tagállamok szabadon köthetnek egyezményeket  | 175 |
| 11.5.2 Az adóztatási joghatóság megosztása  | 177 |
| 11.5.3 A kettős adóztatás elkerülésére alkalmazandó módszer szabadon megválasztható (tőkeexport és a tőkeimport semlegessége közötti választás) | 178 |
| 11.5.4 A diszkrimináció igazolhatósága a kettős adóztatási egyezményekben   | 179 |
| 11.5.5 A legnagyobb kedvezmény elve a kettős adóztatási egyezményekben  | 180 |
| 11.5.6 A tagállamok és harmadik országok közötti viszony  | 181 |
| 11.6 A közvetlen adók európai rendszerének jellemzői  | 183 |
| MELLÉKLETEK   | 185 |
| FŐBB RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE   | 185 |
| A BÍRÓSÁGI ESETJOG A TÁRGYALT TÉMÁK SZERINTI CSOPORTOSÍTÁSBAN   | 187 |
| BIBLIOGRÁFIA  | 193 |

## 1. BEVEZETÉS

Az Európai Unió hivatott megteremteni egy vámhatárok nélküli gazdaságot: az áruk, a tőke, a szolgáltatások és a polgárok szabad áramlását. Ugyanezek a gondolatok jellemezték az ókori Római Birodalmat, ahol is a római polgár Rómából bármikor áttelepülhetett engedély nélkül Hispániába vagy Galliába. A Birodalom nemcsak az akkori világ központjává vált – „minden út Rómába vezet” –, hanem némi túlzással az európai jogforrás tekintetében „minden út kezdete” volt.

Másfélezer évvel a Római Birodalom bukása után a történelmi gyökerek ugyan egybekötik az itt élő népeket, de a helyzet alapvetően megváltozott: kialakultak a szuverén nemzetállamok. és jogrendszerek, melyekkel az európai gazdálkodó személyeknek folyamatosan meg kell küzdeniük. Ez hatványozottan érvényesül az adójog területén: az európai vállalkozásoknak 27 különböző adórendszerrel, annak 27 féle adminisztrációs gyakorlatával kell együtt élnie, mely jelentős korlátot jelent különösen a határon átnyúló ügyletek esetén (figyelemmel a transzferár szabályokra is). Ennek következtében az európai vállalkozások komoly hátrányban vannak az Egyesült Államok és Japán vállalkozásaival szemben (amelyek területileg nagy egységes piacon, egységes valutával és – legalább állami szinten – egységes adórendszerben végzik tevékenységüket).

A közvetlen adók kiemelt hatással vannak a beruházási döntésekre, a vállalat alapításra és a foglalkoztatásra. Összességében elmondható, hogy annak ellenére, hogy az EUMSZ az alapszabadságok keretében biztosítja az áruk, a szolgáltatások, a tőke, és a munkaerő tagállamok közti szabad áramlását, a munkaerő költsége és a beruházások megtérülésének tagállamonkénti különbözősége és minden többlet adóterhelés akadályozzák a munkaerő és a tőke szabad áramlását, és ebből kifolyólag gátolják a termelési faktorok optimális elosztását.<sup>1</sup>

A többes jogrendszer nemcsak adminisztratív nehézséget jelent, hanem többször tényleges gazdasági hátrányt is eredményezhet. Amint azt az értekezésemben bemutatom, egy-egy tagország hátrányosabban kezeli adójogilag a külföldieket, mint a belföldi illetőségűeket.

---

<sup>1</sup> Prof Dr. B.J.M. Terra, Prof. P.J. Wattel: *European Tax Law*, Kluwer Law International, Deventer, 2008 (a továbbiakban: *European Tax Law*)



Ezek szélsőséges esetben akár kettős adóztatáshoz is vezetnek, amikor ugyanazt a jövedelmet kétszer kell egy személynek leadózni. Nem igényel bonyolult közgazdasági fejtegetést, hogy ezek a vállalkozások vagy piacok nem tudnak sikeressé válni a világgazdaságban.

A tagországok adóalkotási vágyainak és szuverenitásának a költségvetési korlátokon túlmenően az adóverseny szab határokat. Az Európai Unióban végbemenő közvetlen adók harmonizációjának hiánya, és az olyan külső adottságok, mint a globalizáció és a nemzeti határok eltűnése, bizonyítottan a tagállamok közti adóverseny erősödését eredményezik. Az adóverseny abban nyilvánul meg, hogy az egyik tagállam kedvezőbb adózási környezetet igyekszik teremteni a tagállamokkal szemben, annak érdekében, hogy egy adott vállalkozás, befektető vagy magánszemély a tagállam adófizetőjévé váljon és így a tagállam minél jelentősebb adóbázisra tegyen szert.<sup>2</sup>

Az Európai Unió természetesen létrejöttétől kezdve arra törekedett, hogy tagállamaitól megkövetelt egységes közösségi integrációs politikák mellett a közvetlen adózás területén is harmonizált rendszert hozzanak létre. A tagállamok azonban ellenálltak, mivel az adójog az utolsó gazdaságpolitikai eszközök egyike, melyet megtartottak, és amellyel a nemzeti kormányok a saját tagállamuk versenyképességének javítása érdekében egyénileg befolyásolni tudnak. Sőt, a nemes gazdasági célokon túlmenően az adózás eszköztára az, mellyel a politikusok a választók vagyionát és így közvetetten szavazatát befolyásolni tudják.

Az Európai Uniónak az a törekvése, hogy a határon átnyúló tevékenységek előtti technikai, fizikai, adminisztratív és kulturális korlátokat alapvetően megszüntessék, és a nemzetállamok egyre inkább közeledjenek a gazdasági lehetőségek, infrastrukturális adottságok, képzett munkaerő stb. tekintetében. Ugyanakkor jelenleg még nem mondható ideálisnak a harmonizáltság foka ezeken a területen sem. A gazdaságilag mobil vállalkozásokat, különösen a mobil tőkeberuházásokat egyre könnyebb olyan állam területén létrehozni, amely alacsonyabb adót veti ki. Az adóverseny nem ütközik uniós szabályokba, ha az alacsony adóterhelés az adórendszer általános felépítéséből következik (a lehető legjobb infrastruktúra és a lehető legjobban képzett munkaerő adó-hatékonyan szerezhető meg). Az adóversenynek ez a formája költségvetési megtakarításra ösztönöz, és alapvetően mindenkinek hasznos.

---

<sup>2</sup> Galántainé Máté Zsuzsanna: Adóverseny az Európai Unióban, Hitelintézeti szemle, 2005. 4. évfolyam 5-6. szám 46. o. (a továbbiakban: Adóverseny az Európai Unióban)

Ugyanakkor az adóverseny az általánostól eltérő speciális kedvezmények formájában is megnyilvánulhat, amely egyik tagállamnak ugyan kedvező, azonban a másoknak nem, és az egész Európai Uniót tekintve összességében költségvetési bevétel kieséshez vezet.<sup>3</sup> Más kérdés, hogy ennek nyomán a többletjövedelem a költségvetés helyett a hatékonyabb felhasználást biztosító vállalati szférához kerül. A káros és nem káros adóverseny között a határ azonban nagyon keskeny.

Fentiek következménye, hogy az adózás – azon belül is leginkább a közvetlen adózás – területét nem nevezhettük harmonizáltnak egészen a legutóbbi évekig, hiszen csupán (egyes speciális szabályozási területek vonatkozásában megalkotott) irányelvek szintjén, illetve – az uniós versenypolitikában – rendeletekkel volt összehangolt az uniós tagországok társasági adórendszere, míg a személyi jövedelemadóban még irányelvi szinten sem léteztek közös szabályok, leszámítva egy adatszolgáltatási rendszert. Amint az az értekezésből nyilvánvalóvá válik, az Európai Unió közvetlen társasági adószabályozása a több évtizedes munka ellenére még mindig nagyrészt szabályozatlan. Az Európai Unió egységesítési és harmonizálási törekvései ellenére a tagállamok ragaszkodnak a társasági és személyi jövedelemadó területén a szuverenitáshoz.

*Értekezésem célja*, hogy meghatározza a közvetlen adók minimumrendszerét, azon szabályokat, melyeket az uniós tagállami jogalkotóknak be kell tartani adószabályaik megalkotásakor. Az Európai Unióban az irányelvek szűk hatálya mellett a bírósági döntések igazi motorjai a koordinációnak, ezért az értekezés fő célja ezen ítélkezés illetőleg az abból kikristályosodó elvek bemutatása. Arra keresem a választ, hogy amennyiben a pozitív harmonizáció által szabályozott szűk területek átültetésre kerülnek egy nemzet jogrendszerébe, akkor az Európai Unió Bíróságának az elmúlt 27 évben az adott témakörben mintegy 200 ügye nyomán kialakult joggyakorlat támaszt-e további követelményeket a tagállami adórendszerrel szemben. Be kívánom mutatni, hogy melyik az a mozgástér, milyen lehetőségei és korlátai vannak a tagállami jogalkotásnak.

Az európai adójog vizsgálatának tudománya módszertani szempontból három időalakra terjed ki: a múltra, a jelenre és a jövőre. A múlttal az adójog története, a jelenrel az adójog dogmatikája, a jövővel az adójog politikája foglalkozik. Valójában ezek az időalakok

---

<sup>3</sup> European Tax Law, 159. o.

egymásba belefolytak. Az adójog és az adójog tudomány múltja sem nélkülözi a dogmatikai elemzést, s ugyanígy a jelen dogmatikája sem nélkülözheti a múlt ismeretét.

Az időalakoknak megfelelően értekezésemben külön fejezetekben taglalom a szabályozás történetét, a jelen szabályrendszerét és az Európai Bizottságnak a jövőre vonatkozó elképzeléseit.

Az értekezés első részében az európai uniós jog történetét ismertetem, melynek alakjai kevés sikerélménnyel büszkélkedhetnek. A múltat vizsgálva számtalan bizottsági jelentés készült. Ezek közös jellemzője, hogy a problémákat ugyan jól elemezték, de a javaslataikból nagyon kevés került megvalósításra, ezért ezekkel is rövid terjedelemben foglalkozom.

A második részben az uniós adójog szabályozásának rendszerét kívánom taglalni. Itt bemutatom az uniós jog rendszerének alapelveit, illetőleg azok érvényesülését az adójogban. Kiemelést érdemel a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények viszonya az uniós joghoz, különös tekintettel az irányelvekre és az alapszabadságokra, illetőleg a tagállami adójog és az uniós illetőleg a nemzetközi jog viszonyának elemzése. Ismertetem a tárgyban született pozitív harmonizáció eszközeit, mely jellemzően a tárgyhoz kapcsolódó irányelvek bemutatása. Az elszámolóárakkal kapcsolatos szabályozásnak külön fejezetet szentelek, mivel a nemzetközi vállalkozások részére ez az egyik legmeghatározóbb probléma.

Az értekezés terjedelemben legnagyobb része az Európai Bíróság adózási tárgyú ítéleteinek az elemzése. Figyelemmel arra, hogy a tagállamok szuverenitásuk védelmében alig éltek a pozitív harmonizáció lehetőségével, szerepüket az Európai Bíróság vette át. Jogot alkotni ugyan nem tudott, de megkísérelte belső adójogszabályokat az uniós joggal összhangra kényszeríteni. Az esetjogot egyrészt az alapvető szabadságjogok szerinti csoportosításban, majd a magánszemélyeket és a társaságokat külön bontva, azok egyes tipikus tevékenységét vizsgálva elemzem.

Az Európai Bíróság szövetségesre talált az Európai Bizottságban, amely arra törekszik, hogy az egyes tagállamok jogrendszerének vizsgálatakor kikristályosodott alapelvek az Unió egészében érvényesüljenek. Ezen adópolitikai célkitűzéseket ismertetem a dolgozat tizedik fejezetében.

A múlt történetének, a jelen bírósági esetjogának és a jövő adópolitikai elképzeléseinek áttekintése után összegzem azon alapvető feltételeket és elveket, melyeket minden tagállamnak be kell tartania adójogának alakításakor.

## 2. AZ EURÓPAI JOG TÖRTÉNELMI ÉS KULTURÁLIS ALAPJAI A MÚLTBAN ÉS A JELENBEN

*„Valamely nemzet jogi kultúráját meghatározza általános kultúrája, történelmi tradíciói, az a politikai rendszer, melynek uralma alatt él illetve élt, a külállamok iránti nyitottsága. A jogi kultúra keretében kerülnek megalkotásra a törvénykönyvek; ezek visszahatnak a jogtudományi gondolkodásra, a rendszeralkotásra, a módszertanra és a fogalomképzésre.”<sup>4</sup>*

Korszakunk – a XXI. század korai éveit – épp annyira tekinthető történelmi fontosságúnak, mint az '50-es, '60-as évek nyugat-európai fejlődési hulláma. Egy kialakuló politikai és társadalmi rendnek vagyunk a szemtanúi, amelynek játékszabályait most alkotják, illetve finomítják, és amely egyben determinálja jövőnket.

A második világháborút követő európai jogi gondolkodás fokozatosan nyitott az alapvető jogok meghatározása, alkalmazási körének kidolgozása irányába és fogadta be a precedensek által formálódó kvázi bíró alkotta jogot. Persze nem egyirányú folyamatokról van szó, hiszen akár az Emberi Jogok Európai Bírósága, akár a luxembourgi székhelyű Európai Bíróság<sup>5</sup> joggyakorlatát tekintjük, egyértelmű a megállapítás, hogy a pozitív írott jog bírói jogalkalmazáson keresztül értelmezése, továbbgondolása visszahat a jogpolitikára, ezáltal kikényszerítve az alapot jelentő írott jog további fejlődését.

Értekezésem az Európai Unió jogának történelmi és kulturális alapját, előzményeit, a tágabb értelemben vett „jelen” kategóriájában tárgyalja. Tágabb értelemben, mert kitekint a közelmúltra is, és figyelembe veszi az egészen közeli holnapot, választ keresve arra, hogy nemzeti jogunk és azon belül az adójog milyen folyamatok és hatások előtt áll. Nyilvánvalóan az uniós jogot nem lehet tisztán a jelenben felfogni, mert nem a „van”, hanem a „lett” kategóriájában helyezkedik el, figyelemmel arra is, hogy a jelen csak a múlt és a jövő intervallumában értelmezhető el.

<sup>4</sup> Békés Imre: A jogállami büntetőjog bűncselekménytani alakjai, in.: Nyugat-európai hatások a magyar jogrendszer fejlődésében, ELTE ÁJK, Budapest, 1994., 9. o.

<sup>5</sup> 2009. december 1. napjától a hivatalos megnevezése: Európai Unió Bírósága, lásd bővebben EUSZ 19. cikk, és az Európai Bíróság 104/09. számú sajtóközleményét (2009. november 30.)

Az első kérdés, tehát, hogy hogyan alakult ki az Európai Unió joga, mint a jelenben létező valóság. Ez a valóság csak az európai jogrendszerek létezése alapján tudott létrejönni. Ez visszavezet az európai jogrendszerekre, mint előzményekre való kitekintésre.

A jelenség, amit így nevezünk: „európai jogrendszer” nem önfényű, mert fényét idegen fények visszatükrözéséből nyeri. Ez a fény pedig maga az európai történelem. Nem kívánok történészként fellépni, és egy szoros értelemben vett történelmi vagy oknyomozó történelmi bevezetést készíteni. Úgyszintén nem tekintem magamat jogtörténésznek sem, aki a messzi múltból kutatja ki és vezeti le a működő jogot. Mindazonáltal napjainkban elvesz az elméleti – de nem jogpozitivistá – megalapozása annak, hogy mi is a kulturális és politikai alapja az uniós jognak.<sup>6</sup>

Amikor azt a kifejezést használjuk, hogy Európa, tulajdonképpen nem csak földrajzi fogalomra gondolunk. A történelem számos eseménye, amelyet sokan az egész földgolyóra kiterjesztettek, valójában csak európai jelenség. Így például az a kategorizálás, hogy a történelemben az ókor, a középkor, az újkor és a legújabb kor a fejlődés egymás utáni lépcsői, csak Európára érvényes. Ám az is igaz, hogy Európa – mint nem földrajzi fogalom – történelmileg magában foglalta az észak-amerikai kontinenst is. Az USA és Kanada területe eredetileg spanyol, angol, francia és holland terület volt: számos város elnevezése ma is tükrözi a spanyol vagy éppen a francia múltat, nem szólva az uralkodó angol nyelvről. A lakosság is Európából származott: az őshazából spanyolok, angolok, franciák, hollandok, írek, skótok érkeztek. Csak az Európán kívülről érkezett befogadottak és felszabadított rabszolgák tömegei, illetőleg az anyaországoktól elszakadás politikai igénye szakította el Amerikát Európától.

Európa tehát nem tisztán földrajzi fogalom. Születése arra a területre esik, amelyen az ókori Római Birodalom jött létre. Az egyre terjeszkedő birodalom becsült lakossága (az egymást követő időszakokat összeadva) meghaladta a 400 milliót, a benne élő emberöltők száma a 40-et. Ebben a kohóban született meg a római jog, mint az európai jogi kultúra máig fénylő és valóságot is hordozó alapja. Az intézmények máig ható létezésén túl a nemzetközi gyakorlatban is érvényesülő jogi fogalmak szinte kivétel nélkül latin eredetűek.

---

<sup>6</sup> Az integráció politikai történetéhez lásd: J. Nagy László: Az Európai integráció politikai története, Maxim Könyvkiadó, Szeged, 2002.

A Római Birodalom fénykorában felölelte a Földközi-tenger teljes partvidékét a mai Portugáliától, Spanyolországtól, Dél-Franciaországtól, Itáliától, a Balkán-félszigettől haladva a Földközi tenger keleti medencéjét, továbbá a teljes Észak-Afrikai partvidéket. A Római Birodalomból azonban a mai Európa területének csak egy része maradt meg, mert a teljes keleti medence és Észak-Afrika elszakadt. Az európai jogi kultúra a birodalomnak csak egy szűk területére korlátozódik. Az elszakadás lényeges állomása a Balkán-félsziget és Anatólia kiválása volt már a középkorban, amikor is az 1054-es egyházszakadás következtében Bizánc és lassan a bizánci jog elvált a nyugat-európai kultúrától.

Bizánc és a keleti egyház nem egyszerűen hitbéli különbséget jelent a nyugati kereszténységhez képest, hanem jelentette az eltérő írásmódot, és azt az eltérő társadalmi szerveződést, amelynek következtében az ortodox egyház népei kimaradtak az európai fejlődés alapvető állomásaiból. Így a humanizmus, a reneszánsz, a reformáció, a felvilágosodás kora, a francia forradalom és a polgárság győzelmének korszaka a „nyugati” értelemben vett Európa kizárólagossága maradt. Az európaiság a felvilágosodás világméretűre nyúlik vissza, az ész hatalmának korában felfedezett és elfogadott értékek hordozója. Ugyanez igaz az építészeti és művészeti stílusokra is: a gótika, a barokk, a rokokó, az empire vagy éppen a szecesszió stílusa Európa sajátja maradt. A zeneművészet, a festészet és a szobrászat alkotásai is messze elhagyták Bizáncnak a román kori építészetben megrekedt ikonjait. Európa eszerint nem egyszerűen földrajzi, hanem kulturális térség is. Ez a kultúra vette át, illetve fejlesztette ki a római jogot, az ókori építészetet.

Az európai kultúra számára ez a római jogi múlt teremtette meg (legalábbis a római polgárok tekintetében) a szabadságot, a tulajdont, a tulajdonnal való szabad rendelkezést, a mások iránti tapintatot, mások jogainak elismerését és a jogbiztonságot. Jelentette a partikuláris széttagoltság helyett az Európára szétterjedő egységes „európai” jogot. Az ókori római jog Justinianustól eredő kodifikálása, majd felfedezése a középkorban eredményezte ennek a jognak az európai jogi kultúrában való újbóli kifejlődését. Ennek az európai jognak az alapjai: a római jog, a katolikus egyház tanai által kifejlesztett kánonjog, továbbá a bolognai egyetem mintájára létrehozott (középkori egyetemek). A XIII. századtól uralkodói divattá vált az egyetemalapítás, és széles körben elterjedt a diákok vándorlása Európában, aki magukkal vitték ugyanannak az univerzális európai jognak a tanait. Eszerint a római jog első tündöklését követően a középkorban részben a római jog, részben az általa igényelt latin

nyelv közvetítésével létrejött másodszor is az univerzális európai jog. Ez a jog a reneszánsz és a reformáció létrejöttével nem veszítette el univerzális hatását.

Az európai kultúra fölényét mutatta minden más kultúrával szemben, hogy az európaiak voltak csak képesek a földrajzi felfedezésekre, új kontinensek meghódítására, gyarmatbirodalmak létrehozására.

Az univerzális európai jog a nemzetállamok megszületésével töredezett szét. Először Anglia szakadt el: ez még a reformáció korszakában történt. A nagy nemzetállamok gondolata azonban a harmincéves háborút követően fejlődött ki. A nemzetállamok önálló kodifikációs törekvései valamivel később érvényesültek: ennek következtében szétszakadt az addig egységes európai jog. Az ideál a jog nemzeti kódexekbe foglalása lett: nemzeti törvénykönyveket, polgári törvénykönyveket, adószabályokat és egymástól elkülönülő közhatalmi bíróságokat hoztak létre. Megjelent a jogbiztonság és a jogállamiság gondolata, és szertefoszlott az addig egységes európai jog képe.

Az európai jogi együttműködés területén az első lényeges lépést az 1950. november 4-i Római Egyezmény jelentette az Emberi Jogok és Alapvető Szabadságok Védelméről. Az Egyezmény részesei csak az Európa Tanács tagállamai lehettek, következésképpen ez az intézmény európai intézmény lett.

Elsőként a világtörténelemben az Emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló egyezmény (EJEE) teremtette meg azt a lehetőséget, hogy az Emberi Jogok Európai Bizottsága, illetve az Emberi Jogok Európai Bíróság előtti eljárásra tett állami alávétési nyilatkozat alapján magánszemélyek, magánszemélyek csoportjai, illetve nem kormányzati szervek panaszt emeljenek valamely állam, azaz Magas Szerződő Fél ellen, arra hivatkozással, hogy az megsértette a katalógusszerűen felsorolt emberi jogok valamelyikét a sérelmére, mint „*victim*” sérelmére. Ezzel megkezdődött Európában a nemzetközi bíráskodásnak egy olyan formája, amelyet Európán kívül sehol a világon nem ismernek. Lehetősége van „Dávidnak”, hogy harcra keljen „Góliát” ellen és őt legyőzze.

Mindazonáltal az Európai Unió joga nem az EJEE folyományaként jött létre. Első állomásaként a második világháborút követően a háborúban súlyosan érintett és egymással



ellenségként harcoló államok közeledését indította meg, a Schumann-doktrína.<sup>7</sup> A kezdetet a Szén- és Acélközösség (ESZAK) 1951. április 18-i létrehozása jelentette. Az ezt követő évek és Paul-Henri Spaak által vezetett Bizottság munkájának eredménye, hogy 1957. március 25. napján Rómában az ESZAK hat alapító állama aláírta az Európai Gazdasági Közösséget (EGK)<sup>8</sup>, továbbá az Európai Atomenergia Közösséget (Euratom) létrehozó szerződéseket.

A Közösségek tagjai elsősorban a vámhatárok liberalizálásával és eltörlésével alakították ki a „közös piacot”. A siker következtében később Nagy-Britannia, Dánia, és Írország csatlakozott a Közösséghez. A kilenc tag végül Portugália, Spanyolország és Görögország csatlakozással vált teljessé. Így jött létre a tizenkettek Európája. Ezt követte Ausztria, Svédország és Finnország társulása. Az utolsó előtti lépcsőben 10 állam, köztük Magyarország, csatlakozása folytán az Unió 25 tagú lett. Ez idáig az utolsó lépcsőfokot Románia és Bulgária csatlakozása jelentette, de Horvátország csatlakozása már küszöbön áll.

Az ESZAK, EGK és Euratom szerződéseket 1967-ben az Egyesülési Szerződés összevonta, így a párhuzamos igazgatási rendszerek elkerülésével, brüsszeli székhellyel létrejött az Európai Közösségek Bizottsága és ez Európai Közösségek Tanácsa.

1986 februárjában a Tizenkettek aláírják az Egységes Európai Okmányt, amely megteremtette az egységes belső piac kialakítását. A tagállamok 1992. februári csúcstalálkozójuk alkalmával Maastrichtban aláírták az Európai Unióról szóló Szerződést (EUSZ). Ezáltal a tagállamok létrehozta egy hárompilléres szerkezetet, amelynek első pillére magába foglalja az Európai Gazdasági Közösséget – amely elnevezésében inentől már csak Európai Közösségek (EK) –, továbbá a másik két közösséget; míg a másik két pillér a kormányközi alapokon nyugvó kül- és biztonságpolitikát, valamint a bel- és igazságügyi együttműködés rendelkezéseit tartalmazta. Ezen időponttól beszélhetünk uniós jogról, amely azonban nem szinonimája a közösségi jognak, lévén utóbbi csak az első pilléres joganyagot jelenti. Míg az uniós jog tehát

---

<sup>7</sup> Jeney Petra, Kende Tamás, Lövenberg Viktória: Európai Közösségi Jog, Novissima Könyvkiadó, Budapest, 2005., 5. o.

<sup>8</sup> Hatok Európája: a Benelux államok, a Német Szövetségi Köztársaság, Franciaország és Olaszország

a valamennyi pillérre kiterjedő joganyagra utal, a közösségi jog kizárólag az első pilléres joganyagra vonatkozik<sup>9</sup>.

Értekezésemben igyekszem hangsúlyt fektetni arra, hogy a közösségi és uniós jogra való hivatkozás megkülönböztetett legyen, amennyiben az az adott témánál releváns. Mindazonáltal mivel értekezésem mégis az adójog világába tartozik, e diszciplínához szeretnék hű maradni és figyelmem fókuszát erre irányítom. A nemzetközi közjog fogalmi tisztaságát a közösségi és uniós jog közötti különbségtételt az európai adójog vizsgálata során nem tudom visszaadni, illetve más jogágak tudósainak munkáját nem bitorolva, nem is vállalhatom fel. A közösségi jog kifejezést elsősorban akkor fogom használni, ha az Európai Bíróság hivatkozott ítéleteiben alkalmazott szóhasználat ez megköveteli. Ugyanakkor, a fent részletezett indokokra tekintettel, értekezésemben általánosan az „uniós jog” megnevezést fogom alkalmazni, amely így egységesen utal az Európai Közösségek és az Európai Unió jogára. Ez utóbbi fogalomhasználati megfontolásomat erősítette az a tény is, hogy 2009. december 1. napján hatályba lépett a Lisszaboni Szerződés<sup>10</sup>, amely megszünteti a hárompilléres szerkezetet, továbbá 1. cikkének harmadik bekezdésében deklarálja, hogy az Európai Unió az Európai Közösség helyébe lép és annak jogutódja.<sup>11</sup> Ezzel a közösségi jog és az uniós jog közötti különbségtétel a jövőre nézve elveszti korábbi jelentőségét.

---

<sup>9</sup> Ahol a „Közösség” vagy „közösségi jog” kifejezéseket alkalmazom, ott értelemszerűen az Európai Unióra és annak jogrendszerére hivatkozom, élve a Lisszaboni Szerződést megelőzően alkalmazott szóhasználattal.

<sup>10</sup> A Lisszaboni Szerződés az EKSZ-t Az Európai Unió Működéséről szóló Szerződésre (EUMSZ) nevezte át, és az Európai Közösség elnevezést egységesen Európai Unióra változtatta. Egyben jelentősen módosította az Európai Unió létrehozásáról szóló Szerződést is.

<sup>11</sup> „Az Unió e szerződésen és az Európai Unió működéséről szóló szerződésen alapul. E két szerződés azonos jogi kötőerővel bír. Az Unió az Európai Közösség helyébe lép és annak jogutódja.”

### 3. AZ EURÓPAI ADÓJOG FOGALMA

Európai adó, *mint önálló kategória nem létezik*. Az Unió jelenlegi, adóból származó bevételeit a tagállamok helyi adórendszerei által beszedett forgalmi adó bizonyos százaléka (felső határát a GNP-hez kötik), valamint a vámbevételek és a mezőgazdasági kivetések képezik. Ezek az Unió részére átadott adóbevételek nem tekinthetők európai adónak, figyelemmel arra, hogy nem egy közösségi jogszabály által előírt „európai adóhivatal” által beszedett adóról van szó, hanem az adott tagállamok nemzeti jogszabályai által előírt, a tagállamok adóhatóságai által kezelt adók egy részét kapja meg az Unió. Az átadott rész arányaiban elhanyagolható mértékű a tagállamok által saját részre beszedett adókhoz képest.

Az európai adójognak *nincsen mindenki által elfogadott, egyértelmű definíciója*, hanem a tudomány művelői próbálják meghatározni a fogalmat. Elképzeléseik egy széles skálán helyezkednek el, amelynek egyik végpontján találhatóak azok a nézetek, amelyek szerint ilyen dogmatikai fogalom nincs, illetve a másik végpontján azok, amelyek szerint egy létező és folyamatosan formálódó jogterületnek számít.

Erdős Éva az európai adójog fogalmának elemzésekor tanulmányában<sup>12</sup> a *nemzetközi joggal von párhuzamot*. A nemzetközi adójogban sem létezik nemzetközi adó, mert nincs egy nemzetközi, valamennyi államra kiterjedő szervezet, amely ezt folyamatosan megállapítja, kiveti, beszedi, majd újra elosztja. Ahogy a nemzetközi adójogban is fenntartják az egyes államok maguknak az adóztatás jogát, úgy az uniós tagállamok is hasonlóan cselekednek, amikor ugyanilyen módon fenntartják szuverén jogukat az adóztatásra. Az európai adójog része a nemzetközi jognak és így hasonló elvek mentén építkezik a tagállamok 27 fős közösségében és hasonló konfliktusokat kell közöttük feloldania.

A tagállamok belső adójoga nagyban eltérő vonásokat mutat, melynek eredményeként az adódiszkrimináció, az adóelkerülés vagy a kettős adóztatás konfliktusa állhat elő, amely az Európai Unió határain túl a nemzetközi adójogban is érzékelhetővé válik. Ahogyan a nemzetközi jogban *alapelvek megalkotásával* próbálják a jogalkotók ezeket a konfliktusokat

---

<sup>12</sup> Bővebben lásd: Erdős Éva: Az adójogi harmonizáció folyamata és eszközei az Európai Unióban In: Ünnepi Tanulmányok Prof. Dr. Kalas Tibor egyetemi tanár oktatói munkásságának tiszteletére Z-Press Kiadó, 2008. Miskolc 105-125.o.

megoldani, úgy hasonló adóztatási elvek és módszerek az európai adójogban is megjelennek, tipikusan ilyen az egyenlő elbánás elve, a diszkrimináció tilalma, és a káros adóverseny tilalma.

Az európai unió adójoga ezen gondolatmenet alapján a tagállamok adórendszerén belül alkalmazott adójogszabályok közelítéseként fogalmazható meg. *Az európai adójog az adóharmonizáció eredménye és célja a nemzetközi kapcsolatokból eredő konfliktusok feloldása az Unión belüli egységes belső piac kialakítása és fenntartása érdekében.*<sup>13</sup>

Az adók harmonizációja, különösen a közvetlen adók koordinációja politikailag rendkívül érzékeny terület.<sup>14</sup> A nemzeti szuverenitásnak *ugyanis az adószuverenitás alapvető része.*<sup>15</sup> A nemzeti törvényhozások alapvető joga az adók meghatározása, ami az egyik legfontosabb eszköz a nemzetgazdaság irányításában. Ezzel lehet bizonyos tevékenységeket támogatni, másokat háttérbe szorítani, illetőleg a keletkezett adóbevételeket ismét elosztani. *Minél előrehaladottabb a harmonizáció, illetőleg a koordináció, annál nagyobb mértékben kell a nemzeti törvényhozónak az adózás kialakítására vonatkozó szabadságát feladni.* Az Európai Unió adóharmonizációs folyamatát azonban alapvetően meghatározza, hogy nem jött létre a négy alapszabadság adójogi konzekvenciáinak minden adófajtára történő meghatározása.<sup>16</sup>

A *közvetett adók területén* a nemzeti törvényhozók szabadsága nagymértékben korlátozott, ezért a tagországok erőteljesen védik a még megőrzött szuverenitásukat a közvetlen adók területén. Egyes tagállamok – például Írország vagy az Egyesült Királyság – szisztematikusan ellenzik az Unió jogalkotási törekvéseit a közvetlen adók területén és így jelentősen késleltetik, illetőleg meggátolják a jogalkotást. A tagállami szuverenitás fenntartását nagymértékben segíti, ugyanakkor az adójog harmonizációját nagymértékben hátráltatja, hogy

<sup>13</sup> Lásd erről bővebben: Dr. Erdős Éva: Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok és kezelésének módjai: Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica Tomus XXV/1. Miskolc University Press, 2007. 267-289.o.

<sup>14</sup> A témáról lásd még: Dr. Erdős Éva: Új tendenciák az egyenes adók harmonizációjában; Miskolci Jogtudományi Műhely 3., Magyarország az Európai Unió csatlakozás küszöbén (a 2003. május 28-i tudományos ülés anyaga), szerk.: Róth Erika, Bíbor Kiadó, Miskolc, 2003. 69-88. o.

<sup>15</sup> Részletesen lásd: Mocsáry Péter: A közösségi adóharmonizáció és a tagállami adószuverenitás korlátozása, Pénzügyi Szemle, 2003. 48. évfolyam 12. szám 1171-1178. o.; továbbá: Tárnoki Péter: Az adójog átvilágításának lezárása- folytatódó adójog-harmonizáció, Európai Jog, 1. évfolyam 3. szám 23-27. o.

<sup>16</sup> Szilovics Csaba: Csalás és jogkövetés az adójogban, PTE, Pécs, 2003., 33. o.

mind a közvetlen, mind a közvetett adók vonatkozásában a rendelkezések vagy irányelvek elfogadásához a tagállamok egyhangú döntése szükséges.

A *közvetlen adók területén* a tagállamok ellenállása miatt a jogszabályok közelítése lényegesen kisebb mértéket öltött, a pozitív harmonizáció alacsony fokú, a tagállamok jövedelem- és vagyoadóit tekintve jelentősek az eltérések.<sup>17</sup> Ezt a folyamatot ezért az adópolitikák *koordinációjának és nem pedig harmonizációjának* nevezhetjük. A közvetlen adók területét szabályozó irányelvek ugyan jelentős előrelépést jelentettek a vállalkozások nemzetközi tevékenységének előmozdításában, azonban személyi és tárgyi hatályuk valójában mégis nagyon szűkre szabott.

Az európai adójog rövid távú fejlődésének korlátait Deák Dániel a politikai felépítményre vezeti vissza. Tanulmányában<sup>18</sup> rámutat, hogy a közvetlen adók közösségi koordinációja jelenleg csupán az adórendszer kiegészítő elemeire irányul, a nemzeti adórendszer lényegét (különösen az adómérték és az adóalap kérdését) érintetlenül hagyja. Ennek értelmében *„közösségi szintű koherens fiskális politikáról csak akkor lehetne beszélni, ha kialakulna a nemzeti adó-törvényhozás fölé emelkedő közösségi adójog. Azonban az ehhez szükséges politikai és jogi infrastruktúra ma még nem áll rendelkezésre. Így a föderáció hiányában nem életszerű a nemzeti jogalkotást felváltó közösségi szabályozás elvárása. A negatív harmonizáció a harmonizáció „minimum programja”, melynek során a nemzeti jogok ekvivalenciájának megteremtése a cél. A harmonizáció előbbre vitele szükséges, ami csak akkor lehetne sikeres, ha kiküszöbölhető lenne a nemzetállami elkülönülés és az államközponitú jogalkotás. Egy ambiciózusabb európai fiskális politika a nagy tagállamok bürokratikus koordinációján nyugodna egy föderális alkotmány keretei között.”*

*Az adóharmonizáció a pozitív és a negatív harmonizációs folyamat eszközeivel* valósul meg. Azonban ez a harmonizáció nem ugyanolyan mértékű a különböző típusú adók között. A *pozitív (kifejezett vagy szándékolt) harmonizáció* jelenti a tételes jogi szabályokat, mely közösségi szinten főleg másodlagos jogforrásokkal, irányelvi szinten valósul meg. A *negatív (nem kifejtett vagy spontán) harmonizáció* - tiltó normák felállításával - elsősorban a közvetlen adók harmonizációját érinti. Erdős Éva szerint a harmonizáció egy harmadik

<sup>17</sup> Galántainé Máté Zsuzsanna: Az adójog-harmonizáció fő jellemzői az Európai Unióban, *Külgazdaság*, XLVII. évfolyam, 2003/6. szám.

<sup>18</sup> Dr. Deák Dániel: Adóverseny a kibővített Európai Unióban, *Gazdaság és Jog*, 1/2005 17-22. o.

típussal, a „*soft law*” alkalmazásával is kiegészül, amely elsősorban az egyenlő elbánás elvéből és a káros adóverseny kiküszöböléséből következik, és jogi kényszer nélkül kerül alkalmazásra.<sup>19</sup>

A negatív harmonizáció motorja az *Európai Bíróság*. Egyrészt az EUMSZ 267. cikkének (EKSZ korábbi 234. cikke) megfelelően vizsgálja, hogy a tagországok szabályai összhangban vannak-e az uniós joggal, és ezen értelmezés során kialakítja az egyes cikkeket, illetőleg az irányelv szabályait értelmező esetjogot. Az Európai Bíróság az értelmezése során nemcsak az irányelveknek, illetőleg az EUMSZ-nek közvetlenül az adózásra vonatkozó rendelkezéseit alkalmazza, hanem ezen túlmenően egyéb közösségi jogterületeket is bevont az adójogi kérdések eldöntésébe. Az Európai Bíróság többek között megtiltotta a diszkriminációt a belföldi és a külföldi adóügyi illetőségűek között, valamint a különbségtételt a belföldi és a külföldre irányuló befektetések, illetőleg tevékenységek között.<sup>20</sup> Az Európai Bíróság ítéletei nyomán számos alapelv „tiszteletben tartása” korlátozza a tagországok szuverenitását a belső adórendszerük kialakításánál.

Összegezve, *szűk értelemben* az európai adójog (a közvetlen adózás vonatkozásában) azon normák összessége, melyeket az elsődleges jogforrások tartalmaznak, illetőleg, amelyeket az uniós intézmények alkotnak. *Tágabb értelemben* magában foglalja azon negatív harmonizáció által meghatározott elveket, melyeknek érvényesülnie kell bármely tagállami adórendszerben, és amely alapjaiban meghatározza a tagállamok adószabályainak közelítését.

Értekezésemben ezen tágabb értelemben vett európai adójog feldolgozására törekszem.

---

<sup>19</sup> Bővebben lásd: Erdős Éva: A nemzetközi adójog egyes alapelveinek érvényesülése az európai adójogban In: Tanulmányok Nagy Tibor tiszteletére (szerkesztette: Simon István) ELTE Állam- és Jogtudományi Kar tudományos kiadványai, Libri Amicorum 14. Szent István Társulat az Apostoli Szentszék Könyvkiadója, Budapest, 2009. 41-55. o

<sup>20</sup> Dr. Erdős Éva A külföldi befektetések szabályozása az Európai Unióban és a magyar jogban, különös tekintettel az adójog területére; Sectio Juridica Et Politica Tomus XXI/2. Miskolc, 2003. 387-403. o.

#### 4. TÖRTÉNETI ÁTTEKINTÉS: EURÓPAI INTEGRÁCIÓ ÉS ADÓZÁS

Az Európai Unió létrejötte és fejlődése egy összetett integrációs folyamat eredménye, mely a II. világháborút követően indult el, három alapvető szerződés aláírásával. Az említett szerződések hozták létre az Európai Szén- és Acélközösséget, az Európai Atomenergia Közösséget és az Európai Unió későbbi fejlődése, valamint a közös adópolitika szempontjából leglényegesebb Európai Gazdasági Közösséget.<sup>21</sup>

A fent említett szerződések számos módosítása ellenére elmondható, hogy az adójogot érintő szerződési szabályok viszonylag időtállóak, és csak kisebb változásokon mentek keresztül. Ez azonban inkább csak a legkisebb közös többszörös állandóságát jelenti, és leginkább annak köszönhető, hogy a tagállamok továbbra sem hajlandóak feladni az adópolitika területén fennálló jogait, és igyekeznek szuverenitásuk fenntartására.

Az Európai Közösségek megalapítása óta az adózás kérdése ugyan többször napirendre került, a többi politikával összehasonlítva mégis viszonylag kevés eredményt lehet felmutatni, különösen a közvetlen adók területén. Számos tanulmány készült annak vizsgálatára, hogy az adórendszerek harmonizációja megvalósuljon-e, mind az alapokat, mind az adókulcsokat illetően. A Bizottság javaslatokat dolgozott ki irányelvekre, amelyek vagy nem kerültek végül benyújtásra, vagy pedig később a Bizottság visszavonta őket a tagállamok elutasító magatartása miatt.

Az alábbiakban a hosszú és rögös út legfontosabb lépéseit ismertetem.<sup>22</sup>

##### 4.1 A Tinbergen-bizottság

A Közösség már az ESZAK szerződés 1951-es párizsi aláírása után felismerte a nemzeti adószabályozásnak a közös piac létrehozására és működésére gyakorolt hatását. A közös szén- és acélpiacon érintett termékek szabad kereskedelmének komoly akadályát képezték az

---

<sup>21</sup> Blutman László: Az Európai Unió joga a gyakorlatban, HVG-ORAC, Budapest, 2010. 27-37. o. (a továbbiakban: Az Európai Unió joga a gyakorlatban)

<sup>22</sup> A témáról lásd még Erdős Éva: Az adójogi harmonizáció folyamata és eszközei az Európai Unióban In: Ünnepi Tanulmányok Prof. Dr. Kalas Tibor egyetemi tanár oktatói munkásságának tiszteletére Z-Press Kiadó, 2008. Miskolc 105-125.p.

eltérő, elsősorban a közvetett adókra vonatkozó nemzeti adószabályok. E probléma megoldására az ESZAK Főigazgatósága 1953-ban megbízta a Tinbergen-bizottságot, hogy határozza meg a szén és acél közös piacát érintő lehetséges harmonizáció irányait. A Tinbergen-bizottság jelentésében foglaltaknak közösségi szinten nem sikerült eleget tenni, hiszen megkezdődtek az EKSZ aláírását előkészítő munkálatok, melyek háttérbe szorították az adóharmonizáció kérdését. A Tinbergen-bizottság történelmi szerepe viszont abban rejlik, hogy a jelentésének hatására Franciaországban hatályba lépett az ún. TVA rendszere, mely előrevetítette a később bevezetett hozzáadott érték típusú adózás európai szintű bevezetését.

## **4.2 Az ABC-jelentés**

Az EKSZ 1958. január 1-jén lépett hatályba. Az EKSZ 93. cikke rendelkezett arról, hogy a közös piac érdekében a forgalmi adó, a jövedéki adók és egyéb közvetett adók között közösségi szintű harmonizációra van szükség. Az EKSZ közvetlenül nem utalt a közvetlen adók (társasági adó) harmonizációjának szükségességére. Ugyanakkor előírta, hogy a tagállami rendszereknek biztosítaniuk kell a Szerződés szerinti négy alapszabadságot (mely a közvetlen adórendszerek összehangolása irányába mutatott). Tekintettel arra, hogy a tagállamok elégedetlenek voltak az akkor alkalmazott kaszkád típusú forgalmi adóval a Bizottság (amely a közösség döntés-előkészítő szerve) kezdeményezése a forgalmi adók harmonizációja terén termékeny talajra hullott. A Bizottság 1960-ban három munkacsoportot („A”, „B”, és „C” elnevezéssel) állított fel az adóharmonizáció lehetséges útjainak tanulmányozására és megfelelő javaslatok kidolgozására. Mivel az ABC-jelentés nem az értekezés témájául szolgáló közvetlen adókkal foglalkozott, elemzésére részletesen nem tértek ki.

## **4.3 A Neumark-jelentés**

Az ABC-munkacsoportok tevékenységével párhuzamosan 1962-ben a Bizottság független szakértőkből álló munkacsoportot bízott meg a tagállamok adórendszerei által a közös piac működésére gyakorolt hatás feltérképezésére. A Neumark-bizottság az ABC-munkacsoportok megállapításaival azonos eredményre jutott, azaz megállapította, hogy a közös piac megfelelő működésének biztosításához a tagállamok által alkalmazott kaszkád típusú forgalmi adórendszert a hozzáadott érték típusú adóztatási rendszerrel kell felváltani.



A Neumark-bizottság által készített jelentés<sup>23</sup> érintette a közvetlen adózás kérdését is. A társasági adózás területén a bizottság a tőke szabad mozgásának biztosítása érdekében a tőkenyeresség utáni adók harmonizációját, illetve a célországban a rendeltetési hely-elve („*destination principle*”) szerinti adóztatás előnyben részesítését javasolta.<sup>24</sup> A kamat- és osztalék-kifizetésekre olyan közös forrásadórendszer bevezetése látszott szükségesnek, amelyre a kedvezményezett államában beszámítást biztosítanak, ugyanakkor a közösségen belüli fizetések mentesülnének a forrásadó alól. A kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó rendelkezések harmonizációját is érintette a jelentés és megállapította, hogy amennyiben ez nem lehetséges, egy multilaterális egyezmény megalkotása is napirendre tűzhető.

Több jeles szakember, így köztük Michael Aujean szerint<sup>25</sup> a Neumark-jelentés az alapja a harmonizált áfa rendszernek, az Anya-és Leányvállalati Irányelvnek, a Fúziós Irányelvnek és az Arbitrációs Egyezménynek. Ezen felül a jelentésben felfedezhetők a Megtakarítási Irányelvre és a Kamat-jogdíj Irányelvre vonatkozó utalások is. Ezek mind olyan kezdeményezések voltak, melyek megteremtették a jövőbeni harmonizáció elméleti alapját.

#### 4.4 A Tempel-jelentés

A Tempel-jelentés<sup>26</sup> a tagállami osztalékadózási szabályok alapján egy klasszikus osztalékadóztatási rendszer bevezetését javasolta. A jelentés javaslatai nem kerültek megvalósításra.

#### 4.5 A Werner-bizottság

A '70-es évek elején egyre inkább felerősödtek a gazdasági és monetáris unió tervét támogató lobbik, mely új lendületet adott az adóharmonizációnak is. A fenti optimista tervek ellenére a világgazdasági folyamatok alakulása következtében (Bretton Woods-i nemzetközi pénzügyi

---

<sup>23</sup> Rapport du Comité Fiscal et Financier, Luxembourg, 1962.

<sup>24</sup> Galántainé Máté Zsuzsanna: Adó(rendszer)tan, EU-konform magyar adók, Aula, 2005., 46. o.

<sup>25</sup> Michel Aujean: The CCCTB Project and the Future of European Taxation, Common Consolidated Corporate Tax Base, Linde Verlag Wien, 2008, 18. o.

<sup>26</sup> Tempel, A.J. van den: Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans les Communautés européennes, Luxembourg CE 1970.

rendszer összeomlása 1970-ben, olajárrobbanás 1973-ban) az adóharmonizáció lelassult a '70-es években.

#### 4.6 A Fehér Könyv

Az adóharmonizáció következő lépése, hogy a Bizottság 1985-ben publikálta az ún. Fehér Könyvet, mely vázolta a belső piac megvalósításának fizikai, technikai és pénzügyi (adóügyi) akadályait, ezek megszüntetésének alapelveit és a konkrét határidőt – 1992. december 31. – jelölt meg a belső piac működéséhez szükséges jogszabályok meghozatalára.<sup>27</sup> A Fehér Könyv az 1985-1986-os kormányközi konferencia végére alapszerződési szintre emelkedett Egységes Európai Okmány néven. Az Egységes Európai Okmány hatására az adóharmonizáció szinte minden területén javaslatok, illetve jogszabályok születtek. Közvetlen adózás területén irányelv javaslatok születtek az átalakulásokra, illetve anya-leányvállalatok nyereségjuttatásaira vonatkozóan, továbbá a tagállamok aláírták a kapcsolt vállalkozások közötti elszámoló árak módosításával összefüggő kettős adóztatás rendezéséről szóló multilaterális egyezményt.<sup>28</sup>

A Bizottság ebben az időben javaslatokat tett a veszteség-elhatárolás harmonizálására (1984-1985-ben), mely javaslatok a tagállamok ellenállása következtében visszavonásra kerültek.<sup>29</sup>

#### 4.7 A Ruding-jelentés

1990-ben Onno Ruding korábbi dán pénzügyminiszter vezetésével független szakemberekből álló bizottság alakult, amelynek feladata a társasági adózás áttekintése volt. A Ruding-bizottság 1992 márciusában bocsátotta vitára jelentését,<sup>30</sup> mely az alábbiak szerint összegezhető:

<sup>27</sup> White Paper from the Commission to the European Council, Completing the Internal Market, 1985, COM (85) 310 final

<sup>28</sup> Convention 90/436/EEC of 23 July 1990 on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, OJ L 225

<sup>29</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/gen\\_overview/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/gen_overview/index_en.htm)

<sup>30</sup> Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities, Official Publications of the EC, ISBN 92-826-4277-1, 1992

- A közös piacon tapasztalhatók olyan torzító tényezők, melyek a verseny tisztaságát és a letelepedés szabadságát veszélyeztetik (ilyenek például a különböző tagállamok adórendszerei, melyek különösen a pénzügyi szektorban torzítják a versenyt).
- A torzulás jelentős és a piaci automatizmusok, illetve a tagállamok intézkedései nem képesek korrigálni a torzítás mértékét, szükséges a közös szabályozás.

A közös szabályozásra a Bizottság az alábbi javaslatot tette:

- A hátrányos megkülönböztetést eredményező vagy torzító adóztatási rendszereket meg kell szüntetni.
- Ki kell dolgozni a társasági adó minimum mértékének és az adóalap egységes meghatározásának közös szabályait.
- Olyan közös szabályokra van szükség, amelyek javítják a tagállamok által nyújtott kedvezmény rendszerek átláthatóságát.
- Részletes ajánlásokat dolgozott ki a Bizottság a harmadik államokkal szemben történő egységes közösségi fellépésre (közös adóegyezmény politika), illetve a meglévő irányelvek (Any- és Leányvállalati Irányelv, Fúziós Irányelv) bővítésén kívül javasolta a kamatra, jogdíjra és osztalékra kivetett forrásadó megszüntetését, továbbá a telephelynél keletkezett veszteség beszámítását a vállalatközpont adóalapjába.
- Felvetette a közös-társasági adórendszer megteremthetőségének vizsgálatát, illetve a tagállamok közötti nyereség-megosztási szabályok kidolgozását.
- A jelentés szerint az alábbi jelentős különbségek vannak a tagállamok által alkalmazott közvetlen adórendszerekben:
  - a kettős adóztatás elkerülésének módszere (mentesítés vagy beszámítás);
  - a kifizetett jövedelem adóztatásának módszerei [összevonás („*integration*”), részleges összevonás („*schedular*”), illetve klasszikus rendszer];

- valamint számos más alapvetően eltérő adóztatás elv (pl. a külföldiek világjövedelem szerinti adóztatása, vagy forrásállam szerinti adóztatása).<sup>31</sup>

Bár az Európai Bizottság a jelentés ajánlásait gyakorlatilag elvetette, annak hatása mégis rendkívüli nagy volt a közvetlen adók szabályozására, mivel olyan vitát generált, amely lehetővé tette, hogy a tagállamok és a szakemberek véleménye ismertté váljon.

A sikertelenséget felismerve a Bizottság taktikát váltott és a javaslatokat a tagállamokkal folytatott folyamatos konzultáció során a *szubszidiaritás elvét* figyelembe véve készítette elő. 1990 júliusában két irányelvet és egy egyezményt sikerült elfogadtatnia. Ezek a később részletesen ismertetett Fúziós Irányelv, az Anya- és Leányvállalati Irányelv, valamint az Arbitrációs Egyezmény.

Ezt követően a Bizottság tevékenységét két szakaszra lehet bontani a vállalkozások adóztatását illetően, első lépésben a káros adóverseny kiküszöbölése, majd ezt követően a belső piac működését gátló akadályok megszüntetése.

#### **4.8 A káros adóverseny elleni harc és a Magatartási Kódex**

A tagállamok a Pénzügyminiszterek 1996-os Veronában tartott találkozáján irányították a figyelmüket ismételten a Közösség adópolitikájára. Első lépésként a tagállamok összességének adóbevételeit akarták biztosítani a káros adóverseny megszüntetésével. A tagországok ugyanis egymásnak támasztottak versenyt azért, hogy kedvező adójogi elbírálást biztosítsanak bizonyos vállalkozásoknak. Az alkalmazott módszer azért volt mégis káros, mert a kedvező adószabályok eredményeként más tagországok adóbevételeit vonták el, anélkül, hogy a fogadó ország általános rendjébe integrálták volna az adott vállalkozást.

A kompromisszum 1997-ben az üzleti adóztatás Magatartási Kódexe<sup>32</sup> ajánlásaiban öltött végső formát.<sup>33</sup> Az EU Vállalati Adózási Magatartási Kódex Munkacsoportját

---

<sup>31</sup> European Tax Law, 158. o.

<sup>32</sup> Conclusion of the ECOFIN Council Meeting on 1 December, 1997 concerning taxation policy – Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December, 1997 on the Code of Conduct for business taxation – Taxation of savings (OJ C 2/1.)

<sup>33</sup> Az Európai Unió adójoga, szerk.: Óry Tamás, Osiris Kiadó, Budapest, 2003. 274 o.

a Pénzügyminiszterek Tanácsa (ECOFIN) állította fel 1997. december 1-i ülésén. A Magatartási Kódex egy olyan megállapodás, ún. „*gentleman agreement*” a tagállamok között, amelynek nem jogi, hanem politikai ereje van. A Magatartási Kódex alapján a tagállamok azt vállalták, hogy

- megszüntetik azokat az adókedvezményeket, amelyek károsnak minősülnek a Magatartási Kódex alapján („*rollback*”); továbbá
- nem vezetnek be olyan adózási kedvezményeket, amelyek nem egyeztethetők össze a Magatartási Kódex szabályaival („*standstill*”).

A Bizottság első lépésben meghatározta, hogy mely szabályok tekintendők károsnak. A Magatartási Kódex szerint károsnak minősülnek azok az adóintézkedések, amelyek jelentősen befolyásolják a vállalkozói döntéseket az Európai Unión belül, és jelentősen alacsonyabb adóterheléshez vezetnek a tagállam által alkalmazott normál adórendszerhez képest. Ide tartoznak többek között azok a tagállami megoldások, amelyek az adott állam adókulcsánál lényegesen alacsonyabb adóterhet állapítanak meg a vállalkozások bizonyos csoportjára, azon rezsimek, amelyek csak külföldiek által vehető igénybe, vagy ahol a vállalkozás igazi gazdasági jelenléte nem szükséges, illetőleg amennyiben az eredmény kimutatása speciális szabályok alapján történik, illetőleg az adóhatóság eljárása nem transzparens. Minden olyan kedvezmény, amely esetében legalább két feltétel teljesül, károsnak minősül és a tagállamnak fel kell számolnia azt.

A Magatartási Kódex munkacsoportjában a tagállamok képviselői döntenek a fenti elvek tükrében az egyes adójogi megoldásokról, és jelentésüket a Tanács elé terjesztik. A határozatnak jogi kötelező ereje nincsen, de politikai nyomást jelent az adott tagország részére. A munkacsoport 1999-ben elfogadott jelentése<sup>34</sup> szerint a megvizsgált több mint 260 adó- és adóalap-kedvezmény közül 66 minősült károsnak.

Működése során a Magatartási Kódex munkacsoport két dolgot vizsgál: egyrészt, hogy a tagállamok vezettek-e be újabb káros adóintézkedést, másrészt, hogy azokat, melyeket

---

<sup>34</sup> Council of the European Union: 23 November 1999 SN 4901/99 Report, Code of Conduct Group (Business Taxation), Brussels, ECOFIN Council on 29 November 1999

károsnak ítélték, az adott tagország megszüntette-e. Tanácskozásai során a munkacsoport határozattal dönt az egyes intézkedésekről.

A munkacsoport jelenleg is működik, annak ellenére, hogy tevékenysége nem kap nagy nyilvánosságot. Az Európai Bizottság egyik 2009-ben elfogadott közleménye<sup>35</sup> is utal azonban arra, hogy továbbra is fontos célkitűzés a tagállamok közötti káros adóverseny ellenőrzése, és az ezzel kapcsolatos visszásságok kiküszöbölése. A munkacsoport az Unió célkitűzései mentén, az OECD azonos területen folytatott munkájával párhuzamosan, arra is figyelemmel fejt ki tevékenységét. Az OECD kiemelt projekt keretében foglalkozik a káros adóverseny elleni nemzetközi fellépéssel, melynek 1998-as jelentése az adóverseny akkor lehet potenciálisan kárt okozó, ha eltorzítja a pénzügyi és beruházási folyamatokat, ezáltal aláássa az adószerkezetek igazságosságát és megváltoztatja az adók és közkiadások struktúráját.<sup>36</sup>

#### **4.9 A Bizottság 2001-es közleménye az adókorlátok nélküli belső piac megteremtéséről<sup>37</sup>**

A káros adóverseny problémakörét követően a Bizottság a figyelmét a belső piac működésének adójogi akadályaira irányította. Itt a szándék már nem a negatív trendek megfékezésére és a status-quo megőrzésére irányult, hanem a meglévő akadályok lebontására.<sup>38</sup> 2001 májusában a Bizottság „Az adópolitikák az Európai Unióban” című közleményében<sup>39</sup> meghatározta az általános célokat és bizonyos speciális prioritásokat a közvetlen és a közvetett adózás területén. A közlemény a korábbiakhoz képest részletesebben elemzi a vállalkozások közvetlen adózásának kérdéskörét az Európai Unióban. Ezzel

<sup>35</sup> IP/09/650 sz. sajtóközlemény: „Taxation and Good governance: The European Commission proposes actions to improve transparency, exchange of information and fair tax competition”

<sup>36</sup> OECD Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue 1998.

<sup>37</sup> Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee; Towards an Internal Market without tax obstacles; A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Base for their EU-wide activities; Commission of the European Communities, Brussels, 23. 10. 2001 (COM(2001) 582 final)

<sup>38</sup> A témáról bővebben lásd: Gabriel Moens, John Trone: Commercial Law of the European Union, Springer Science + Business Media B.V., London, 2010. 229. o. Removal of taxation barriers to trade.

<sup>39</sup> COM(2001)260 final, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead

gyakorlatilag a múltból átlépünk a jelenbe illetőleg a jövőbe, hiszen a kitűzött célok elérése hosszú évek munkájának és politikai egyeztetésének az eredménye. A közlemény rávilágított arra, hogy a kilencvenes évek közepétől jelentősen megváltoztak azok a gazdasági körülmények, melyekben a vállalkozások az Európai Unióban működnek. A változások a következőkre vezethetők vissza:

- az Unióban rendkívül sok nemzetközi akvizícióra és összeolvadásra került sor;
- az elektronikus kereskedelem elterjedésével a befektetések mobilitása nagymértékben nőtt, mely jelentősen növeli az egyes tevékenységekhez hozzárendelhető adóalap nagyságát;
- a Pénzügyi Unió megvalósulásával tovább egyszerűsödött a nemzetközi kereskedelem;
- a nagy európai vállalkozások az egész Uniót „hazai piacuknak” tekintik és ennek megfelelően összeurópai üzleti struktúrákat kívánnak felállítani, amely bizonyos üzleti funkcióknak központosítását jelenti;
- az adózási kérdéskör fokozottan a vállalkozások figyelmének központjába kerül; valamint
- a Magatartási Kódexre vonatkozóan a figyelem központjába került a hátrányos adóverseny csökkentésére vonatkozó törekvés.

A fentiekben jelzett változások azt eredményezték, hogy az Unióban működő vállalkozások egyre szabadabban és hatékonyabban tudnak működni az Unió egész területén. Ugyanakkor az adózási szabályok korántsem voltak egységesek. 2001-ben az egyes tagországok adórendszerét összehasonlítva az effektív adóteher-különbség elérte a 37%-ot. Amennyiben a számítást nemzetközivé bővítjük, azaz feltételezzük, hogy valamely tagország vállalkozása egy másik tagországban alapít leányvállalatot és így vizsgáljuk a vállalkozás effektív adóterhét, az egyes tagországok viszonylatában az eltérés eléri a 30%-ot. Az ilyen mértékű különbség rendkívül hátrányos az Európai Unió szempontjából. Amennyiben elfogadjuk ugyanis, hogy a vállalkozások mobilak az Unión belül, úgy beruházási döntéseiket alapvetően az adójogi szabályok határozzák meg. Ennek azonban az a következménye, hogy az erőforrások nem azon tagországba kerülnek, ahol azok a leghatékonyabban működtethetők, hanem amelyeknek az adórendszere a legkedvezőbb a vállalkozás részére. Ez végső soron visszahat az uniós vállalkozások versenyképességére, ami az adórendszerek egységesítésével

lenne kivédhető. Figyelemmel arra, hogy az adóztatás az egyes tagországok hatáskörébe tartozik, ennek megvalósítása viszont rendkívül hosszú és bonyolult folyamat.

A fenti tendenciák következtében a Bizottság szerint a társasági adórendszerek jelentősége megnőtt, tekintettel arra, hogy a tagállamok adórendszereik minden elemét igyekeznek felhasználni a befektetésekért folytatott versenyben. A Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy jelentősek a különbségek az Unión belül a társasági adóterhelés szintjében. Ezek a különbségek pedig negatív irányban befolyásolják az Európai Unió, mint egységes piac nemzetközi versenyképességét. A tagállamok által kínált adókedvezmények arra ösztönzik a vállalkozásokat, hogy a legkedvezőbb társasági adókörnyezetet biztosító tagállamban telepedjenek le, ez pedig ahhoz vezet, hogy a beruházások makroszinten nem a leghatékonyabban kerülnek felhasználásra, amely jóléti veszteséget okoz az Unió szintjén. A tagállamok által alkalmazott társasági adókulcs a legfontosabb tényező a versenyképesség tekintetében, ez nagymértékben meghatározza a finanszírozási döntéseket.

A Bizottság közleménye nem számszerűsítette azokat a veszteségeket, jóléti költségeket, amelyek abból származnak, hogy a vállalkozások a legalacsonyabb társasági adóterhelésű tagállamban telepednek le, illetve olyan adóstruktúrákat terveznek, melyek a csoport szintjén adózási szempontból a leghatékonyabb megoldásokhoz vezetnek. Az elvégzett statisztikai vizsgálatok szerint egy közös, uniós szinten előírt társasági adókulcs (nem effektív adóterhelés) csökkentheti a vállalkozások nem hatékony telephelyválasztásából adódó következményeket, tekintettel arra, hogy ezzel csökkenne a törvény szerinti adókulcs és a marginális adóterhelés közötti szórás. Amennyiben egy közös adóalapot vagy az anyavállalat illetősége szerinti adószabályok alkalmazását írják elő a vállalatcsoportnak, a Bizottság szerint vélhetően nőne az adóterhelés szórása az Unión belül, amennyiben a nominális adókulcsokat változatlanok tételezzük fel.

A Bizottság aggályai mögött elsősorban a közép-kelet-európai országokkal történő kibővítésnek egyre közelebbi időpontja állt, mely a fent leírt hatásokat akceleratorként gyorsította fel. A volt szocialista államok – köztük Magyarország – csatlakozásával a befektetésekért folyó versenybe olyan szereplők léptek, amelyek előnye (egyszerű szabályokat tartalmazó társasági adókörnyezet, alacsony társasági adókulcs) tisztán látható volt a magas társasági adóterhelésű, bonyolult társasági adóstruktúrákat alkalmazó régi tagok számára. Ezen fenyegettség árnyékában a Bizottság a piac hatékonysága növekedésének



igényére hívta fel a közleményben a tagországok figyelmét. Azt a véleményt képviselte, hogy a társasági adó:

- járuljon hozzá az uniós vállalkozások nemzetközi versenyképességének növekedéséhez, annak érdekében, hogy a Lisszaboni Európai Tanács által felállított célokat elérjük;
- biztosítsa, hogy a lehető legkisebb mértékben befolyásolja a gazdasági szereplők döntéseit;
- a határon átnyúló tevékenységek esetében kerülje el az indokolatlanul magas adminisztrációs költségeket és adóakadályokat; és végül
- ne akadályozza az általános adóversenyt azzal, hogy az adóverseny káros vagy gazdaságilag nem kívánatos formáit támogatja.

A Bizottság tanulmányozta azokat a társasági adózási akadályokat, amelyek a több tagállamban tevékenységet végző vállalatcsoportok előtt állnak, és arra a következtetésre jutott, hogy ezen akadályok aláássák az európai vállalkozások nemzetközi versenyképességét és forrásokat vonnak el tőlük.

A Bizottság az *alábbi akadályokat* azonosította, amelyek gátolják az európai vállalkozások Unión belüli terjeszkedését.

Az egyes tagállamok adórendszerének különbözősége nemcsak a fent kifejtett eltérő adóterheket eredményezi, hanem *nagymértékben megnehezíti azon vállalkozások működését*, melyek több tagországban is jelen vannak. Az adórendszerek különbözősége megnehezít bizonyos ügyleteket, *hátráltatja a vállalkozásokat* abban, hogy több tagországra is kiterjesszék a tevékenységüket, illetve csökkenti az uniós vállalatok nemzetközi versenyképességét. Az alábbiakban néhányat ismertetünk ezek közül:

*A tagállamok közötti fizetések forrásadó kötelezettsége.* Bizonyos típusú jövedelmeket, így különösen a kamat-, jogdíj-, illetőleg osztalékfizetéseket forrásadó terheli. Ez egyrészt adminisztrációs kötelezettségeket ró a tagországok vállalkozásaira, másrészt többletadó kötelezettséget eredményez a vállalkozások szintjén, mivel az egyik országban megfizetett adót az esetek jelentős részében nem lehet teljes egészében érvényesíteni a másik ország adókötelezettségének teljesítésekor. Jóllehet az Anya- és Leányvállalati Irányelv részben

kezeli ezeket a típusú kifizetéseket, az Irányelv tárgyi hatálya szűk és ezért az eseteknek csak egy részére terjed ki.

*A veszteségelhatárolás kérdésköre.* Az uniós tagországok vállalkozásai egy másik tagországban tevékenységet egy ott lévő leányvállalat vagy fióktelep útján fejthetnek ki. Amennyiben e társaságok veszteségesek, a veszteségüket egyáltalán nem vagy csak korlátozott mértékben lehet beszámítani az anyavállalat adókötelezettségébe. Ez gazdasági kettős adóztatáshoz vezet, hiszen abban az esetben is, ha a vállalatcsoport konszolidált eredménye nulla, de az egyik vállalkozás nyereséges és a másik vállalkozás veszteséges, az egyik vállalkozás nyereségét le kell adózni, függetlenül a másik vállalkozás veszteséges helyzetétől.

*Határon átnyúló reorganizáció.* Az átalakulást az adójog általában megszűnésként kezeli. Ez azzal jár, hogy egy vállalkozásnak a megszűnéskor az összes ún. rejtett tartalékát (azaz az eszközök könyv szerinti és a piaci értéke közötti különbséget) le kell adóznia.<sup>40</sup> Ez különösen hátrányos, hiszen az átalakulásnál nem kerül új pénz a vállalkozásba, hanem csak a formája változik meg, vagy részvények cserélnek gazdát. Ennek következtében, amennyiben a vállalkozásnak a rejtett tartalékokat fel kell tárnia, és ez adókötelezettséget von maga után, úgy erre az adókötelezettségre „pénzbevétel” hiányában nincs fedezet. Ezért a nemzeti jogszabályok általában megengedik ennek az adókötelezettségnek az időleges halasztását addig, ameddig az eszköz, amely a rejtett tartalékot magában hordozza, értékesítésre kerül. A Fúziós Irányelv hasonló módon lehetővé teszi az adókötelezettség halasztását abban az esetben, ha a fúzió több országra kiterjed, azonban ennek a hatálya rendkívül szűk, amely nagyban csökkenteni az irányelv pozitív hatását. Az irányelv ugyanakkor nem terjed ki a vagyónáruházási illetékekre, amelyek szintén rendkívül magas mértékűek. A fentiek következtében a vállalkozások gyakran nem a gazdaságilag leghatékonyabb struktúrát kényszerülnek megvalósítani, hiszen a kívánt struktúra elérése adójogilag „költséges”.

*Kettős adóztatási egyezmények kérdésköre.* A tagállamok adórendszerei eltérő és ennek megfelelően különböző módon állapítják meg a vállalkozások adóalapját és adómértékét.

---

<sup>40</sup> Feltételezzük, hogy „A” vállalkozás megszerzett egy ingatlant 200-ért, amely a könyveiben ezzel az értékkel szerepel. 3 év múlva, ha az ingatlan 600-at ér, akkor megszűnésnél a 600 és a 200 közötti különbözet, azaz 400 ún. rejtett tartaléknak minősül.

A kérdést tovább bonyolítja, hogy a tagországok egymással kettős adóztatási egyezményeket kötöttek, amelyek jóllehet azonos minta szerint épültek fel, mégis különböző lehetnek. Ennek eredményeként, ha egy tagország valamely vállalkozása két másik tagországba beruház, akkor nemcsak a másik két tagország belső jogára kell tekintettel lennie, hanem a három ország egymással kötött kettős adóztatási egyezményeire, amelyek adott esetben mind különbözőek lehetnek. Ez tovább nehezíti a vállalkozások megfelelő működését.

*Elfogultság a belföldi beruházások javára.* Az egyes tagországok adójoga általában arra törekszik, hogy előnyben részesítse a belföldi illetőségű adózókat.

*Egységes piac – 15 tagállam problematikája.* Az Európai Unió arra törekszik, hogy tagországainak a piacát egységes piacnak kezelje. Ezzel szemben áll, hogy a 15 tagállamban működő uniós vállalkozásoknak 15 különböző szabályrendszer szerint kell működniük, és figyelemmel arra, hogy az adóalapot legtöbbször a számviteli eredmény adja, ennek nyomán nemcsak az eltérő adó, hanem az eltérő számviteli szabályokra is figyelemmel kell lenniük. Az adójogszabályok, az adóegyezmények és az adóhatóságok gyakorlatának sokszínűsége nehézséget jelent a több tagországban működő vállalkozások számára.

A Bizottság áttekintette a fenti helyzetet és megoldásként egy *kétfázisú stratégiát* dolgozott ki annak érdekében, hogy szüntessék meg az akadályokat és segítsék elő a piac optimális működését. Az elképzelések szerint a két megoldási módszer párhuzamos alkalmazásával érhető el a megfelelő eredmény (az adóakadályok lebontása és a lisszaboni célok elérése):

- a célzott intézkedések megoldást nyújthatnak a legsürgetőbb problémákra rövid- és középtávon;
- átfogó szabályokat kell kidolgozni arra, hogy a több tagállamban tevékenységet végző vállalkozások egy közös konszolidált adóalap szerint tudják adóalapjukat meghatározni, mely szisztematikus és hosszú távú megoldása lesz a problémáknak a Bizottság elképzelése szerint.

*A konkrét intézkedések csoportjába* olyan lépések tartoznak, amelyek vélhetően rövidtávon megvalósíthatóak, és melyeken keresztül az egyes akadályok csökkentését vagy megszüntetését kívánja a Bizottság elérni. Az alábbiakban a legfontosabbakat emeljük ki:

A Bizottság felülvizsgálta az amúgy sikeres *Anya- és Leányvállalati*, illetve a *Fúziós Irányelveket* annak érdekében, hogy azok alkalmazhatóságát bővítse. A módosítások nyomán az irányelvek személyi hatálya kiterjed az európai részvénytársaságra, illetőleg az európai szövetkezetre, a megkívánt részesedés pedig 2009-re 10%-ra csökken, valamint a tárgyi hatály is bővül.

Az *Európai Bíróság ítélezése* jelentős szerepet játszik a tagországok adórendszerének utólagos vizsgálatában, valamint annak megítélésében, hogy az egyes szabályok összeegyeztethetőek-e a közösségi joggal. A döntések ugyanakkor csak aszimmetrikusan érvényesülnek, hiszen vitatott, hogy az egyik tagország adójogát érintő döntés mennyiben értelmezhető egy másik tagország adójogára. Ennek orvoslására a Bizottság arra törekszik, hogy az Európai Bíróság ítéletei összefoglalásra kerüljenek és az ítéletekben kikristályosodott elveket a tagországok érvényesítsék adójoguk kialakításában. Ugyanakkor a tagországok részéről egyre nagyobb a „nyomás” a Bíróság ítélezésének befolyásolására. Az Európai Bíróság ugyanis ítéleteivel esetenként az egyes országok nemzeti adójogának alapvető kategóriáit nyilvánítja jogtalannak.

A Bizottság felismerte, hogy a több tagállamban tevékenységet végző vállalatcsoportok esetében mekkora előnyt jelentene a leányvállalat veszteségének más tagállamban lévő anyavállalat nyereségéből történő levonása (egy uniós belüli csoportadózási rendszer létrehozása). A Bizottsági érvelés szerint a határon átnyúló tevékenységek esetében a veszteség levonásának tagállami korlátja jelentős versenyhátrányt okozhat azokkal szemben, ahol a vállalatcsoport tisztán tagállamon belül tevékenykedik (azzal a feltételezéssel, hogy az adott tagállamban létezik ún. fiskális uniós szabályozás és a vállalatcsoport ezt alkalmazza).

A transzferárak problémája a globalizáció és a technika fejlődésével egyre sürgetőbb lépéseket igényel a hatóságokról. Az Európai Bizottság is sürgette a terület közös piaci szabályozását. Javasolta egy munkacsoport felállítását, amelyen a tagállamok szakértői közös irányelveket dolgoznának ki a transzferár rendelkezések értelmezésére. A Bizottság arra ösztönözte a tagállamokat, hogy mind a vállalkozások, mind az adóhatóságok által viselt kockázatok mérséklésére, alkossanak szabályokat a bilaterális vagy multilaterális előzetes ármegállapítás intézményesített alkalmazására. A közlemény publikálását követően a Bizottság javaslatára megalakult a Közös Transzferár-Képzési Fórum a tagállamok és az

üzleti szféra képviselői részvételével. A Fórum működésével és a területen elért eredményekkel alább az elszámolóárakkal foglalkozó fejezetben foglalkozunk részletesen.

A számtalan szükséges lépések legfontosabbika, hogy minden tagállamnak legyen egymással egyezménye a kettős adóztatás elkerülésére. A belső piac hatékonyabb működése érdekében az egyezményeket a Szerződéssel összhangban kell értelmezni, törekedni kell arra, hogy a Szerződés szerinti alapszabadságok ne sérüljenek. Továbbá megfontolandó, hogy az unió tagállamai harmadik államok felé közös kettős adóegyezmény politikával lépjenek fel.

#### **4.10 A Bizottság 2003-as közleménye a társasági adózási akadályoktól mentes belső piacról<sup>41</sup>**

A 2001-es közlemény megjelenését követően számos új momentum merült fel. Az Európai Bíróság esetjoga egyre több területet érintve bírálta a tagállamok közvetlen adószabályainak a Szerződésekkel történő összeegyeztethetőségét. Az e-kereskedelem rohamos terjeszkedésével új kihívások előtt állt a tagállamok gazdasága. A vállalatcsoportok nemzetközi terjeszkedése új távlatokat állított a vállalati átalakulások elé. 2003-ban a Bizottság félelmei felerősödtek az adminisztrációs költségek növekedésére vonatkozóan is, hiszen küszöbön állt a kelet-európai államok csatlakozása, így a korábbi 15 tagállam szabályai helyett 25 különböző adórendszernek kellett egymás mellett működni.

A Bizottság ezen változásokra tekintettel adta ki újabb, 2003-as közleményét. Eszerint a célzott intézkedések mellett egyre sürgetőbben kell a közös konszolidált társasági adóalap kialakítására koncentrálni, hiszen igazán megnyugtatóan csak azzal lehet az adóakadályokat lebontani, minden egyéb csak átmeneti, rész megoldás lehet. A Bizottság a 2001 óta eltelt időszakban széles körű párbeszédet folytatott az érintett körökkel, és a közös konszolidált adóalap hosszútávon történő megvalósítását széles körben üdvözltek mind a tagállamok, mind az üzleti szféra képviselői egyaránt. Ugyanakkor a Bizottság tapasztalata szerint 2003-ban többen szkeptikusak lettek mind politikailag, mind technikailag, ami a közös adóalapot illeti. A Bizottság ezért felszólította a tagállamokat, hogy a közös piac hatékony működése

---

<sup>41</sup> Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee; An Internal Market without company tax obstacles achievements, ongoing initiatives and remaining challenges; Commission of the European Communities, Brussels, 24. 11. 2003 (COM(2003) 726 final)

érdekében prioritással kezeljék a közös adóalapot és tegyenek konkrét lépéseket annak megvalósítása érdekében. Fundamentális reformok hiányában a tagországok társasági adóalapja ugyanis várhatóan egyre inkább csökkeni fog.

Az Európai Bíróság előtt számos társasági adózást érintő ügy volt függőben, ahol a Bíróság az EK-Szerződés szerinti alapszabadságok értelmében több tagállami intézkedést is vizsgált. A Bizottság felhívta a figyelmet arra, hogy ha a tagállamok nem változtatnak a társasági adó rendszerén, akkor egyre több vizsgálat és per fog indulni.

A Bizottság áttekintette, hogy a 2001-es közleményben kitűzött célok mennyiben valósultak meg 2003-ra és a közleménnyel felhívta a tagállamok figyelmét arra is, hogy egyedül ők azok, akik lépéseket tehetnek a társasági adóbevételek stabilizációja érdekében. A Magatartási Kódex munkacsoport tevékenységének köszönhetően sikeresen vették fel a tagállamok a harcot az adóalapok és költségvetési bevételek illegális csökkenésével szemben.

Fontos állomás, hogy az Európai Bizottság ítéletei kiléptek az egyediség keretei közül és a Bizottság megkísérelte a pozitív koordináció eszköztárába hatékonyan beemelni azokat. Az Európai Bíróság ítéleteinek könnyebb alkalmazhatósága érdekében a Bizottság útmutatást adott a tagállamoknak. A Bizottság szerint erre azért volt szükség, mert az Európai Bíróság döntéseinek aszimmetrikus hatásai lehetnek. A konkrét ügyek egy adott tagállam jogszabályait vizsgálják, azokat értelmezik, az ítélet másik tagállam jogszabályaiba történő átültetése nem egyértelmű, nehezen megvalósítható. A Bizottság párbeszédet kezdett a tagállamokkal egy-egy tagállami jogrendszert érintő ítélet alapján más tagállamok jogrendszerének megváltoztatására. A *Lankhorst-Hohorst ügyet*<sup>42</sup> munkacsoporti szinten vitatták meg, azonban a közös álláspontot nem támogatta minden tagállam, annak ellenére, hogy az ítéletnek jelentős hatása van számos tagállam társasági adószabályozására. Tekintettel arra, hogy abban az időben számos ítélet született az osztalék adóztatására és a tőke szabad áramlására vonatkozóan, a Bizottság e témában tervezte a következő egyeztetést a tagállamokkal.

A Bizottság a közleményben kitért arra is, hogy indokolt az Anya- és Leányvállalati Irányelv és a Fúziós Irányelv módosítása. A témában be is nyújtotta javaslatait az illetékes

---

<sup>42</sup> C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH és Finanzamt Steinfurt (ECR 2002 I-11779. o)

intézményeknek. A javaslatok többek között az irányelvek személyi hatályának bővítését érintették, így az európai részvénytársaságra és az európai szövetkezetre is alkalmazni kellett volna az irányelv szabályait (ezek a javaslatok később meg is valósultak).

A Bizottság a határon átnyúló veszteségelhatárolás kapcsán arra is rámutatott a közleményben, hogy a külföldi leányvállalat veszteségének el nem ismertsége valódi akadály a határon átnyúló tevékenységeknek. Ugyanakkor a tagállamok kevésbé támogatták a Bizottság ezen akadályok feloldására tett kezdeményezéseit. A Bizottság ebben a témában technikai egyeztetést kezdeményezett 2004 folyamán, amelyben napirendre került az 1991-es veszteségelhatárolási irányelv újragondolt változata, illetve a nemzeti bíróságok és az Európai Bíróság veszteséggel kapcsolatos ítéletei.<sup>43</sup>

A Bizottság említést tett a dán csoportadózási rendszerről, amely megengedte a külföldi fióktelep, illetve leányvállalat veszteségének a dán anyavállalat nyereségével szembeni konszolidációját. A másik említett modell az ún. Európai Adó Allokációs Rendszer, az ún. „*European Tax Allocation System*”<sup>44</sup> volt, és a Bizottság elhatározta, hogy tanulmányozni fogja ezeket a felvetéseket.

A közlemény foglalkozott a kettős adóztatás problémájával is, valamint az adóztatási jogok tagállamok közötti megosztásával. A Bizottság lehetőségeket vázolt fel a nemzeti adórendszerek további közelítése érdekében.

#### **4.11 2003-tól napjainkig**

Az Európai Unió Lisszabonban stratégiai célként<sup>45</sup> tűzte ki, hogy „a világ legkompetitívabb és dinamikusán fejlődő gazdaságává váljon”. A vállalkozások adóztatása értelemszerűen fontos szerepet játszik ezen célkitűzések elérésében és abban, hogy biztosítva legyen a vállalkozások megfelelő mozgásteret az Unióban. A vállalkozások határon átnyúló tevékenységének

---

<sup>43</sup> C-250/95 Futura (ECR 1997 I-02471. o.) C-251/98 (ECR 2000 I-02787. o.) Baars , C-141/99 AMID (ECR 2000 I-11619. o.) , C-431/01 Mertens (ECR 2002 I-07073. o.) .

<sup>44</sup> Hernler, Jörg: ETAS-Das European Tax Allocation System für eine einheitliche Ertragbesteuerung Europäischen Unternehmen, in: Der Betrieb, Würzburg, 2003, 60-65. o.

<sup>45</sup> A Bizottság közleménye a Tanács és az Európai Parlament számára, Az adózási és a vámpolitika hozzájárulása a lisszaboni stratégiához, COM(2005)532 végleges, 2005. október 25.

megkönnyítése mellett egyre nagyobb szerepet kap a magánszemélyek szabad mozgásának további elősegítése, ennek keretében pedig a magánszemélyek elé háruló adózási akadályok lebontása. A 2003-as évet követő időszakban számos törekvés történt új szabályok elfogadtatására, a Bizottság figyelme egyre inkább a közvetlen adók területére irányult.

A társaságok adóztatása kapcsán a Bizottság a következő kiemelt területekkel foglalkozott:

- határon átnyúló veszteségelhatárolás lehetővé tétele az európai vállalatcsoportok számára;<sup>46</sup>
- „*exit*” adózás harmonizációja;<sup>47</sup>
- egységes európai társasági adó, közös konszolidált társaságiadó-alap;<sup>48</sup>
- adóelkerülés-ellenes szabályok,<sup>49</sup>
- agresszív adótervezés,<sup>50</sup>
- adócsalás és adókikerülés elleni küzdelem,<sup>51</sup>
- adócsalás és adókikerülés harmadik országok viszonylatában.<sup>52</sup>

---

<sup>46</sup> A Bizottság Közleménye a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak - A tőke kivonási adóról és a tagállamok adópolitikájának szükséges koordinációjáról, (COM/2006/0825 végleges)

<sup>47</sup> A Bizottság Közleménye a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak - Veszteségekkel kapcsolatos adóeljárás határokon átnyúló tényállások esetén, {SEC(2006) 1690} (COM/2006/0824 végleges )

<sup>48</sup> A Bizottság javaslata a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA) szóló Tanács irányelvre, COM(2011) 121 végleges

<sup>49</sup> A Bizottság Közleménye a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak - A visszaélések elleni szabályok végrehajtása a közvetlen adók területén – az Európai Unión belül és a harmadik országok felé irányuló kapcsolatokban, (COM/2007/0785 végleges)

<sup>50</sup> Commission Recommendation on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final

<sup>51</sup> A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak Cselekvési terv az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem megerősítésére, COM(2012) 722/2

<sup>52</sup> Commission Recommendation regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters, C(2012) 8805 final



A magánszemélyek adóztatása kapcsán a Bizottság a következő kiemelt területekkel foglalkozott:

- magánszemélyek osztalékjövedelmének adóztatása;<sup>53</sup>
- magánszemélyek megtakarításból származó jövedelme, a szabályok továbbfejlesztése;<sup>54</sup>
- nyugdíjkifizetések határon átnyúló akadályainak felszámolása;<sup>55</sup>
- adóeljárás koordinációja határon átnyúló viszonyokban.<sup>56</sup>

Míg más politikák területén jelentős lépések történtek, addig a fenti törekvések ellenére a közvetlen adózás területén viszonylag kevés tényleges előrelépés történt. Az ebben az időszakban felvetett kérdések többsége továbbra is napirenden szerepel a Bizottság előtt. Ezeket a kérdéseket az Európai Unió adópolitikai célkitűzéseiről szóló fejezetben mutatjuk be részletesen.

---

<sup>53</sup> A Bizottság ajánlása (2009.10.19.) a forrásadó-mentességi eljárásokról, C(2009)7924 végleges

<sup>54</sup> Commission Staff Working Document SEC (2008) 559 on refining the present coverage of Council Directive 2003/48/EC on taxation of income from savings, Brussels, 13 May 2008

<sup>55</sup> Az Európai Parlament és a Tanács 2003/41/EK irányelve (2003. június 3.) a foglalkoztatói nyugellátást szolgáltató intézmények tevékenységéről és felügyeletéről (HL L 235., 2003.9.23., 10. o.), módosította az Európai Parlament és a Tanács 2009/138/EK irányelve (2009. november 25.) (HL L 335 1 2009.12.17.)

<sup>56</sup> A Tanács 2010/24/EU irányelve (2010. március 16.) az adókból, vámokból, illetékekből és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról.

## 5. AZ EURÓPAI UNIÓS ADÓJOG SZABÁLYOZÁSÁNAK RENDSZERE

### 5.1 Az uniós jog rendszere

Az európai adójog vizsgálatakor elkerülhetetlen a közösségi/uniós jog valamivel mélyrehatóbb – és természetesen a téma szempontjából irányított – ismertetése. Elengedhetetlennek tartom, hogy az európai adójog fejlődési irányának megértéséhez – terjedelmileg az értekezés egységének megőrzése mellett – kitérjek a közösségi/uniós jog forrásaira, hatályára, alkalmazhatóságára és néhány fontosabb alapelvére.

Az Unió jogforrási hierarchiája szempontjából különbséget kell tenni elsődleges (primer) és másodlagos (szekunder) jogforrások között. A közösségi jog elsődleges és másodlagos forrása a jogilag kötelező normákat foglalja magába, míg ehhez képest az „*acquis communautaire*” (közösségi vívmányok) fogalma ennél tágabb kategória, hiszen magában foglal minden jogszabályt, alapelvet, egyezményt, határozatot, célkitűzést és gyakorlatot, amely a Közösségekre vonatkozik, tekintet nélkül arra, hogy az adott norma kötelező-e vagy sem.<sup>57</sup> A Maastrichti Szerződés óta pedig uniós „*acquis*” is létezik, amely e szerződés alapján létrejött kötelező és nem kötelező normák halmazát képezi.

Az elsődleges jogforrások között központi helyet foglalnak el az alapszerződések, ezek módosításai, illetve az ezekre épülő, egyéb kiegészítő szerződések,<sup>58</sup> de ide tartoznak az általános jogelvek is. Az alapszerződések határozzák meg azokat a politikákat és célokat, amelyek érdekében kerülnek megalkotásra a másodlagos közösségi jogforrások.

Másodlagos jogforrásoknak tekinthetők azok az aktusok, amelyeket a Közösségek/Unió, illetve azok szervei bocsátanak ki.<sup>59</sup> A rendelettel jellemzően a közösségi célok tekintetében alapvető fontosságú tárgykörök kerülnek szabályozásra. A rendelet közvetlenül alkalmazandó (külön nemzeti jogi átültetés nélkül válnak az egyes nemzeti jogrendszerek részévé), illetve általános hatályú (minden részletében minden tagállamban kötelező). Az irányelv célkitűzéseket és elérendő eredményeket, követendő szabályozást irányoz elő

<sup>57</sup> Az Európai Unió jogi fundamentumai 61-62. o.

<sup>58</sup> Szalayné Sándor Erzsébet: Az Európai Unió alapdokumentumai, PTE Európa Központ, Pécs, 2010.

<sup>59</sup> Lisszaboni Szerződés 288. cikk

a jogalkalmazóknak, amelyek végrehajtására általában határidőt jelöl meg. Az irányelvek átvétele a nemzeti jogba adaptációt igényel (új jogszabály alkotása vagy a már meglévő módosítása), így nemzeti jogszabály születik, amelyben meghatározásra kerülnek a cél leghatékonyabb eléréséhez szükséges részletszabályok. A határozat meghatározott címzetteknek (tagállamok, egyes állampolgári csoportok, vállalkozások) szól, így kötelező erővel is csak e címzettek vonatkozásában bír. A rendelethez hasonlóan közvetlenül alkalmazható, vagyis nincs szükség külön jogi intézkedésre az átvételéhez.<sup>60</sup>

Meg kell említeni továbbá az ún. „soft law” eszköztárát: az ajánlást és a véleményt, amelyek azonban nem minősülnek a közösségi/uniós jog forrásának, mivel nincs kötelező erejük. Szükséges azonban, hogy a tagállamok figyelemmel kísérik ezen jogforrások tartalmát, tekintettel azok orientáló jellegére. Az ajánlás általában a címzettől bizonyos magatartást, intézkedést vár el, míg a vélemény egy-egy témával kapcsolatos álláspontot fejt ki, általában felkérésre. A Bíróság a *Salvator Grimaldi ügyben* kifejtette, hogy a Közösség intézményei rendszerint akkor hoznak ajánlást, amikor a Szerződés alapján nincs jogosultságuk kötelező aktusokat elfogadni; és a nemzeti bíróságok kötelesek ezeket figyelembe venni az előttük fekvő jogviták elbírálása során, különösen akkor, amikor az ajánlások az átültetésükre hozott nemzeti jogszabályokat világítják meg.<sup>61</sup> Jogászként hajlamosak vagyunk a jogilag kikényszeríthetetlen aktusokat lebecsülni, amint azonban később látni fogjuk, az európai adójogban az Európai Bizottság számtalanszor nyúl ezen eszközökhöz céljai elérése érdekében. A „soft law” szerepe az adójogban jelentős, ezt a későbbiekben részletesen kifejtem.

Amennyiben az említett jogforrások közötti hierarchiát tekintjük, akkor annak csúcsán az alapítószerződéseket és az általános jogelveket együttesen találjuk, miután az alapítószerződések adják az intézmények jogalkotási hatáskörét. Az ezt követő szinten, a másodlagos jogforrások vonatkozásában nincs egyértelmű hierarchikus viszony, mivel sem a kibocsátó, sem pedig az aktus típusa alapján nem képezhető alá- és fölérendeltségi viszony.

---

<sup>60</sup> Erről bővebben lásd: Somssich Réka: Az Európai Közösség szabályozási eszközei, jogharmonizáció, Mobil Kiadó és Grafikai Stúdió, Budapest, 2004.; illetve Palásti Gábor: Az EU-magyar jogharmonizáció elméleti kérdései, Bírák Lapja, 1996/3-4. szám 176-197. o.

<sup>61</sup> C-322/88 *Salvator Grimaldi* kontra *Fonds des maladies professionnelles* (1989. december 13.)

A közösségi/uniós jog és a nemzeti jog viszonyában sajátos elvként érvényesül, hogy léteznek a közösségi/uniós jog számára fenntartott kizárólagos hatáskörök, a Közösségek/Unió és a tagállam párhuzamos hatáskörei és úgynevezett versengő hatáskörök. Mindezen hatáskör megosztások alapja, hogy az Európai Közösségek, az Európai Unió és a tagállamok alapszerződésekben rendezett viszonyára a korlátozott felhatalmazás elve érvényesül. Ennek megfelelően a Közösségek – és ezáltal az Unió – az alapszerződésekben ráruházott hatáskörök és kijelölt célkitűzések keretén belül járhat el.

Azon területek, amelyek nem tartoznak a kizárólagos hatáskörbe, a szubszidiaritás elvére épülnek, annak megfontolása eredményeként, hogy a Közösségek/Unió csak akkor és olyan mértékben alkosson normát, amennyiben a kívánt célt a tagállamok nem tudják megfelelően megvalósítani.

Túl azon, hogy az említett szubszidiaritás elve változatlanul önmérsékletet szab az Unió rendes jogalkotása számára, említést kell tenni az arányosság (proporcionalitás) elvéről is. Eszerint az uniós normának a lehető legegyszerűbbnek kell lennie – amely lehetővé teszi az intézkedés céljának megfelelő megvalósítását – egyben előírva, hogy a Közösség csak a szükséges mértékben alkosson jogszabályokat.

A jogszabályi hierarchia kapcsán érdemes néhány szót szólni az uniós jog magyar jogba történő beékelődésével kapcsolatban.

A nemzetközi jog és uniós jog különbözőségeként a teljesség igénye nélkül említhetők olyan tulajdonságok, amelyekben egyértelműen ellentétes jelleggel bírnak. Így példaként lehet felhozni, hogy míg a nemzetközi jog alapvetően multilaterális egyezményeken alapul, és a jogalkotás nemzetek illetve nemzetek szövetsége által történik, addig a közösségi/uniós jog az Európai Közösségek és az Európai Unió intézményei által alkotott, nemzetek felett álló jog. A nemzetközi jog tipikusan a nemzeti jog részévé, annak törvény általi kihirdetésével válik, míg az uniós jog a transzformáció nélküli, a közvetlen alkalmazhatóság elvén alapul. Míg a nemzetközi jogra tipikusan államok viszonylatában lehet hivatkozni, addig az uniós jogállam és állampolgárok, valamint az állampolgárok közötti jogviszonyában is alkalmazható és alkalmazott. További különbség, hogy a nemzetközi jog értelmezése az egyes részes államok joga és feladata, míg az uniós jog viszonylatában az uniós jog értelmezésére és kontrolljára kizárólag a Bíróság van felhatalmazva. Különbséget lehet találni vertikális értelemben is, hiszen míg a nemzetközi jogot egymásnak mellérendelt államok jogi aktusai hozzák létre,

addig a közösségi jogot az Európai Közösségek, illetve az Európai Unió mint önálló jogi személy intézményrendszere alkotja, fölérendeltségi viszonyban a tagállamokhoz képest.<sup>62</sup>

Egy nyitott és modern dogmatikus megközelítés különösen fontos, ha a magyar jogalkalmazás helyét keressük az európai jogi kultúrában. A rendszerváltást követően nem vagyunk abban a helyzetben, hogy nemzeti jogrendszerünket, amely a jogalkalmazás visszahatásai folytán is fejlődik, teljesen intakt egységként tekintjük. A különböző nemzetközi egyezményekhez és szupranacionális szervezetekhez történt csatlakozásaink, ha nem is vették el nemzeti jogunk függetlenségét, de mindenképpen egy olyan koordinátarendszerbe foglalták, amelynek elemei egymásra néha egészen erős kölcsönhatást gyakorolnak. Különösen igazak ezek a gondolatok, ha az Európai Unió szerveinek jogalkalmazói tevékenységére és az Európa Tanács keretei között működő Emberi Jogok Európai Bíróságának működésére gondolunk. Az említett függetlenség részleges elvesztése nem az értékek csorbulását, hanem éppen értékek megszerzését tette lehetővé. Talán történelmünk során kevés alkalom volt, hogy valaminek a feladását büszkén vállaltuk és az Alkotmányunkban is rögzítettük. Az 1949. évi XX. törvény 2/A.§-a ugyanis az Európai Közösségek/Európai Unió jogához való igazodást rendelt, nyilvánvalóan annak érdekében, hogy az egyetemes jogállami alapelvek és az európai jogi gondolkodás rendszerében az európai jogalkalmazás akadálymentesen tudjon hatást gyakorolni a magyar jogrendszerre. Lényegében ugyanezen rendelkezést ismétli meg a 2012. január 1. napján hatályba lépett Alaptörvényünk „Alapvetés” című fejezetének E) cikk (2) és (3) bekezdései. A tagállami elköteleződés további félreérthetetlen kifejezése az (1) bekezdés rendelkezése: „Magyarország az európai népek szabadságának, jólétének és biztonságának kiteljesedése érdekében közreműködik az európai egység megteremtésében.”

A magyar jogalkalmazó persze az egymást követő munkanapok monotonitásában nem érzékeli, vagy nem azonosítja azt a változást, amelynek folyamánya, hogy gondolatvilágából hiányzik a nyitottság a nemzeti jogtól eltérő, vagy afeletti jogi normák és alkalmazások megismerésére. Mindez annak tükrében tűnik igazán elgondolkodtatónak, hogy a szubszidiaritás elve folytán minden bíró, ügyész, ügyvéd egy személyben magyar és uniós jogalkalmazó. Az Európai Bíróság több ítéletében is kifejezte, hogy a nemzeti bíróságok egyidejűleg a közösségi jog alkalmazói is.

---

<sup>62</sup> Jeney Petra, Kende Tamás, Löwenberg Viktória: Európai Közösségi Jog, Novissima Könyvkiadó, Budapest, 2005., 117-118. o.

A 1053/E/2005.<sup>63</sup> számú alkotmánybírósági határozatban foglaltakon túlmenően, a 32/2008. (III. 11.) számú határozat III. rész 2.4. pontjában az Alkotmánybíróság világosan deklarálja a nemzetközi jog és a közösségi jog különbözőségéhez való viszonyát: *„Az Alkotmánybíróság az elmúlt években hozott határozataiban rámutatott arra, hogy az Európai Unió jogrendszere nemzetközi jogi eredete ellenére önálló jogrendszer, amelyben az Alkotmánybíróság az ún. eredeti jogot, azaz szerződési eredetük dacára, az Európai Unió alapító- és módosító szerződéseit nem nemzetközi szerződésként kívánja kezelni”* (1053/E/2005. AB határozat, ABH, 2006, 1824, 1828.), és ezek a *„szerződések, mint elsődleges jogforrások és az Irányelv, mint másodlagos jogforrás közösségi jogként a belső jog részei, mivel a Magyar Köztársaság 2004. május 1-jétől az Európai Unió tagja. Az Alkotmánybíróság hatáskörének szempontjából a közösségi jog nem minősül az Alkotmány 7. § (1) bekezdésében meghatározott nemzetközi jognak.”* [72/2006. (XII. 15.) AB határozat, ABH 2006, 819, 861.]. (...)

A fentiek következményeként a jogforrási hierarchiáról alkotott elméletet akképpen kell átformálni, hogy a nemzetközi jog és az Alkotmány jogforrási hierarchiában elfoglalt helyei közé az uniós jog önálló jogforrásként beékelődik.

## 5.2 Az uniós adójog szabályozásának rendszere

Ebben a fejezetben az előzőekben kifejtett elvek és jogforrási rendszer adójogban való érvényesülését taglalom. Az adójog az uniós jog része, és így a jogforrások és elvek hasonló módon érvényesülnek, amint azt az alábbiakban bemutatom. Ugyanakkor figyelemmel a pozitív harmonizáció szűk voltára az adójogban kiemelt jelentőséget kap a bírósági esetjog és az általa kialakított negatív harmonizáció.<sup>64</sup> Negatív azért, mert alkotni nem tud, csak tiltani. Ezen tiltás jelentőségét azonban nem lehet kellően hangsúlyozni, hiszen ennek eredményeként

---

<sup>63</sup> 1053/E/2005. ABH III. rész 2. pont utolsó bekezdése: Az Alkotmánybíróság ezért a nemzetközi szerződésbe ütközés hivatalbóli vizsgálatára irányuló indítványt – függetlenül attól, hogy szerződési eredetük dacára, az Európai Unió alapító és módosító szerződéseit nem nemzetközi szerződésként kívánja kezelni – az Alkotmánybíróság ideiglenes ügyrendjéről és annak közzétételéről szóló, módosított és egységes szerkezetbe foglalt 3/2001. (XII. 3.) Tü. határozata 29. § c) pontja alapján (ABH 2003, 2065.) visszautasította.

<sup>64</sup> Dr. Herich György: Nemzetközi Adózás- Adózás az Európai Unióban, Penta Unio, Pécs, 2011. 239. o. (a továbbiakban: Nemzetközi Adózás)

nemcsak az oda nem illő szabályok esnek ki a rostán, hanem a megmaradó tagállami rendelkezések egyre inkább hasonlóan kezelik az azonos tárgyköröket.

Fentiek alapján a szabályozás két típusa különböztethető meg: a jogalkotás eredményeként létrejövő pozitív harmonizáció, illetőleg a jogalkalmazó általi, az uniós elveknek nem megfelelő normákat kiiktató negatív harmonizáció. A szakirodalomban felvetődik annak a lehetősége, hogy a „*soft law*”-t a harmonizáció külön formájának tekintsük<sup>65</sup>. Ezzel kapcsolatban Erdős Éva kifejti, hogy „*A harmonizáció a törekvések ellenére lassan halad, de a konfliktusok feloldásában olyan új jogi kötőerővel nem rendelkező szabályozási eszközök jelentek meg, mint magatartási kódexek, jelentések, bizottsági közlemények, melyeket a tagállamok és külső államok is önkéntes jogkövetéssel, szankcionálás nélkül alkalmaznak.*”<sup>66</sup>

Erdős Éva tipizálásával egyetértek, de értekezésemben külön fejezetet a „*soft law*”-nak nem szentelek, hanem a kötelező erővel nem bíró ajánlásokat és egyéb aktusokat az adópolitika tárgykörénél taglalom, míg a Magatartási Kódex-et a történeti részben ismertetem.

Az Európai Unió jogforrási rendszerében ismertetett elsődleges és másodlagos jogforrások közötti felosztás vonatkozik az adójog forrásaira is. *Elsődleges jogforrások* a korábban már említett alapító szerződések, ezek módosításai, a csatlakozási szerződések és az ezekre épülő kiegészítő szerződések. Amint említettük, a közvetlen adózás szempontjából az EUMSZ-nek van kifejezett jelentősége, hiszen ez tartalmazza a belső piac megteremtésére vonatkozó célkitűzéseket, mely a tagállamok közötti akadályok – köztük az adóztatásból eredő korlátok – felszámolásával érhető el. Az EUMSZ rendelkezései között kiemelkedőek az alapvető szabadságok is, melyeken belül a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgása kifejezetten érinti a közvetlen adózás területét.

---

<sup>65</sup> Lásd Erdős Éva: A nemzetközi adójog egyes alapelveinek érvényesülése az európai adójogban In: Tanulmányok Nagy Tibor tiszteletére (szerkesztette: Simon István) ELTE Állam- és Jogtudományi Kar tudományos kiadványai, Libri Amicorum 14. Szent István Társulat az Apostoli Szentszék Könyvkiadója, Budapest, 2009. 44. o

<sup>66</sup> Dr. Erdős Éva: Új tendenciák az egyenes adók harmonizációjában; Miskolci Jogtudományi Műhely 3., Magyarország az Európai Unió csatlakozás küszöbén (a 2003. május 28-i tudományos ülés anyaga), szerk.: Róth Erika, Bíbor Kiadó, Miskolc, 2003. 82. o.

Az elsődleges jogforrások tartalmazzák az uniós jogot átható legfőbb alapelveket, az adózást érintő kifejezett rendelkezéseket, továbbá azokat az alapvető jogokat, melyek az adójogi szabályok legfontosabb háttérét is jelentik. Ezek különösen az *elsőbbség*, a *közvetlen hatály*, a *közvetlen alkalmazhatóság*, a *hatáskörmegosztás elve*, az *arányosság*, a *rugalmasság*, a *közösségi hűség*, a *hatékonyság*, az *eljárási autonómia elvei*, az *egyes igazgatási és eljárási alapelvek* továbbá a *szubszidiaritás*.

Az *elsőbbség elve* kimondja, hogy az uniós jog a tagállami jogok felett áll és azzal szemben feltétlen elsőbbséget élvez. Az elvet az Európai Bíróság dolgozta ki esetjogában, így többek között a már fentebb említett *van Gend & Loos*,<sup>67</sup> *Costa kontra E.N.E.L.*<sup>68</sup> és a *Simmenthal ügyekben*.<sup>69</sup> Erre tekintettel a tagállami jog nem ronthatja le az uniós jog érvényesülését, és ez vonatkozik bármilyen szintű tagállami jogszabályra, akár a nemzeti alkotmányra is. Sem a korábbi, sem a későbbi nemzeti jogszabály nem akadályozhatja az uniós jog alkalmazhatóságát. Ez az adójog területén azt jelenti, hogy a tagállamok nem alkalmazhatnak és vezethetnek be olyan adójogi rendelkezést, amely az uniós joggal nem összeegyeztethető, továbbá nem köthetnek vagy alkalmazhatnak olyan kettős adóztatási egyezményt,<sup>70</sup> amely az uniós jogba ütközik. Ha mégis felmerül ilyen rendelkezés, akkor azt félre kell tenni, és nem lehet alkalmazni. Ezen felül a tagállamok a közösségi hűség elve alapján kötelesek a lehető legrövidebb időn belül hatályon kívül helyezni vagy módosítani a szóban forgó rendelkezést, illetve kettős adóztatási egyezményt.

A *közvetlen hatály* elve értelmében az uniós jog meghatározott rendelkezéseire természetes és jogi személyek a nemzeti jogalkalmazó szervek előtt hivatkozhatnak, arra jogokat alapíthatnak. A közvetlen hatály azokra a rendelkezésekre terjed ki, amelyek *(a)* kellőképpen egyértelműek és pontosak, *(b)* érvényesülésük nem függ feltételtől, *(c)* hatályosulásuk nem feltételezi sem a közösségi intézmények, sem pedig a tagállamok további intézkedését, és *(d)* ha a kötelezettség teljesítésére a közösségi előírás határidőt szabott, a vonatkozó határidő lejárt. Mindez az adóügyekben azt jelenti, hogy bármely tagállami polgár hivatkozhat az

<sup>67</sup> C-26/62 van Gend & Loos kontra Holland Adóhatóság (ECR 1963. 01. o.)

<sup>68</sup> C-6/64 Costa kontra E.N.E.L. (ECR 1964. 585.o.)

<sup>69</sup> C-106/77 Amministrazione delle Finanze dello Stato kontra Simmenthal SpA (ECR 1978 629. o.)

<sup>70</sup> C-235/87 Matteucci (ECR 1988 5589. o.); C-286/86 Deserbais (ECR 1988 4907. o.); C-265/04 Bouanich (ECR 2006 I-00923. o.) és C-307/97 Saint Gobain (ECR 1999 I-06161. o.)



adóhatóság vagy a bíróság előtt az EUMSZ rendelkezéseire vagy az adózás területén elfogadott irányelvekre, ha azok a fenti feltételeknek eleget tesznek. A tagállami (adó)hatóságok és bíróságok egyébként hivatalból is kötelesek az uniós jogot alkalmazni és figyelembe venni. A közvetlen hatály lehet egyrészt vertikális, ha azt az egyének az állammal szemben érvényesítik, másrészt horizontális, ha azt az egyének egymás közötti viszonyukban érvényesítik. Az adójog terén a vertikális közvetlen hatálynak van különös jelentősége, mert az uniós társasági adójogi irányelvek kapcsán a polgárok az állammal – és annak kiterjesztéseként a nemzeti vagy helyi adóhatósággal – szemben közvetlenül érvényesíthetik jogaikat. Mindez igaz akkor is, ha az uniós irányelvek nem kerültek időben, vagy megfelelően implementálásra. Az irányelvek esetében horizontális közvetlen hatályról gyakorlatilag nem beszélhetünk, hiszen az irányelvek a tagállamokra, és nem a polgárokra írnak elő kötelezettségeket. A horizontális közvetlen hatálynak ugyanakkor jelentősége lehet az EUMSZ közvetlen hatállyal rendelkező adójogot is érintő rendelkezései esetében, amelyek már magánszemélyek egymás közötti viszonyaiban is felhívhatók. Ilyenek többek között a hátrányos megkülönböztetés tilalma vagy a gyakran hivatkozott alapszabadságok.

A *közvetlen alkalmazhatóság* elve az előbbiekkal szemben azt jelenti, hogy valamely közösségi jogi előírás anélkül érvényesül, hogy a tagállam részéről bármilyen további belső jogi aktusra lenne szükség, sőt ilyen belső jogi aktus meghozatala kifejezetten tilos. Az uniós jogi aktusok közül a rendeletek közvetlenül alkalmazandók, de ezeknek a szerepe a közvetlen adózás területén csekély. Ezzel ellentétben, a közvetett adók területén a közvetlen alkalmazhatóságnak kiemelkedő jelentősége van. Itt utalnék arra, hogy a Tanács 2011-ben fogadta el a közös hozzáadott értékadó irányelv végrehajtására vonatkozó rendeletet,<sup>71</sup> mely hazánkban is közvetlenül alkalmazandó.

A *hatáskörmegosztás* elve értelmében az Európai Unió csak az alapító szerződések által megállapított hatáskörök mentén járhat el, és nem avatkozhat be a tagállamok kizárólagos hatáskörébe tartozó kérdésekbe. A szerződések által adott felhatalmazás azonban viszonylag tág abban az értelemben, hogy az uniós célok érdekében szükséges harmonizáció keretében az Európai Uniónak lehetősége van a fellépésre. A közvetlen adózás a tagállamok és az Európai Unió megosztott hatáskörébe tartozik. Ez azt jelenti, hogy a tagállamok szuverenitásuk

---

<sup>71</sup> A Tanács 282/2011/EU végrehajtási rendelete (2011. március 15.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról

körében szabályozzák az adózás kérdéseit, azonban az Unió a belső piac megvalósítására tekintettel és a szubszidiaritás és arányosság keretei között jogosult eljárni. A harmonizációs intézkedések minden esetben egyhangúsággal elfogadott döntést kívánnak meg.

Az EUMSZ-ben is lefektetett *közösségi hűség* elve megköveteli, hogy a tagállamok a lehető legnagyobb mértékben tegyenek eleget az uniós jogból eredő kötelezettségeiknek. Ez kétirányú: egyrészt a pozitív közösségi hűség elve alapján meg kell hozniuk minden szükséges intézkedést, másrészt a negatív közösségi hűség alapján tartózkodniuk kell minden olyan magatartástól, mely az uniós jog érvényesülését leronthatná. A közösségi hűség nem csak a jogalkotót, hanem az adóhatóságokat és a nemzeti bíróságokat is kötelezi. Az adójogban különös szerepe van a közösségi hűség elvének a Bizottság által kezdeményezett kötelezettségszegési eljárások kapcsán, melyek sok esetben a tagállami adórendszerek egyes rendelkezéseit kifogásolják.

A *szuverenitás* és a *szubszidiaritás* elveit érdemes együttesen értelmezni. Tény, hogy a közvetlen adózás területén a tagállamok szuverenitása széles körben érvényesül, hiszen az Európai Unió nem rendelkezik önálló adóztatási joggal. A tagállamok saját hatáskörben állapíthatják meg, hogy milyen kritériumok alapján gyakorolják a közvetlen adók tekintetében az adóztatási jogot, és meghatározzák az adókötelezettség tartalmi elemeit. Ugyanakkor, a tagállamok ezeket a jogaikat nem gyakorolhatják az Európai Unió jogával ellentétesen.

Az Európai Unió szemszögéből közelítve a kérdést, az Unió a közvetlen adózás területén csak akkor avatkozhat be a tagállami rendszerekbe, ha ez a belső piac megvalósításához szükséges. A szubszidiaritás elve meghatározza az uniós cselekvés korlátait, ugyanis ennek értelmében az Unió csak akkor és csak olyan mértékben léphet fel, amikor és amennyiben a közös célok eléréséhez szükséges intézkedések tagállami szinten nem, vagy nem megfelelően érhetők el.

A közvetlen adózás területén a jogrendszerek kölcsönös egymásra hatása érvényesül. Ez annak az eredménye, hogy a tagállami jogrendszerekbe integrálódva együtt jelennek meg a nemzeti belső jog adószabályai, az uniós adójog szabályai és a nemzetközi adójog, mely utóbbit többnyire a tagállamok által kötött, a kettős adóztatás elkerülését célzó egyezmények töltene ki tartalommal. Ez a három rendszer nem koherens, ezért számos konfliktus merül fel a jogalkalmazás során. A megoldás során az elsőbbség elve és az egyes rendszerek közti hierarchia nyújthat segítséget.

Az alapvető jogok kapcsán a Lisszaboni Szerződéssel elért azon előrelépést emelném ki, miszerint a korábban elvi szinten már deklarált Alapjogi Karta az uniós jogba beemelésre került. Az Alapjogi Karta folytán számos anyagi jogi és eljárási alapelv lefektetésre került, így a törvény előtti egyenlőség, a hátrányos megkülönböztetés tilalma, a személyes adatok védelme, a jó közigazgatáshoz, a tisztességes eljáráshoz és a jogorvoslathoz való jog, az iratbetekintés joga, stb., melyek az adójog területén is alkalmazásra kell, hogy kerüljenek.

A *másodlagos jogforrások* közül a rendeletek a közvetlen adózás területén szűk körben kerülnek alkalmazásra. A határozatok, ajánlások és vélemények szerepe az adózás terén a rendeletekhez hasonlóan kevésbé jelentős. Ezzel szemben az irányelvek a közvetlen adózás legfontosabb szabályozó eszközei. Továbbá, ahogyan arra a későbbiekben kitérek, az Európai Bíróság esetjogának kifejezetten fontos szerepe van az adójog területén, a negatív harmonizáció útján.

## 6. A POZITÍV HARMONIZÁCIÓ JOGFORRÁSAI

Jelen fejezet célja azon kevés jogforrás bemutatása, mely a pozitív integráció eszközeivel alakítja az uniós adószabályokat.

A szabályozók között bemutatom az elsődleges jogforrásokat, melyekhez a Szerződések és módosításaik, valamint a csatlakozási szerződések tartoznak, illetőleg a másodlagos jogforrások közül az *irányelveket*. Ezek száma viszonylag kevés: általuk a legkiterjedtebben szabályozott terület a jelen értekezésemben nem tárgyalt közvetett adózás szabályai. A Bizottság a fenti nehézségek kiküszöbölése érdekében más területeket is bevon adójogi kérdések vizsgálatába – például az alapvető szabadságok vagy az állami támogatások –, illetőleg jogi eszközökön túl a már taglalt „*soft law*” eszköztárát is alkalmazza (például: Magatartási Kódex). Ezen területre különösen az adópolitikák ismertetésénél térek ki.

### 6.1 Az EUMSZ adókra vonatkozó szabályai

A közvetlen adók mostoha helyzetét hűen tükrözi az alapító szerződésben elfoglalt, pontosabban el nem foglalt helyük.

A közvetlen adók megemlítésre sem kerülnek az EUMSZ-ben. Ennek folyományaként a közvetlen adók koordinációjának jogi alapját kizárólag az EUMSZ 115. cikk (EKSZ korábbi 94. cikke) és az EUMSZ 114. cikk (EKSZ korábbi 95. cikke) által előírt jogharmonizációs kötelezettségből, valamint az EUMSZ 352. cikkből (EKSZ korábbi 308. cikke) vezethetjük le. Ennek értelmében a Tanács – a Bizottság javaslatára, valamint az Európai Parlamenttel való konzultáció után – egyhangúlag hozza meg a megfelelő rendelkezéseket, amelyek a közös piac működése körében a Közösség valamelyik céljának megvalósítása érdekében szükségesek.

Az EUMSZ 110-113. cikkei (EKSZ korábbi 90-93. cikkei) foglalkoznak az adókkal, ezek azonban kizárólag a közvetett adókra vonatkoznak. A 110. cikk megtiltja a más tagországbeli termékkel szembeni közvetlen, vagy közvetett diszkriminációt, illetőleg a hazai termelés közvetlen, vagy közvetett védelmét. A 110. cikk (1) bekezdése a külföldi és a belföldi termékek összehasonlítását követeli meg és előírja, hogy az ezeket terhelő adókötelezettségnek hasonlóknak kell lenni. A hasonlóságot az alapján vizsgálják, hogy a

termékek hasonló fogyasztói igényeket elégítenek-e ki és hasonlóak-e a jellemzőik. A termékek különbözősége önmagában nem zárja ki a diszkriminációt, mindig vizsgálni kell a cikk (2) bekezdése alapján, hogy az adórendelet hatása nem valamely hazai termék (közvetett) védelmét eredményezi-e.

Az EUMSZ 113. cikke előírja a forgalmi adók, a jövedéki és az egyéb közvetett adók harmonizációjának kötelezettségét, amennyiben ez a belső piac működéséhez szükséges és az ezzel kapcsolatos hatáskört a tagállamok a Közösségre ruházzák. A forgalmi adók területén *a hozzáadott érték típusú adózást* vezették be, és ezzel egyidejűleg kizárták a forgalmi adók minden más formáját. Kidolgozásra került egy, a nemzetközi kereskedelem szempontjából semleges adórendszer, amelyben a termelés minden fázisát terheli adó és végül jellemzően a végfogyasztás államában kerül az adó teljes mértéke megfizetésre.

Az EUMSZ 113. cikke (EKSZ korábbi 93. cikke) szolgált *a fogyasztási adók harmonizációjaként* is. Ez a harmonizáció mind a mai napig kizárólag az alkoholra, ásványi olajokra és a dohánytermékekre terjed ki és kevésbé előrehaladott, mint a harmonizáció az általános forgalmi adó területén.

Az előbbieken ismertetetteken kívül az EUMSZ nem tartalmaz egyéb, adóra közvetlenül vonatkozó rendelkezéseket. Ugyanakkor, az EUMSZ cikkei közül a már említett 110–113. cikkeken túlmenően – amelyek a közvetett adókra terjednek ki – adózási vonatkozása van a 65. cikknek (az EKSZ korábbi 58. cikke),<sup>72</sup> a 179. cikk (2) bekezdésének (az EKSZ korábbi 163. cikk (2) bekezdése),<sup>73</sup> valamint a 191. cikk (2) bekezdésének (az EKSZ korábbi 174.

---

<sup>72</sup> A Maastrichti Szerződés illesztette be az EUMSZ-be a 65. cikket (EKSZ korábbi 58. cikke), mely a tőkemozgás és a fizetések szabadságának vonatkozásában tartalmazza, hogy a fenti szabadságok nem érintik a tagállamok azon jogát, hogy „...alkalmazzák adóügyi jogszabályaiknak azon megfelelő rendelkezéseit, amelyek az adóalanyok között különbségeket tesznek annak alapján, hogy lakóhelyüket vagy tőkéjük befektetési helyét illetően nincsenek azonos helyzetben”, valamint „minden elengedhetetlen intézkedést megtegyenek törvényeik és rendelkezéseik megsértésének megakadályozására, különösen az adózás... felügyelete terén...”.

<sup>73</sup> A 179. cikk az EUMSZ kutatással és műszaki fejlesztéssel foglalkozó címébe tartozik. Ennek első bekezdése szerint a Közösség célul tűzi ki a közösségi ipar tudományos és műszaki alapjainak erősítését, és ebből a célból támogatja az ilyen irányú tevékenységet, továbbá ennek érdekében elősegíti az ilyen tevékenységet akadályozó jogi és adóügyi akadályok elhárítását. Ezen cikk adójogi szempontból deklaratív jellegű, gyakorlati jelentősége nincs.

cikke)<sup>74</sup> és az EKSZ korábbi 293. cikk 2. pontjának.<sup>75</sup> Az EUMSZ számos olyan elvet és szabályt is tartalmaz, melyek közvetlenül nem adójoggal foglalkoznak ugyan, azonban az Európai Bíróság adózási kérdések vonatkozásában alkalmazta őket és így közvetve az adójog részévé váltak. Ilyennek tekinthető például az alapszabadságok kérdésköre, melyet a későbbiekben tárgyalunk.

*Az adókat érintő jogi normákat* – függetlenül attól, hogy azok a 113. cikk alapján a közvetett adókra, a 115. cikk alapján a közvetlen adókra, vagy a 192. cikk alapján a környezetvédelmi adókra terjednek ki – *egyhangúlag kell a tagországoknak meghozni*. Ez alól kivételt képeznek az állami támogatásokra vonatkozó szabályok, valamint az olyan intézkedések, amelyek a közös piacon a versenyfeltételek torzulását küszöbölik ki. Ezen esetekben a minősített többség elegendő.

## 6.2 Irányelvek a társasági adózás területén

A fentiekben láttuk, hogy a Szerződések a közvetlen adókra vonatkozó szabályozást csak áttételesen tartalmaznak, ezért a pozitív harmonizáció legfőbb jogforrásai az irányelvek. 2012 év végéig *három irányelvet fogadtak el* a közvetlen adók területén az EKSZ korábbi 94. cikke (EUMSZ 115. cikk) alapján:

---

<sup>74</sup> A 191. cikk sem sokkal konkrétabb, e cikk a „Környezet” cím alá tartozik, és többek között kimondja, hogy „...a környezetvédelmi politika az elővigyázatosság, a megelőzés, »a szennyező fizet« alapelveire... épül...”. Jelenleg gyakorlati jelentősége ennek a jogszabályhelynek sincs, de a későbbiekben alapjául szolgálhat egy környezetvédelmi adó európai szintű bevezetésének. Ezt sejteti a 192. cikk (EKSZ korábbi 175. cikke), amely kimondja, hogy az előírt célkitűzések megvalósításáról a Tanács egyhangúlag határoz, amennyiben az adó jellegű rendelkezéseket érint.

<sup>75</sup> Az EKSZ 293. cikkének (2) bekezdése kimondta, hogy a tagállamok szükség szerint tárgyalásokat folytatnak egymás között annak érdekében, hogy az állampolgáraik javára biztosítsák a kettős adóztatás megszüntetését a Közösségen belül. A cikk „szükség szerinti” fordulata a rendelkezés szubszidiáris jellegére utal, azaz ezen cikk alapján csak akkor hoznak intézkedéseket, ha más jogi alapon – például az EUMSZ 115. cikke (EKSZ korábbi 94. cikke) alapján – erre nem lenne mód. A cikk gyakorlati jelentőségének hiányát erősíti meg az is, hogy ez a rendelkezés a Lisszaboni Szerződés folytán kiiktatásra került az EUMSZ-ből.

- a Tanács 2011/96/EU irányelvét<sup>76</sup> (korábbi: 90/435/EGK irányelv<sup>77</sup>) a különböző tagállamok anyavállalatai és leányvállalatai esetében alkalmazandó közös adózási rendszerről (továbbiakban és megelőzőleg *Anya- és Leányvállalati Irányelv*),
- a Tanács 2009/133/EU irányelvét<sup>78</sup> (korábbi: 90/434/EGK irányelv<sup>79</sup>) a különböző tagállamok társaságait érintő egyesülésekre, szétválásokra, eszközátruházásokra és részesedéscserékre alkalmazandó közös adózási rendszerről (a továbbiakban és megelőzőleg *Fúziós Irányelv*) és
- a Tanács 2003/49/EK irányelvét<sup>80</sup> a tagállamok kapcsolt vállalkozásai közötti kamat és jogdíj fizetések adóztatásának egységes rendszeréről (továbbiakban és megelőzőleg *Kamat-jogdíj Irányelv*).

### 6.2.1 Az Anya- és Leányvállalati Irányelv

A nemzetközi adóztatásban a leányvállalatok kifizetéseit általában forrásadó terheli, az osztalékot kapó anyavállalat pedig az illetőség országának adószabályai szerint adózza le vagy mentesíti a kapott jövedelmet. Ha a mentesítési szabály alkalmazandó, legtöbbször a leányvállalat országában megfizetett forrásadó „vész el”, hiszen hazai adó hiányában a forrásország adóját nincs mibe beszámítani, ha pedig az anyavállalat illetősége szerinti ország megadóztatja ezt a jövedelmet, akkor a már adózott jövedelem kerül ismét megadóztatásra.

A fenti problémát kívánja orvosolni az Anya- és Leányvállalati Irányelv, melynek hatálya az Európai Unió tagállamaiban illetőséggel bíró, bizonyos feltételeknek megfelelő társaságok közötti osztalékfizetésre terjed ki, és *célja*, hogy a leányvállalat nyereségének kettős adóztatását elkerülje. Az Irányelv a fenti cél elérésére érdekében előírja, hogy a leányvállalat tagországa az osztalékfizetésre nem vethet ki forrásadót. Az anyavállalat országának pedig

<sup>76</sup> Az Európai Unió Hivatalos Közleménye, L sorozat 345/8, 2011.12.29.

<sup>77</sup> Az Európai Unió Hivatalos Közleménye, L-sorozat, 225, 1990. 08. 20. 6-9. o.

<sup>78</sup> Az Európai Unió Hivatalos Közleménye, L-sorozat 310/34, 2009.11.25.

<sup>79</sup> Az Európai Unió Hivatalos Közleménye, L-sorozat, 225, 1990. 08. 20, 1-5. o.

<sup>80</sup> Az Európai Unió Hivatalos Közleménye, L-sorozat, 157, 2003. 06. 26., 49-54. o.

a kapott osztalékot vagy mentesítenie kell az adóztatás alól, vagy beszámítást kell biztosítania.

Az Irányelv személyi hatálya csak az Irányelvben meghatározott feltételeknek megfelelő társaságok közötti osztalékfizetésekre terjed ki. A társaságoknak az alábbi három, együttes alapfeltételnek kell megfelelniük:

- Az Irányelv mellékletében taxatívén felsorolt társasági forma valamelyikébe tartoznak. Ezek jellemzően a magyar korlátolt felelősségű társasághoz és a részvénytársasághoz hasonló társasági formák, a személyegyesülések nem. Magyar viszonylatban az Irányelv elviekben alkalmazható a közkereseti társaságokra, a betéti társaságokra és a közös vállalatokra is. Az Irányelv személyi hatálya kiterjed továbbá az Európai Részvénytársaságra, valamint az Európai Szövetkezetre is.<sup>81</sup>
- Az Európai Unió valamely tagországban adóügyi illetőséggel bírnak (az Európai Unión kívüli országokban illetőséggel bíró országokra tehát nem terjed ki az Irányelv).
- Az adott tagállamban társasági adó, vagy ahhoz hasonló adók alanyai és nem kaptak vagy választottak adómentességet.

Az Irányelv rendelkezéseit az *anyavállalatok* és leányvállalataik közötti osztalék-kifizetésekre kell alkalmazni. Az Irányelv szerint *anyavállalatnak* az a társaság minősül, amely legalább meghatározott nagyságú részesedést birtokol a leányvállalat tőkéjében. 2007. január 1-e előtt a részesedés minimum legalább 20%-os volt, az Irányelv módosítása<sup>82</sup> nyomán azonban a minimum-részesedés nagysága fokozatosan csökkent, 2009-től 10%-ra. A tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy a fentiekől eltérően az anyavállalati minőséget a tőkében való részesedés helyett a szavazati jogok birtoklásához kössék, továbbá az Irányelv által biztosított kedvezményeket a meghatározott minimális részesedés- vagy szavazati arányt el nem érő társaságoknak is biztosíthatják.

---

<sup>81</sup> A Bíróság meglehetősen szigorúan értelmezi az Irányelv személyi hatályára vonatkozó rendelkezéseket, és kimondta többek között, hogy az Irányelv hatályát nem lehet kiterjeszteni a mellékletben fel nem sorolt társaságokra [lásd a C-247/08, a Gaz de France – Berliner Investissement SA kontra Bundeszentralamt für Steuern ügyet (ECR 2009 I-09225. o.)].

<sup>82</sup> A Tanács 2011/96/EU irányelve, amely módosítja a 2003/123/EGK irányelvet és a 90/435/EGK irányelvet a különböző tagállamok anyavállalatai és leányvállalatai esetében alkalmazandó közös adózási rendszerről.



Az Irányelv szerint a tagállamok – a visszaélések elkerülése érdekében – megkövetelhetik, hogy az anyavállalat legalább két évig tartsa részesedését a leányvállalatban. Ennél az időszaknál rövidebb tartási időszakot is megállapíthatnak ugyanakkor az egyes tagállamok, vagy úgy is határozhatnak, hogy nem írnak elő minimális tartási időszakot. Az irányelv alkalmazhatóságát a benne foglalt számos további feltétel korlátozza, melyek célja, hogy az adóelkerülést megakadályozzák.

Az Irányelv harmonizációs szabályai egyrészt a kifizetett (kimenő), másrészt a kapott (bejövő) osztalék adójogi kezelésére vonatkoznak. A kifizetett osztalék tekintetében az Irányelv kifejezetten megtiltja a forrásadó alkalmazását. a kapott osztalék tekintetében pedig kötelezettséget ír elő az anyavállalat (vagy állandó telephelye) illetőségének tagállama számára. Ezek szerint az anyavállalat (vagy állandó telephelye) illetőségének országa két módszer közül választhat:

- mentesíti a felosztott nyereséget az adóztatás alól, így azt az anyavállalat illetőségének tagállamában nem terheli adókötelezettség (*mentesítéses módszer*); vagy
- adóztatja ugyan a felosztott nyereséget, de lehetővé teszi az anyavállalat (vagy állandó telephelye) számára, hogy a fizetendő adót csökkentse az erre a nyereségre jutó, a leányvállalat, illetve a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok által megfizetett társasági adót a megfelelő fizetendő adó összegéig (*beszámításos módszer*).<sup>83</sup>

Az Európai Bíróság számos esetben értelmezte az Irányelv egyes rendelkezéseit, így például foglalkozott többek között az anya- és leányvállalat fogalmával,<sup>84</sup> a kapott és a fizetett<sup>85</sup> osztalék kapcsán alkalmazott tagállami adójogi intézkedésekkel, a forrásadó fogalmával,<sup>86</sup> a tartási időszakra vonatkozó követelményekkel.

<sup>83</sup> Feltételezzük, hogy „A” ország „X” vállalata 100%-os tulajdonosa „B” ország „Y” vállalatának. „A” országban az adókulcs 30%, az „Y” vállalat „B” országban 1000 adózás előtti eredményt ért el, mely után 200 társasági adót fizetett. Az adózott eredményt (800) „Y” vállalat osztalékként teljes egészében kifizette. „X” vállalat a kapott 800 osztalékot 30%-kal adózza le, ezt azonban csökkentheti 200-zal, így „A” országban 40 osztalékadót (240–200) kell, hogy fizessen.

<sup>84</sup> C-48/07, Belgium - SPF Finances kontra Les Vergers du Vieux Tauves SA. (ECR 2008 I-10627. o.)

<sup>85</sup> C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha kontra FIN (ECR 2009 I-05145. o.)

<sup>86</sup> C-338/08 és C-339/08 egyesített ügyek, P. Ferrero e C. SpA / General Beverage Europe BV kontra Agenzia Entrate [2010] (OJ C 221, 14.8.2010, 4–4. o.)

Az Irányelv kihirdetése óta a Bíróság megköveteli a tagállamoktól,<sup>87</sup> hogy a kötelező tartási időszak előírása ellenére az adómentességet *már a két év letelte előtt történő kifizetéseknél is biztosítsák*, de a tagállamok garanciákat követelhetnek meg az adózóktól, hogy amennyiben később mégsem teljesítik a feltételeket, akkor a le nem vont vagy meg nem fizetett adót utólag megfizessék. A Bíróság e helyett azt is megengedhetőnek tekinti, ha a tagállamok megkövetelik ugyan ilyen esetben az adófizetést, de a két év letelte után utólag visszatérítik az adót. Az ilyen visszatérítések esetében az adózót kamatfizetés nem illeti meg.

Az Európai Bíróság számos más esetben<sup>88</sup> is foglalkozott az osztalékfizetés adóztatásával. Ezekben az esetekben azonban az Irányelv szabályain túllépve, a nemzeti szabályokat az egyéb alapvető szabadságok és a diszkrimináció tilalma szempontjából is vizsgálta (ezekkel az ügyekkel a későbbiekben a vonatkozó fejezetek kapcsán részletesen foglalkozunk).

Összegezve: az Anya- és Leányvállalati Irányelv lehetővé teszi, hogy a különböző tagállamokban lévő leányvállalatok az anyavállalatok részére kettős adóteher nélkül fizessenek osztalékot, amennyiben a vállalkozások jogi formájukat, illetőségüket, a részesedés nagyságát illetően és a részesedés időtartama tekintetében teljesítik az Irányelv feltételeit.

## **6.2.2 A Fúziós Irányelv – kedvezményezett átalakulás, részesedéscsere és eszközátruházás**

Az üzleti életben mindennapos tranzakciónak minősül a vállalkozások koncentrációja vagy éppen szétdarabolása. A legtöbb ügylet jellemzője, hogy az átalakulás ugyan jogi formaváltást jelent, azonban az új társaság jogutódként folytatja a tevékenységet. A folyamat során jogi szempontból a társaság gyakran megszűnhet, egy beolvadásnál például a beolvadó cég megszűnik a beolvadás pillanatában. Adózási szempontból egy vállalkozás megszűnése vagy

<sup>87</sup> C-283/94, C-291/94 és C-292/94 egyesített ügyek, Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV és Voormeer BV kontra Bundesamt für Finanzen (ECR 1996 I-05063. o.)

<sup>88</sup> C-294/99 Athinaiki Zythopoiia (ECR 2001 I-06797. o.); C-58/01 Océ van der Grinten NV kontra Commissioners of Inland Revenue (ECR 2003 I-09809 o.); C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation kontra Commissioners of Inland Revenue (ECR 2006 I-11673. o.) ; C-379/05 Amurta SGPS kontra Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam (ECR 2007 I-09569. o.); C-170/05 a Denkavit Internationaal BV, a Denkavit France SARL kontra Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ECR 2006 I-11949. o.)

bizonyos részesedések, illetőleg egy üzletág értékesítése történik, amelyek adóztatható tényállások és az általános szabályok szerint az értékesítés során a „rejtett tartalékok” adókötelezettséget eredményezhetnek. Ez azt jelenti, hogy az adott eszköz piaci értéke és könyv szerinti értéke közötti különbséget a vállalkozásnak le kellene adóznia. Ez azonban dogmatikailag és gyakorlatilag is aggályos: előbbi azért, mert a vállalkozás formája ugyan változik, de gyakorlatilag a jogutód ugyanazt a tevékenységet viszi tovább, azaz adójogi szempontból megvalósul a folytonosság. Gyakorlati szempontból pedig az adófizetési kötelezettség az ügylet megghiúsulását eredményezheti, hiszen az ügyletben jogi formaváltás történik ugyan, de „friss pénz” jellemzően nem kerül a felekhez és így az adókötelezettségre nincsen fedezet. A fentiek kezelésére született a Fúziós Irányelv, mely a problémát oly módon kívánja orvosolni, hogy az ott részletezett tranzakciók esetén az adókötelezettséget halasztani engedi mindaddig, amíg a vagyontárgy ténylegesen értékesítésre, a vagyonnövekmény pénzügyileg ténylegesen realizálásra kerül. Ezen szabályokat ismertetjük az alábbiakban részletesen.

A Fúziós Irányelv személyi és tárgyi hatálya is behatárolt. *Személyi hatálya* megegyezik az Anya- és Leányvállalati Irányelv személyi hatályával, azaz csak az Irányelv mellékletében felsorolt típusú, valamely tagállamban adóügyi illetőséggel rendelkező, és ott társasági (vagy ahhoz hasonló) adó alanyának minősülő társaságokra terjed ki. Feltéve, hogy legalább két tagország érintett az ügyletben, az Irányelv *tárgyi hatálya* a következő kedvezményezett ügyletekre terjed ki: (1) beolvadás, (2) összeolvadás, (3) 100%-os leányvállalat beolvadása az anyavállalatba, (4) szétválás vagy kiválás, (5) eszközátruházás (fiókátadás), valamint (6) részesedéscsere.

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

Az Irányelv szabályaival kapcsolatos bírósági esetjog rendkívül szűk. Az Irányelv alkalmazási körével foglalkozott a Bíróság a *Zwijnenburg ügy*<sup>89</sup> kapcsán. Az alapügyben érintett belga illetőségű Zwijnenburg család az általuk működtetett divatáru üzletben fennálló érdekeltségeket kívánták családon belül átruházni. Ezt több egymást követő, a Fúziós Irányelv hatálya alá tartozó ügylet keretében kívánták lebonyolítani. Az ügyletek a belga jog szerint társasági adómentesen valósulhattak meg, azonban vagyonátruházási illetékfizetési kötelezettség merült fel. A Zwijnenburg család a Fúziós Irányelvben foglalt kedvezményekre tekintettel mentesülni kívánt e kötelezettség alól, sőt, felmerült annak a gyanúja, hogy az ügyletek valós célja kifejezetten az illetékfizetési kötelezettség megkerülése volt. A Bíróság kimondta, hogy a Fúziós Irányelv nem eredményezi a különböző tagállamok társaságainak egyesülései vagy hasonló műveletei esetén kivethető adók és illetékek átfogó harmonizációját, hanem lényegében csak a társaságokra kivetett adókra, valamint az utóbbiak tagjai, részvényesei által fizetendő adókra vonatkozik. Az Irányelvben foglalt adókedvezményeket más adókra, mint például az ingatlan megszerzésére kivetett adóra, nem lehet kiterjeszteni. Ezek szabályozása továbbra is tagállami hatáskörbe tartozik. Zwijnenburgék nem hivatkozhattak tehát a Fúziós Irányelvre a vagyonszerzési illeték alóli mentesülés érdekében.

Az Irányelv kimondja, hogy rendelkezéseit nem lehet olyan esetekben alkalmazni, amelyeknél az ügylet célja adóelkerülésre irányul. Ezt a Bíróság is megerősítette a *Leur Bloem esetben*,<sup>90</sup> amelyben egy holland cégát szervezés egyedüli célja bizonyos adóelőnyök érvényesítése volt és ezért a Bíróság szerint a holland adóhatóság jogosan tagadta meg az Irányelv szabályainak alkalmazását. A Bíróság a *Kofoed ügyben*<sup>91</sup> is kimondta, hogy a tagállamok a Fúziós Irányelv rendelkezéseinek az alkalmazását visszautasíthatják, vagy megvonhatják az azokból származó előnyöket, ha úgy tűnik, hogy a részesedéscsere alapvető célkitűzése vagy alapvető célkitűzéseinek egy része az adó kijátszására vagy az adó elkerülésére irányul. A Bíróság ugyanebben az ügyben azt is rögzítette ugyanakkor, hogy ha adóelkerülési cél nem áll fenn, a Fúziós Irányelv által bevezetett közösségi adózási rendszer megkülönböztetés nélkül alkalmazandó minden egyesülésre, szétválásra, eszközátruházásra és

---

<sup>89</sup> C-352/08 *Modehuis A. Zwijnenburg BV kontra Staatssecretaris van Financiën* (OJ C 179, 3.7.2010, 5–5. o.)

<sup>90</sup> C-28/95 *Leur Bloem kontra Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2* (ECR 1997. I-4161. o.)

<sup>91</sup> C-321/05 *Hans Markus Kofoed kontra Skatteministeriet* (ECR 2007. I-05795. o.)

részesedéscserére, tekintet nélkül annak kiváltó okaikra, legyenek azok pénzügyiek, gazdaságiak vagy kifejezetten adójellegűek.

A következőkben az egyes ügylettípusokat kívánom bemutatni.

(a) *Kedvezményezett átalakulás*

Kedvezményezett átalakulásnak (az átalakulás magában foglalja a beolvadást, összeolvadást, 100%-os leányvállalat beolvadását az anyavállalatba, valamint a szétválást vagy kiválást) az az átalakulás tekinthető, amelyben csak az Irányelv személyi hatálya alá tartozó társaság vesz részt és az átalakulás alapján a jogelőd tagjai, részvényesei legfeljebb a jogutód által kibocsátott részvények, üzletrészek névértéke (névérték hiányában a jegyzett tőke arányában meghatározott érték) 10%-ának megfelelő pénzeszközt szereznek, és szétválás esetén pedig a jogelőd tagjai, részvényesei arányos részesedést szereznek a jogutódokban.

Az alábbiakban tekintsük át a kedvezményezett átalakuláshoz kapcsolódó *kedvező adójogi következményeket* az átalakuló társaságnál, illetve az átalakuló társaság tagjánál.

Az átalakulás során az átalakuló társaságnak lehetősége van *eszközeinek piaci értékre történő átértékelésére*, melynek következtében a társaságnál adóköteles jövedelem keletkezhet. Kedvezményezett átalakulás esetében azonban lehetőség van e nyereségjellegű különbözet adójának halasztására. Ez azt jelenti, hogy a jogelőd helyett a jogutód fogja leadózni a keletkezett jövedelmet több év alatt. Az Irányelv az adó halasztását azon feltételhez köti, hogy a jogutód társaság az átvett eszközökre és kötelezettségekre ugyanazt az elszámolási módot alkalmazza, mint a jogelőd, azaz az átvett eszközökhöz és kötelezettségekhez kapcsolódóan úgy állapítja meg adóalapját, mintha az átalakulás nem történt volna meg.

Kedvezményezett átalakulás esetén az átalakulásban résztvevő társaság tagjánál (részvényesénél, üzletrész-tulajdonosánál) az átalakulás során keletkezett jövedelemre, azaz a „kivezetett részesedésnek” a kivezetett részesedés értékét meghaladóan elszámolt bevételre jutó adó halasztására ugyancsak lehetőség van. Ez az átmeneti kedvezmény a részesedés értékesítéséig tart, az értékesítés időpontjában a korábban meg nem fizetett adót meg kell fizetni.

A Fúziós Irányelv a fenti szabályok lehetővé tételével megelőzte a társasági jogot, hiszen a határokon átnyúló egyesülést lehetővé tevő társasági jogi irányelv csak 2005-ben került

elfogadásra, és az is csak szűk körre korlátozódik.<sup>92</sup> Az Európai Bíróság egyébként megköveteli, hogy a tagállamok az Irányelv azon szabályait is átültessék nemzeti jogukba, melynek tényállásai esetleg társasági jogi szempontból nem megvalósíthatók.

(b) *Kedvezményezett részesedéscsere*

A *kedvezményezett részesedéscsere* olyan jogügylet, amelynek alapján a megszerző társaság részesedést szerez a megszerzett társaság jegyzett tőkéjében annak ellenében, hogy a jegyzett tőkéjét képviselő értékpapírokat, üzletrészeket bocsájt ki, és azokat, valamint szükség esetén legfeljebb az átadott összes értékpapír, üzletrész együttes névértékének a 10%-át meg nem haladó pénzeszközt ad a megszerzett társaság tagjának, részvényesének, feltéve, hogy a megszerző társaság a jogügylet révén elnyeri a szavazati jogok többségét is a megszerzett társaságban.

Kedvezményezett részesedéscsere esetében a részesedéscserével érintett társaságoknál nem, csak azok tagjainál keletkezhet adóköteles jövedelem. A tagnál keletkezett nyereségre a kedvezményezett átalakulásnál leírtak irányadók, vagyis a megszerzett társaság tagjánál a „kivezetett részesedésre” az adóévben elszámolt árfolyamnyereséget terhelő adó halasztására van lehetőség. Ez azt jelenti, hogy az árfolyamnyereség keletkezésekor az adót nem kell megfizetni, az adófizetési kötelezettséget a tényleges pénzügyi realizáláskor, a részesedés értékesítésekor kell teljesíteni.

A részesedéscsere kérdéskörét érintette a Bíróság a *Kofoed ügyben*,<sup>93</sup> ahol értelmezte részesedéscsere keretében a megszerzett társaság tagjai számára nyújtott „készpénzfizetés” Fúziós Irányelv szerinti fogalmát. Az alapügyben Mr. Kofoed a dán adóhatósággal keveredett vitába, amikor a Cosmopolit dán társaságban fennálló részesedéseit elcserélte a Dooralong ír székhelyű társaság új részvényei ellenében. Mr. Kofoed a dán adóhatóságtól a Fúziós Irányelvben foglalt kedvezmény érvényesítését követelte, de a dán adóhatóság ezt megtagadta arra hivatkozással, hogy a cserét követően Mr. Kofoed-nak teljesített osztalékfizetést a részesedéscsere részének kell tekinteni, és ezért a Fúziós Irányelv által a készpénzfizetésre előírt 10%-os maximum küszöböt túllépték. A Bíróság elvetette a dán adóhatóság érvelését és

<sup>92</sup> Az Európai Parlament és a Tanács 2005/56/EK irányelve (2005. október 26.) a tőkeegyesítő társaságok határokon átnyúló egyesüléséről

<sup>93</sup> C-321/05 Hans Markus Kofoed kontra Skatteministeriet (ECR 2007. I-05795. o.)

kimondta, hogy a Fúziós Irányelv szerinti „készpénzfizetés” a szerzési ügylet keretében fizetett tényleges ellenérték jellegével bíró pénzbeli ellenszolgáltatást jelenti, amelyről a felek az ügylet háttérében meghúzódó esetleges okoktól függetlenül a megszerző társaság tőkéjét képviselő értékpapírok megszerzése mellett kötelező erővel megállapodtak. Ha a megszerző társaság röviddel a részesedések cseréjét követően osztalékot fizet a megszerzett társaság tagjai számára, de ez nem képezi részét a megszerző társaság által fizetendő ellenértéknek, akkor az osztalék nem számítható bele a Fúziós Irányelv szerinti „készpénzfizetésbe”. Mr. Kofoed jogosulttá vált tehát a kedvezmények érvényesítésére.

(c) *Kedvezményezett eszközátruházás*

A *kedvezményezett eszközátruházás* olyan jogügylet, amelynek alapján az átruházó társaság – megszűnése nélkül – legalább egy önálló szervezeti egységét átruházza az átvevő társaságra annak jegyzett tőkéjét megtestesítő részesedése ellenében. A részesedéscserével ellentétben eszközátruházásnál nem az eszközátruházással érintett társaságok tagjainál keletkezik adóköteles jövedelem, hanem az eszközátruházással érintett társaságnál.

Az eszközátruházás következtében keletkezett nyereség adójának halasztására szintén lehetőség van. Az átruházó társaságnak nem kell leadóznia a keletkezett nyereséget, feltéve, hogy az átvevő társaság a megszerzett eszközök tekintetében ugyanazt az elszámolási módot alkalmazza, mint az átruházó társaság.

A Bíróság az *X és Y ügyben*<sup>94</sup> foglalkozott a kedvezményezett eszközátruházás kérdésével, ahol a vonatkozó svéd jogszabályi rendelkezéseket vizsgálta. Figyelemmel arra, hogy az ügy eldöntésében nem az irányelv szabályai, hanem a diszkrimináció képezte a vizsgálat tárgyát, az ügyet a vállalatcsoportok adózására vonatkozó fejezetben ismertetjük.

### **6.2.3 A Kamat-jogdíj Irányelv**

A nemzetközi adójogban az országok *a külföldi illetőségűek adókötelezettségét általában forrásadó levonásával biztosítják*, oly módon, hogy a külföldi részére teljesített kifizetés teljes összegére vetítenek rá egyfajta adókulcsot és az így kalkulált adót a kifizetéskor a belföldi illetőségű adózónak vissza kell tartania. A rendszer rendkívül *előnyös a kifizető ország*

<sup>94</sup> C-436/00 X és Y kontra Riksskatteverket (ECR 2002. I-10829. o)

*szempontjából*, hiszen az adóelőleget kifizetéskor a „kifizető” országa levonja és ezáltal az adóbevétel biztosított anélkül, hogy a külföldi illetőségű adózót ellenőriznie kellene, ami sokszor gyakorlatilag lehetetlen. Ez a módszer azonban *gyakran méltánytalan* a kifizetés jogosultja részére, hiszen a kifizetést általában a saját illetőségének az országában is le kell adóznia. Ebbe az adókötelezettségbe a külföldön megfizetett adót jellemzően nem lehet teljes egészében beszámítani. A problémát a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmények, a forrásország által kivethető forrásadó mértékének korlátozásával bizonyos fokig orvosolják, de nem szüntetik meg, mivel nem eltörlik, hanem *csak korlátozzák a kivethető adót*, valamint számos követelménynek eleget kell tenni az egyezmény alkalmazhatóságához.

Az Unió a Kamat-jogdíj Irányelvet a fentiek orvoslása érdekében fogadta el, hogy az Unión belüli kifizetések kizárólag a hitelt nyújtó, illetőleg a jogdíj tulajdonos illetősége országában legyenek adóztathatók, a forrásországban pedig ne terhelje a kifizetést forrásadó. Erre tekintettel, ha valamely tagállam vállalkozása által kifizetett kamat- vagy jogdíj haszonhúzója egy másik tagállami társaság vagy ilyen állandó telephely, akkor a kifizetés mentes a forrásországban a forrásadó alól. Haszonhúzónak az minősül, aki a kifizetéseket saját hasznára kapja, és nem közvetítőként, azaz valamely más személy ügynökeként, megbízottjaként vagy aláírásra jogosultjaként jár el.

*Az irányelv alkalmazhatóságának feltétele* hogy az egyik társaság a másik társaság tőkéjében legalább 25%-os részesedéssel rendelkezzen vagy ilyen arányú szavazati jogokat birtokoljon. A tagállamok ebben az esetben is megkövetelhetik a legalább két éves folyamatos tartási időszakot. Továbbá, az Anya- és Leányvállalat Irányelvhez hasonlóan az is követelmény, hogy az érintett társaságok az alábbi három feltételnek egyszerre megfeleljenek:

- az Irányelv mellékletében taxatív felsorolt társasági forma valamelyikébe tartoznak;
- az Európai Unió valamely tagországban adóügyi illetőséggel bírnak (az Európai Unió kívüli országokban illetőséggel bíró országokra tehát nem terjed ki az Irányelv);
- az adott tagállamban társasági adó, vagy ahhoz hasonló adók alanyai és nem kaptak vagy választottak adómentességet.

A forrásország tagállama megkövetelheti, hogy az érintett vállalkozások megfelelő tanúsítvánnyal, igazolással bizonyítsák a fenti feltételek fennállását.



Az Irányelv meghatározza a *kamatnak*, illetve a *jogdíjnak* a fogalmát. Ennek megfelelően, kamatnak minősül mindenféle követelésből származó jövedelem, függetlenül attól, hogy az jelzáloggal biztosított-e és hogy együtt jár-e az adós nyereségéből való részesedés jogával. Többek között, ilyen az értékpapírokból, kötvényekből, kötelezvényekből származó jövedelem. A késedelmes fizetésre kirótt kiegészítő díj ugyanakkor nem minősül kamatnak.

Az Irányelv alkalmazásában jogdíjnak minősül bármilyen kifizetés, amelyet irodalmi, művészeti vagy tudományos munka szerzői jogának, beleértve a filmművészeti alkotások és szoftverek szerzői jogát is, bármely szabadalom, védjegy, formaterv vagy minta, terv, titkos összetétel vagy eljárás használatáért vagy használati jogáért, vagy ipari, kereskedelmi vagy tudományos tapasztalatokra vonatkozó információért teljesítenek. Az ipari, kereskedelmi vagy tudományos berendezések használatáért vagy használatának jogáért teljesített kifizetéseket szintén jogdíjnak kell tekinteni.

A forrás tagállama bizonyos esetekben kizárhatja az irányelv előnyeinek biztosítását. Így például, ha olyan kifizetésekről van szó:

- amelyeket a forrásország szabályai értelmében nyereség-kifizetesként vagy tőke-visszafizetesként kell kezelni;
- amelyek olyan követelésekre vonatkoznak, amelyek az adós nyereségéből való részesedésre jogosítanak;
- amelyek olyan követelésekből származnak, melyek a hitelezőt arra jogosítják, hogy a kamathoz való jogát felcserélje az adós nyereségéből való részesedés jogával;
- amelyek olyan követelésekből származnak, amelyek nem tartalmaznak fedezetet a főösszeg visszafizetésére, vagy amennyiben a visszafizetés a kibocsátás után több mint 50 évvel esedékes.

További korlátozás, hogy az irányelv előnyeit csak azokra a kapcsolt vállalkozások közötti kamat- és jogdíjkifizetésekre lehet alkalmazni, amelyek szokásos piaci értéken történnek. Az ezt meghaladó összegben teljesített kifizetésre a forrásadó tilalmát nem írja elő az uniós szabályozás.

Az Anya- és Leányvállalati, valamint a Fúziós Irányelvhez hasonlóan az Irányelv további adóelkerülést érintő rendelkezéseket is tartalmaz. Ezek alapján, ha valamely ügylet elsődleges célja az adókijátszás, adókikerülés vagy visszaélés, akkor a tagállamok megtagadhatják az Irányelvben foglalt előnyök biztosítását.

Sajátos átmeneti rendelkezések vonatkoznak a Cseh Köztársaságra, Görögországra, Spanyolországra, Lettországra, Litvániára, Lengyelországra és Portugáliára. Görögország, Lettország, Lengyelország és Portugália a 2005. július 1-jétől kezdődő nyolcéves átmeneti időszakban meghatározott feltételek mellett nem köteles alkalmazni a forrásadó alóli mentesítést sem a kamat-, sem a jogdíjkifizetések vonatkozásában. Eltérő feltételek mellett Litvánia szintén jogosult bizonyos mértékű forrásadót alkalmazni egy meghatározott átmeneti időszakban, mind a kamat-, mind a jogdíjkifizetések esetében. Csak a jogdíjak vonatkozásában kap átmeneti mentességet Spanyolország és a Cseh Köztársaság, ha az Irányelvben foglalt feltételek fennállnak.

Az Irányelv elfogadásának fontos hozadéka, hogy az osztalékjövédelmet követően a kamatok és a jogdíjak kapcsolt vállalkozások közötti kifizetése is egyszerűbbé, illetőleg adósemlegessé válik az Unión belül. A különbség a tőkével, illetőleg a hitellel való finanszírozás között bizonyos esetekben továbbra is megmarad, hiszen míg hitelből történő finanszírozásnál a kamatjövédlem teljes egészében a hitelnyújtó országának az adókulcsa szerint eredményez adókötelezettséget, addig az osztalékjövédlem jellemzően a leányvállalat illetőségének országa szerinti adókulccsal adózik.

Az irányelvre vonatkozó európai bírósági *esetjog* nem jelentős. A német Bundesfinanzhof által előzetes döntéshozatal keretében előterjesztett kérdés a *Scheuten Solar Technology GmbH*<sup>95</sup> ügyében merült fel, és többek között arra irányul, hogy a Kamat-jogdíj Irányelvvel ellentétes-e, ha egy tagállami vállalkozás által egy másik tagállambeli társult vállalkozásnak fizetett kölcsönkamatoakat hozzászámítják az előbbi vállalkozás iparűzési-adóalapjához. Az ügyben a főtanácsnok 2011. május 12-én terjesztette elő indítványát<sup>96</sup>, végleges ítélet pedig 2011. július 21-én született. A főtanácsnok az indítvány keretében értelmezte az irányelv

<sup>95</sup> A Bundesfinanzhof (Németország) által 2009. október 14-én benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem a Scheuten Solar Technology GmbH kontra Finanzamt Gelsenkirchen-Süd ügyben (C-397/09)

<sup>96</sup> Sharpston főtanácsnok indítványa a Scheuten Solar Technology GmbH kontra Finanzamt Gelsenkirchen-Süd ügyben C-397/09

alkalmazási körét, és többek között a kamat „kifizetés”, a forrásadó fogalmát is. Végül arra az álláspontra helyezkedett, hogy az irányelv hatálya nem terjed ki a szóban forgó kérdésre, vagyis az irányelv nem zárja ki a kölcsönkamatok iparúzési-adóalaphoz történő hozzászámítását. Ugyanakkor, az indítvány mindenképpen érdekes lehet a Kamat-jogdíj Irányelv rendelkezéseinek értelmezése körében.

#### **6.2.4 Az irányelvek implementálása a magyar jogba**

Magyarországnak az Európai Unióhoz történő csatlakozása óta az Anya- és Leányvállalati Irányelvnek megfelelően a társasági és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Tao. tv.) szerint az Európai Unió tagállamában belföldi illetőségű anyavállalatnak fizetett osztalék mentes az osztalékadó alól (valójában minden külföldi társaság részére fizetett osztalék forrásadó-mentes). A magyar szabályozás szerint a kapott osztalék is mentes a társasági adó alól, azonban bizonyos esetekben, amennyiben a kifizető társaság ellenőrzött külföldi társaságnak minősül, az osztalék mégis adóköteles. Ez a kitétel aggályos lehet az uniós jog szempontjából.

Az ellenőrzött külföldi társaság komplex módon kerül meghatározására a törvényben. Ennek nyomán előfordulhat olyan eset, hogy egy másik tagállamban lévő leányvállalat ellenőrzött külföldi társaságnak minősül. Formálisan például ebben a kategóriába tartozik minden olyan leányvállalat, melynek adózás előtti eredménye pozitív, de adólapja negatív, amennyiben nem tud a törvény szerinti valódi gazdasági jelenlétet bizonyítani. Jóllehet ez a korlátozás összeegyeztethető lenne az Anya- és Leányvállalati Irányelvvel, de álláspontom szerint diszkriminatív, mivel kizárólag magyar-magyar relációban a törvényalkotó nem követel meg semmilyen további előfeltételt az osztalék adómentességéhez.

Az Irányelv átültetését követően, 2004. május 1-jétől az osztalék forrásadóztatása megszűnt Magyarországon, ha az Anya- és Leányvállalati Irányelvben megszabott feltételek teljesültek. Később, 2006-tól e feltételek teljesítése nélkül is mentessé vált a külföldi anyavállalatok részére fizetett osztalék. Ez azt jelenti, hogy jelenleg az osztalékot forrásadó-mentesen fizetik a leányvállalatok külföldi anyavállalatuknak függetlenül attól, hogy azok olyan államban vannak, amellyel kötött Magyarország kettős adóztatási egyezményt vagy olyanban, amellyel nincs ilyen egyezmény. Ezzel Magyarország lemondott az adóztatási jogáról az Irányelv hatálya alá nem tartozó külföldi társaságoknak fizetett osztalék tekintetében is.

A Fúziós Irányelv rendelkezéseinek a magyar adójogba történő átültetése is megtörtént. A hazai szabályozás tágabb az irányelvben foglaltaknál, mert a kedvezményezett átalakulásra, részesedéscserére és eszközátruházásra vonatkozó szabályait magyar társaságok között létrejött belföldi ügyletekre is kiterjesztette.

A hazai szabályok szerint kedvezményezett átalakulás<sup>97</sup> lehet az egyesülés és a szétválás, ha a jogügyletben társaságok vesznek részt és (a) a jogutód tagja az átalakulás keretében újonnan kibocsátott részesedést és legfeljebb a névérték 10%-ának megfelelő pénzeszközt szerez; (b) (szétválás esetén) a jogelőd tagja arányos részesedést szerez a jogutódban. Egy kedvezményezett átalakulásnak minősülő átalakulás két szinten biztosít adókedvezményt: az átalakuló társaság szintjén, ahol az átalakuláskor nem kell leadózni az átértékelési különbözetet (ez akkor keletkezik, ha az átalakuló társaság az átalakuláskor felértékeli az eszközeit), illetve az átalakuló társaság tulajdonosánál, ahol az átalakuláskor ugyancsak nem válik adókötelessé a számvitelben kimutatott esetleges nyereség (amely a jogutódban szerzett új részesedés miatt keletkezhet). A kedvezményezett átalakulás nem jelent végleges adókedvezményt, csupán adóhalasztást. A kedvezményezett átalakuláshoz kapcsolódó adóhalasztás akkor jár, ha a felek eleget tesznek a társasági adóról szóló törvény által előírt adminisztratív (bejelentési, nyilvántartási, nyilatkozattételi) kötelezettségeknek.<sup>98</sup>

Kedvezményezett eszközátruházás<sup>99</sup> során az átadó társaság átruház egy vagy több önálló szervezeti egységet az átvevő társaságra. Az átruházás során az eszközöket piaci áron apportálják vagy értékesítik. Az átadó a szervezeti egységért cserébe bevételt realizál, a kivezetett eszközök értéke pedig ráfordításként jelentik meg. Ezért az ügylet a szervezeti egység értékétől függően nyereséget vagy veszteséget eredményez az átadónál. Az irányelv vonatkozó előírása szerint az eszközátruházásnak semlegesnek kell lennie mind az átadó, mind az átvevő társaságnál. Ez azt jelenti, hogy az átadáskor keletkező nyereség nem

---

<sup>97</sup> Tao. tv. 4.§ 23/a pont

<sup>98</sup> Tao. tv. 16.§

<sup>99</sup> A Tao. tv. 4.§ 23/b. pontja szerinti fogalom szerint kedvezményezett eszközátruházás az a jogügylet, melynek alapján egy társaság (az átruházó társaság) – megszűnése nélkül – legalább egy önálló szervezeti egységét átruházza egy másik társaságra (az átvevő társaságra) annak jegyzett tőkéjét megtettesítő részesedés ellenében; önálló szervezeti egység: egy társaság olyan részlegének összes eszköze és kötelezettsége (ideértve a passzív időbeli elhatárolást is), amely részleg szervezeti szempontból független, a hozzá tartozó vagyonnal működni képes egységet képez.

adóztatható az átadáskor, hanem az átvevő társaságnak halasztottan kell a nyereségre jutó adót megfizetnie.

A kedvezményezett részesedéscseréhez kapcsolódóan a hazai szabályok szerint a következő adóalap-korrekciókra kerül sor: egyrészt, a kedvezményezett részesedéscsere alapján kivezetett részesedésre elszámolt árfolyamnyereség az adóalapot csökkenti a megszerzett társaság tagjánál, ha igénybe kívánja venni e kedvezményt;<sup>100</sup> másrészt, az adóalapot növeli a korábban az adózás előtti eredmény csökkentéseként elszámolt összegből a kedvezményezett részesedéscsere alapján megszerzett részesedés bekerülési értéke csökkentéseként, könyv szerinti értéke kivezetéseként az adóévben bármely jogcímen elszámolt összeg.<sup>101</sup>

A Kamat-jogdíj Irányelvnek megfelelő jogharmonizációt Magyarország olyan módon valósította meg, hogy hatályon kívül helyezte a Tao. tv. azon rendelkezéseit, amelyek a külföldi társaság belföldről származó kamat, jogdíj, illetve más díj után fizetendő forrásadó kötelezettségét írja elő. A magyar implementáció ezzel nagyvonalúan túllép a Kamat-jogdíj Irányelv szabályain, és minden külföldi társaságot mentesít a kamatot, illetve jogdíjat terhelő forrásadó alól.

### 6.3 Az elszámoló árakra vonatkozó uniós szabályozás

Az egyes nemzeti adójogok, illetve a nemzetközi adójog részletes meghatározást tartalmaz a kapcsolt vállalkozások fogalmára. Lényegét tekintve egy vállalatcsoport vállalkozásai akkor tekintendők kapcsoltnak, ha tulajdonosi struktúrájukra vagy tisztségviselőjükre tekintettel (vagy egyéb ok folytán) egymás döntéseit befolyásolni tudják. Ettől a pillanattól kezdve egymás közötti ügyleteikben nem feltétlen a piaci árat alkalmazzák, hanem esetleges adó-optimalizációs célok által vezérelve az adójogilag optimális árat.

Az egyes országok adójogai ezt értelemszerűen gátolni kívánják, és ezért megkövetelik, hogy a kapcsolt vállalkozások egymás közötti ügyleteikben ún. „*arm's length*” árat alkalmazzanak, azaz olyan árakat, amelyeket hasonló ügyletben független felek alkalmaznának egymás

<sup>100</sup> Tao. tv. 7.§ (1) h) pont; a témáról lásd még Dr. Deák Dániel: Közösségi és magyar harmonizáció: közvetlen adók, in Dr. Herich György: Nemzetközi adózás, Penta Unió, 2004, 285. o.

<sup>101</sup> Tao. tv. 8.§ (1) t) pont

között. Figyelemmel arra, hogy a tagállamok majdnem mindegyike megköveteli a kapcsolt vállalkozások között a piaci árak alkalmazását és annak megfelelő dokumentációval történő alátámasztását, bizonyítását, egy multinacionális vállalkozásnak jelentős többlet adminisztrációs terhet jelenthet, hogy minden ország adóhatósága részére dokumentálja az árak piaci voltát.

Mivel az egyes tagállamok adóhatóságának gyakorlata egymástól eltérő is lehet, így előfordulhat az az eset is, hogy ugyanazt az árat az egyik tagállam elfogadja és a másik nem, és ennek megfelelően gazdasági kettős adóztatás jöhet létre.<sup>102</sup>

A határokon átnyúló ügyletek esetében gazdasági kettős adóztatáshoz vezethet, ha az egyik tagállam adóhatósága a kapcsolt felek ügyletei során alkalmazott árak piaci mivoltát megkérdőjelezi, és az adóalapot megnöveli, míg a másik fél tagállamának adóhatósága a másik fél adóalapjának megfelelő módosítását, csökkentését nem teszi lehetővé, vagy a félnek nincs lehetősége adóalapjának megfelelő módosítását kérni.

Az elszámolóárakkal, vagy más néven transzferárakkal kapcsolatban felmerülő problémák kezelésére az Európai Unió életre hívta a Közös Transzferár-Képzési Fórumot (KTKF), mely informálisan 2002 óta, majd intézményes formában 2006 óta működött. A KTKF az elszámolóárakat érintő számos kérdéssel foglalkozott, ezek közül itt hármat emelnék ki:

- az Arbitrációs Egyezmény keretében egy speciális, elszámolóárakra vonatkozó vitarendezési eljárás kidolgozása;

---

<sup>102</sup> Tételezzük fel, hogy egy német vállalat autókat értékesít Franciaországban. A német gyár gyártási költségei 100 egységet tesznek ki, míg a francia piacon az autó 400-ért értékesíthető. A német gyár 300-ért értékesíti a francia kereskedőnek az autót, aki 400-ért értékesíti a terméket a piacon, azaz 300 nyereségből 200 a német gyártónál, és 100 a francia kereskedőnél mutatható ki, azaz a vállalatcsoport összesen 300 nyereséget adózik. Abban az esetben, hogy ha a francia adóhatóság úgy ítéli meg, hogy a beszerzési ár túlzott, akkor eljuthat egy adóvizsgálat során arra a következtetésre, hogy a beszerzési árként 250-et kellett volna alkalmazni és így a francia kereskedő adóalapját 400 mínusz 250, azaz 150-ben állapítja meg. Ez ugyanakkor nem kötelezi a német adóhatóságot arra, hogy a német gyártó adóalapját is módosítsa, és ennek nyomán a teljes adókötelezettsége a vállalatcsoportnak 350 lesz, azaz nagyobb nyereséget kell leadóznia, mint amelyet ténylegesen a gazdasági tevékenysége nyomán elért.

- a transzferár-dokumentáció elkészítésével összefüggő szabályok uniós szintű egységesítése;
- az előzetes árképzési megállapodásokkal kapcsolatos szabályok összehangolása.

Az alábbiakban röviden bemutatom az e három területen elért legfontosabb eredményeket.

### 6.3.1 Az Arbitrációs Egyezmény

A tagállamok 1990-ben egy multilaterális egyezményt<sup>103</sup> (a megelőzőekben és a továbbiakban: „Arbitrációs Egyezmény”) fogadtak el, melynek célja, hogy eljárásjogi szabályokat állapítson meg azokra az esetekre, amikor a kettős adóztatást az idézi elő, hogy a tagállami adóhatóságok a vállalkozások transzferárakat is magába foglaló nyereségét utólagosan módosítják. Az Arbitrációs Egyezmény a tagállamok ratifikációját követően 2004 novemberében, 2000. január 1-jére visszamenőlegesen lépett hatályba.

Az Arbitrációs Egyezmény jogi alapja az EKSZ korábbi 293. cikke volt,<sup>104</sup> amely többek között kimondta, hogy a tagállamok szükség szerint, polgáraik javának biztosítása érdekében tárgyalásokat folytatnak egymással a Közösségen belüli kettős adóztatás elkerülése érdekében. Az Arbitrációs Egyezmény ennek megfelelően nem uniós jogi aktus, hanem a nemzetközi közjog hatálya alá tartozó multilaterális egyezmény a tagállamok között. Ennek több szempontból van jelentősége. Egyrészt, nem lévén uniós jogszabály, az Európai Bíróságnak előzetes döntéshozatali eljárás (EUMSZ 267. cikk) keretében nincs hatásköre az Arbitrációs Egyezmény értelmezésére, illetve a Bizottság nem indíthat kötelezettségszegési eljárást (EUMSZ 258. cikk) az Arbitrációs Egyezmény rendelkezéseinek tagállamok általi megszegése miatt. Másrészt a rendelettel, illetve egyes irányelvekkel ellentétben közvetlen hatályt sem lehet az Arbitrációs Egyezménynek tulajdonítani, kivéve, ha a nemzeti alkotmánybíróság az Arbitrációs Egyezménynek, mint nemzetközi jogszabálynak a belső joggal szembeni elsőbbségét ismeri el.<sup>105</sup> Végül, de nem utolsósorban az Arbitrációs Egyezmény nem állít fel transzpozíciós határidőt, hiszen az egyezményt utolsóként ratifikáló

<sup>103</sup> Convention 90/436/EEC of 23 July 1990 on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, OJ L 225

<sup>104</sup> Ez a rendelkezés az EUMSZ-ben már nem szerepel.

<sup>105</sup> Marjaana Helminen, EU Tax Law – Direct Taxation, 252-253. o.

Portugáliának mindössze értesítési kötelezettsége állt fenn a Tanács felé a ratifikációs folyamat lezárásáról, ami egyben az Arbitrációs Egyezmény hatályba lépését is jelentette. Az Arbitrációs Egyezmény tehát az irányelvekhez képest egy jóval gyengébb harmonizációs eszköz, ún. „*soft law*”. A tagállamoknak pontosan ez volt a céljuk, az üzleti szféra nem fogadta ugyanakkor kitörő örömmel a jogi hatásában „puhább” szabályozást, hiszen ez gyengítheti a vitarendezés megoldásának hatékonyságát.

Az Arbitrációs Egyezmény csak két anyagi adójogi rendelkezést tartalmaz:<sup>106</sup> a 4. cikkben foglalt szokásos piaci ár elvét, valamint a 14. cikkben szabályozott kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó kötelezettséget. E két cikktől eltekintve az Arbitrációs Egyezmény csak definíciókat, illetve eljárásjogi kérdéseket rendez.

Az eljárásjogi rendelkezések szorosan összefüggnek a nemzetközi adójogban is alkalmazott, és az OECD Modellegyezményben is szabályozott kölcsönös egyeztetési eljárással, valamint az arbitrációs eljárással. A kölcsönös egyeztetési eljárás folyamata segítségül szolgálhat az adóalap-módosítások miatti kettős adóztatás elkerülésében, mivel az egyik félnél a nem piaci árak alkalmazása következtében történő adóalap-módosítás nem jelenti automatikusan az adóalap ellenkező irányú változtatását a tranzakcióban részt vevő másik félnél, ennek következtében ugyanazon jövedelmeket kétszer adóztatják az adóhatóságok. Így, ha egy adott vállalkozásnál az egyik országban sor került az adóalap növelésére, akkor a vele kapcsolt viszonyban lévő másik, a tranzakcióban résztvevő vállalkozásnál (amelynél nem a szokásos piaci árat használták) az előzővel ellentétes módosítása szükséges az adóalapnak. Az ilyen jellegű módosítások gyakorlati megvalósítására szolgálnak a kölcsönös egyeztetési eljárások.

Az arbitrációs eljárás az egyes adózók és adóhatóságok, valamint az adóhatóságok közti viták rendezésének egyik végső lehetősége. Amennyiben a kölcsönös egyeztetési eljárás keretében az érintett adóhatóságok valamely ügy vonatkozásában egy vagy több vitás kérdésben nem jutnak közös nevezőre, úgy egy esetleges arbitrációs eljárás keretén belül a vitás kérdések rendezése még mindig lehetséges. Az arbitrációs eljárás tehát a kölcsönös egyeztetési eljárás egyfajta kiterjesztése.

---

<sup>106</sup> European Tax Law, 586. o.



Sem az OECD Modellegyezmény, sem az arra tekintettel megszövegezett kétoldalú adóegyezmények többsége nem tartalmaznak korlátokat a kölcsönös egyeztetési eljárás illetve az arbitrációs eljárás elhúzódsának megakadályozására. Az Arbitrációs Egyezmény ezzel szemben jelentős előrelépést jelent a tagállamok számára, ugyanis határidő-korlátok közé szorítja a tagállamok között a transzferárak vonatkozásában folytatott vitarendezési eljárást (a kölcsönös egyeztetést két év, az ezt követő arbitrációs eljárást hat hónap alatt le kell zárni). Az Egyezmény további előnye az is, hogy azok a tagállamok is igénybe vehetik, amelyek nem kötöttek valamely más tagállammal kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt, vagy nem szabályozták megfelelően a vitarendezési eljárást.<sup>107</sup>

Az Arbitrációs Egyezmény tárgyi hatálya kiterjed minden olyan esetre, amikor a szokásos piaci ár elve alkalmazásának hiánya miatt áll elő kettős adóztatás. Más kettős adóztatási tényállásokra az Egyezmény hatálya nem terjed ki. A 2. cikk (2) bekezdése kifejezetten felsorolja azokat – az egyes tagállamokban jövedelemadónak minősülő – adónemeket, melyekre az Egyezmény vonatkozik. Az OECD Modellegyezményhez hasonlóan az Arbitrációs Egyezmény hatálya kiterjed az aláírását követően bevezetett, a fentieknek megfelelő, vagy azokhoz hasonló, a meglévő adónemek helyett vagy azok mellett bevezetett adónemekre is. Az ilyen adónemek bevezetéséről a tagállamoknak egymás felé irányuló értesítési kötelezettsége van.<sup>108</sup>

Ami a területi hatályt illeti, az Arbitrációs Egyezmény az EUMSZ 299. cikkében meghatározott területre terjed ki. Kivételt jelentenek a francia tengerentúli megyék, a Feröer-szigetek és Grönland.<sup>109</sup> A később csatlakozott tagállamokra két későbbi protokoll terjesztette ki az Arbitrációs Egyezmény hatályát.<sup>110</sup>

---

<sup>107</sup> Az Arbitrációs Egyezmény jelentőségéről lásd még Luc Hinnekens: Territoriality Based Taxation in an Increasingly Common Market and Globalization Economy: Nightmare and Challenge of International Taxation in the New Age, EC Tax Review, 1992, 94. o és 157. o.; és Monique van Herksen: Ending the flaws in double tax treaties, in International Tax Review, 2008. 332-345. o.

<sup>108</sup> Marjaana Helminen, EU Tax Law – Direct Taxation, 259. o.

<sup>109</sup> Arbitrációs Egyezmény, 16. cikk (2) bekezdés

<sup>110</sup> Convention of 21 December 1995 on the Accession of Austria, Finland and Sweden to the EU Arbitration Convention, OJ C 26 (31 January 1996); Convention on the Accession of the Czech Republic, Estonia, Cyprus, Latvia, Lithuania, Hungary, Malta, Poland, Slovenia and Slovakia to the EU Arbitration Convention, OJ C 160/1 (30 June 2005)

Az Arbitrációs Egyezmény személyi hatálya kiterjed az aláíró tagállamok vállalkozásának fióktelepére, mint állandó telephelyére is. Vagyis, valamely szerződő állam anyavállalata és fióktelepe közötti transzferárak módosításával összefüggően fennálló kettős adóztatás szintén az Arbitrációs Egyezmény hatálya alá tartozik.<sup>111</sup>

Az Arbitrációs Egyezményben lefektetett kölcsönös egyeztetési eljárás igen nagyfokú hasonlóságot mutat az OECD Modellegyezmény 25. cikkében szabályozott hasonló célú eljárással. Alapvető különbség ugyanakkor, hogy míg az OECD Modellegyezmény, mint ultima ratio nyúl a kölcsönös egyeztetési eljárásokhoz az egyezmények rendelkezéseinek vonatkozásában – annak részeként kezelve egyes esetleges arbitrációs eljárást –, addig az Arbitrációs Egyezmény egy a kölcsönös egyeztetési eljárásokon túlmutató, sajátos arbitrációs mechanizmust fejlesztett ki.

A 7. cikk alapján, amennyiben az illetékes adóhatóságok a kifogás megtételétől számított két éven belül nem jutnak megegyezésre, a vitás ügy megoldása végett tanácsadó bizottságot hoznak létre. A vállalkozás természetesen bírói útra is terelheti az ügyet, ebben az esetben azonban az eljárás lezárása előírt két éves határidő számítása a jogerős bírói ítélet meghozatalának napjától kezdődik. A tanácsadó bizottság létrehozása nem kötelező, ha az érintett tagállam jogszabályai nem teszik lehetővé, hogy az illetékes hatóság eltérjen a bíróság döntésétől. A tanácsadó bizottság létrehozása azonban abban az esetben is kötelező, ha az érintett vállalkozás a keresetlevél benyújtására számára nyitva álló határidőt elmulasztotta, illetve a bíróság határozatának meghozatala előtt kereseti kérelmét visszavonja.<sup>112</sup>

A tanácsadó bizottság igénybe vétele nem zárja ki a tagállam azon jogát, hogy akár közigazgatási, akár büntetőeljárást indítson az adott ügyben. Sőt, a tanácsadó bizottság létrehozása nem is kötelező abban az esetben, amikor az érintett vállalkozások „súlyos” szankció elé néznek. Ugyanakkor a „súlyos” szankció meghatározását a tagállamok egyoldalú nyilatkozatai adják. Ezen nyilatkozatokban jelentős eltérések tapasztalhatóak tagállami szinten. Olaszországban például bármely adójogszabályt sértő magatartás szankciója súlyos szankciónak minősül, míg Franciaországban már az adózói jogok jóhiszemű gyakorlásának megsértése is súlyos szankciót vonhat maga után. Véleményem szerint kétségtelenül

---

<sup>111</sup> Arbitrációs Egyezmény, 1. cikk (2) bekezdés

<sup>112</sup> Marjaana Helminen, EU Tax Law – Direct Taxation, 268-276. o

a luxembourgi álláspont a leginkább figyelemre méltóbb, hiszen a többi szerződő tagállam megítélésére bízta a súlyos szankció meghatározását.<sup>113</sup>

A tanácsadó bizottságok összetétele a következőképpen alakul: egy vagy két tagot az ügyben érintett illetékes hatóságok delegálnak, továbbá részt vesznek az ügyben érdekelt tagállamokat egyenlő arányban képviselő azon személyek, akiket a tagállamok által választott személyekből összeállított állandó listáról választanak (a tagállamok egyenként öt személy megnevezésére jogosultak). A bizottság tagjai az állandó listáról választanak elnököt, akik olyan feltételek mellett kerülnek fel a listára, mint a nemzeti választottbírók elnökei.

Lényegi hiányossága az eljárásnak, hogy az érintett vállalkozások félként nem vehetnek részt, ugyanakkor a bizottság számára minden, az ügy elbírálása szempontjából fontos bizonyítékot jogukban áll átadni, illetve benyújtani. Sőt, a bizottságnak jogában áll a vállalkozás képviselőinek az elrendelt meghallgatásra történő megidézése is. Az illetékes hatóságok azonban nem kötelesek olyan információk átadására, amelyek hazai joguk, vagy igazgatási gyakorlatuk alapján nem kiadhatók, illetve amelyek üzleti titkot tartalmaznak, továbbá amelyek kiadása a közrendbe ütközik.

A bizottság a kérdéses ügyben az Egyezmény 11. cikk (1) bekezdésének megfelelően hat hónapon belül határoz. A határozatot a bizottság a szokásos piaci ár elvének figyelembe vételével, egyszerű többséggel hozza meg. Az eljárásban részt vevő illetékes hatóságok a bizottság határozatának meghozatalától számított hat hónapon belül, közös megegyezéssel intézkednek a kettős adóztatás megszüntetéséről.<sup>114</sup> Az illetékes hatóságok a bizottság véleményétől eltérő határozatot is hozhatnak, amennyiben azonban nem jutnak megegyezésre, a bizottság véleményének megfelelően kell eljárniuk.

Érdekes kérdéseket vet fel az Arbitrációs Egyezmény a tagállamok harmadik államokkal kötött kétoldalú egyezményeinek alkalmazása során. Az EUMSZ 351. cikke, mely az uniós jog és a harmadik országokkal kötött bilaterális egyezmények kollíziós jogát rendezi, kifejezetten kimondja, hogy az ilyen egyezményekből eredő jogokat és kötelezettségeket az EUMSZ rendelkezései nem érintik. Ugyanakkor, ahol az uniós jog és a harmadik országokkal kötött bilaterális egyezmények rendelkezései között eltérés mutatkozik, ott a tagállamoknak

---

<sup>113</sup> Arbitrációs Egyezmény, 20. cikk

<sup>114</sup> Arbitrációs Egyezmény, 12. cikk (1) bekezdés

minden szükséges és lehetséges intézkedést meg kell tenniük ezen ellentmondások feloldása érdekében. Ez a gyakorlatban azt is jelentheti, hogy az érintett tagállamnak kezdeményeznie kell a vonatkozó egyezmény érintett rendelkezésének újratárgyalását és minden szükséges lépést meg kell tennie az ellentmondás kiküszöbölésére. Ez a vonatkozó uniós jogi szabályozás értelmében akár az egyezmény felmondását is magában foglalhatja. Ebből a szempontból számos gyakorlati probléma merülhet fel, hiszen egy harmadik országot semmi sem kötelez arra, hogy az egyezmény tárgyalását felnyitva annak bizonyos rendelkezéseit újratárgyalja.

Összességében az Arbitrációs Egyezmény minden kétséget kizáróan mérföldkőnek számít az uniós jog vitarendezési mechanizmusaiban. Az eljárás lezárására előírt határidők jelentősen lerövidíthetők, és keretek közé szoríthatják a nemzetközi megállapodások alapján egyébként végtelen időig elhúzódó, transzferárakat érintő vitarendezési folyamatokat a tagállamok között. Továbbá, az Arbitrációs Egyezményt olyan esetekben is segítségül hívhatják a tagállamok, amikor a vitarendezési eljárás – kétoldalú egyezmények hiányában – egyébként nem volna biztosított.

### **6.3.2 A transzferár-dokumentáció elkészítésére vonatkozó uniós szabályok**

A KTKF munkájának eredményeképpen 2006 nyarára készült el az Európai Unióban található kapcsolt vállalkozások transzferár-képzési dokumentációjára („EU TPD”) vonatkozó magatartási kódex.<sup>115</sup>

Újdonsága a „közös nyilvántartás”, melynek célja, hogy a tagországokban előírt különféle nyilvántartási kötelezettségek harmonizálásával a cégcsoportok adminisztrációs terheit csökkentse. Ezen közös nyilvántartás két fő részből, a fődokumentumból – az ún. „*masterfile*” – és a specifikus nyilvántartásokból áll. A fődokumentum tartalmaz a vállalatcsoport valamennyi, valamely tagállamban illetőséggel rendelkező tagjára vonatkozó közös, szabványosított információt. A specifikus nyilvántartások mutatják be az adott adózó, és kapcsolt vállalkozásai egyes szerződéseit, ügyleteit.

---

<sup>115</sup> A Tanácsnak és a tagállamok kormányainak a Tanács keretében ülésező képviselőinek állásfoglalása (2006. június 27.) az Európai Unióban található kapcsolt vállalkozások transzferár-képzési dokumentációjára (EU TPD) vonatkozó magatartási kódexről (2006/C 176/01)

A fődokumentumot úgy kell elkészíteni, hogy az ne csak a tagállamokban működő, hanem a velük ügyleteket bonyolító harmadik állambeli csoporttagokról is információval szolgáljon. A fődokumentumnak meghatározott tartalmi elemekkel kell rendelkeznie. Tartalmaznia kell többek között az üzleti vállalkozás és az üzleti stratégia általános leírását, illetve azok releváns változásait; a vállalatcsoport szervezeti, jogi és működési szerkezetének bemutatását; azon csoporttagok megnevezését, melyek az Európai Unión belüli kapcsolt vállalkozásokkal ellenőrzött ügyleteket folytatnak; a csoporttagok között megvalósult ügyleteket, ezek értékét; a cégcsoporton belül elvégzett feladatokat, a csoporttagok által vállalt kockázatokat, a költség-hozzájárulási megállapodásokat, a cégcsoport transzferár-képzési politikáját, a cégcsoport transzferár-képzési rendszerét, valamint a fődokumentum készítésének és módosításának időpontját.

A fődokumentum mellett a közös nyilvántartás másik eleme a specifikus nyilvántartás. A specifikus nyilvántartás tartalmazza többek között az ügyletben résztvevő felek azonosító adatait; a társaság bemutatását, üzleti stratégiájának leírását; a szerződés tárgyának, és az ellenőrzött ügyletnek a bemutatását; a termék (szolgáltatás) jellemzőire, a szerződéses feltételekre, gazdasági körülményekre és egyedi üzleti stratégiákra vonatkozó összehasonlító elemzést; a funkcionális elemzést; a vállalatcsoport transzferár-képzési politikájának (rendszerének) átvételét és alkalmazását; a szokásos piaci ár meghatározásához választott módszer, és alkalmazása bemutatását.

A fődokumentum elkészítéséhez az erősen centralizált vállalatcsoportok holding társaságain kívül aligha van elég információja bármely társaságnak. Ha azonban ezt a dokumentumot kézhez kapják az érintett vállalkozások, már „csak” a specifikus nyilvántartásokat kell elkészítenünk. A specifikus nyilvántartások kötelező elemeinek vizsgálatakor kirajzolódik, hogy tartalmát tekintve az önálló nyilvántartáshoz nagyban hasonló dokumentációt kell készítenünk, csak az egyes részek megnevezése, logikai sorrendje tér el egymástól.

A Magatartási Kódex által meghatározott szabályok azért rendkívüli jelentőségűek, mert közös alapokra helyezik a különböző tagállamokban alkalmazandó formai követelményeket. Ezzel jelentős idő- és költségmegtakarítást tesznek lehetővé a több tagállamban tevékenykedő vállalatcsoportok számára.

### 6.3.3 Előzetes árképzési megállapodások

A nemzetközi adójogban is ismert előzetes árképzési megállapodások<sup>116</sup> célja a szokásos piaci árak megállapításában rejlő kockázatok minimalizálása. Az elszámolóárak meghatározása az adott tranzakciót megelőzően történik úgy, hogy az adófizető kezdeményezésére tárgyalások indulnak az adófizető(k) és az adóhatóság, vagy adóhatóságok között az alkalmazható transzferárakra vonatkozóan. A folyamat lezárásaként az adózó az adóhatóság(ok) egyetértésével megállapítja a bizonyos időszakon keresztül általa alkalmazott elszámolóárak nagyságát.

Az előzetes árképzési megállapodásoknak több formája ismert:

- *egyoldalú megállapodások*: ebben az esetben az adózó csak egy adóhatósággal áll kapcsolatban, ami nem kizárólagos garancia az alkalmazott elszámolóárak más adóhatóságok általi elfogadására, ennek következtében magában hordozza a kettős adóztatás kockázatát;
- *kétoldalú vagy többoldalú megállapodások*: hatálya kettő vagy több kapcsolt vállalkozásra és az illetőségük szerint adóhatóságokra terjed ki; az adófizető tárgyalásokat folytat a működési területén illetékes adóhatóságokkal, melynek eredményeképpen egy mindenki által elfogadott transzferárat határoznak meg; így nem kerülhet sor ugyanazon jövedelmek többszöri megadóztatására, mivel az érintett adóhatóságok nem fogják az adóalapot korrigálni.

Mivel az előzetes árképzés feltételei az idő múlásával változhatnak, szükséges az ármegállapításban leírt feltételek időszakos felülvizsgálata. Amennyiben a feltételek megváltoznak, illetve az előre meghatározott határidő lejár, az adófizető újratárgyalhatja a megállapodást és bizonyos feltételek esetén a határozat időbeli hatályának meghosszabbítását kérheti. Az előzetes árképzési szabályok csökkenhetik a költséges és idővesztéssel járó, hosszadalmas pereskedések valószínűségét, és mind az adózónak, mind pedig az adóhatóságnak kevesebb idejébe kerül a szabályoknak való megfelelés ellenőrzése.

---

<sup>116</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Chapter IV: Administrative approaches, Section F. Advance pricing arrangements

Az Európai Unión belül felmerült annak szükségessége, hogy a belső piac megvalósítása érdekében közös alapokra helyezték a tagállamok által alkalmazott, rendkívül különböző előzetes árképzési megállapodás eljárási szabályokat. A kérdéssel a KTKF is kiemelten foglalkozott, és a Bizottság 2007. február 26-án elfogadta a KTKF munkájáról szóló közleményét,<sup>117</sup> mely az Unión belüli előzetes árképzési megállapodásokkal kapcsolatos iránymutatásokat („Iránymutatások”) tartalmazott. Az Iránymutatásokat a Tanács 2007. június 5-én hagyta jóvá.<sup>118</sup>

Az Iránymutatások jelentőségét az adja, hogy ugyan az Arbitrációs Egyezmény jelentős előrelépést hozott a tagállamok számára a transzferár-képzésből adódó kettős adóztatás elkerülésében, az utólagos vitarendezés helyett ésszerű, ha a tagállamok már előzetesen megkíséreljék elkerülni a transzferárakkal kapcsolatos későbbi vitákat. Erre alkalmasak lehetnek a tagállamok által egységes szabályok szerint lefolytatott, elsősorban két- vagy többoldalú előzetes árképzési megállapodások.

Az Iránymutatások meghatározzák a hatékony előzetes árképzési megállapodás folyamatához szükséges eljárásokat, a megállapodás fázisait, és azt, hogy ideális esetben minek kell történnie egy-egy fázisban. A folyamat lépései a következők: (1) *bejelentés előtti fázis (informális kérelem)*; (2) *hivatalos kérelem*; (3) *a kérelem elbírálása, az előzetes árképzési megállapodás megtárgyalása*; (4) *hivatalos megállapodás*.

A *bejelentés előtti fázisban* a felek találkoznak egymással, és minden félnek lehetősége van felmérni az előzetes árképzési megállapodás várható sikerességét. Az adóhatóságnak rendelkeznie kell minden szükséges információval ahhoz, hogy képes legyen a várható sikeresség felmérésére. Az információknak ki kell terjednie legalább az előzetes árképzési megállapodásba belefoglalandó tevékenységekre és ügyletekre, az érintett adóalany kilétére, az alkalmazni kívánt transzferár-képzési metodikára, az előzetes árképzési megállapodás tervezett időbeli hatályára, az esetleges visszamenőleges hatályra és az érintett országok

---

<sup>117</sup> A Bizottság Közleménye a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak az EU közös transzferár-képzési fórumának a viták elkerülése és rendezése területén végzett munkájáról és az EU-n belüli előzetes árképzési megállapodásokkal kapcsolatos iránymutatásokról, {SEC(2007) 246} (COM/2007/0071 végleges)

<sup>118</sup> Lásd a 10319/07 (Presse 126) sz. sajtóközleményt

felsorolására. Amennyiben az adóalany egynél több adóhatósággal konzultál, mindegyik adóhatóságnak ugyanazokat az információkat kell rendelkezésére bocsátania (ez az előzetes árképzési megállapodás folyamatának egészére érvényes). A bejelentés előtti fázisban lehetőséget kell biztosítani az adóhatóságnak arra, hogy gondosan mérlegelje, elfogadható-e a kérelem. Az illetékes hatóságok konzultálnak egymással, ha szükséges. Az adóalany és az adóhatóság egyeztet arról, milyen dokumentumokat tartalmazzon a hivatalos kérelem.

*A hivatalos előzetes árképzési megállapodás-kérelmet* kellő időben kell benyújtani annak az időszaknak a figyelembe vételével, amelyre az előzetes árképzési megállapodást vonatkoztatni kívánják, de mindenképpen közvetlenül az informális kapcsolatfelvételt követően. Az adóalany annál az adóhatóságnál nyújtja be a hivatalos kérelmet, amelynél adót fizet, illetve ezzel egy időben az összes érintett országnál. Amennyiben a tagállamok eltérő igazgatási vagy jogi eljárásokat alkalmaznak az előzetes árképzési megállapodással kapcsolatban, az adóalany felelőssége, hogy minden kérelem időben benyújtásra kerüljön. A hivatalos kérelem tartalmát illetően fontos, hogy az adóalanynak igyekeznie kell minden lényeges információt rendelkezésre bocsátania, amely a méltányos piaci ár meghatározásához szükséges. Ezeket az Iránymutatások A. és B. függeléke részletezi, amely azonban nem nyújt taxatív felsorolást. A pontos információk köre az esetektől függően változhat.

*Az elbírálás és a megtárgyalás* célkitűzései eltérőek, akkor is, ha olykor célszerűnek tűnik részben egyszerre elvégezni ezeket a feladatokat. Az elbírálás során az adóhatóság megfogalmazza elsődleges feltételeit és kikötéseit az előzetes árképzési megállapodás tekintetében. A többi érintett adóhatósággal folytatandó tárgyalás során fel kell oldani az adóhatóságok között fennálló különbségeket. Ha az adóhatóság értékelése és az adóalany kérelme között diszkrépancia áll fenn, egyeztetni kell az adóalannal az értékelésről. Amint az elbírálás elkészült, az adóhatóság igyekszik megkezdeni a tárgyalásokat; szükség esetén a többi érintett adóhatóság is törekszik saját értékelő munkájának befejezésére, hogy a tárgyalások elkezdődhessenek. A legtöbb előzetes árképzési megállapodás esetében minden illetékes szervnek ki kell állítania egy állásfoglalást, mely az adóhatóság értékelését tartalmazza. Az állásfoglalások hivatalos cseréje az illetékes szervek írásba foglalt állásfoglalásának cseréjével valósul meg, melyet a lehető leghamarabb el kell végezni. Az állásfoglalások kicserélése bizonyos esetekben mellőzhető.



A hivatalos előzetes árképzési megállapodások az érintett adóhatóság közötti hivatalos megállapodások révén lépnek hatályba (többoldalú előzetes árképzési megállapodás esetében köthető egyetlen megállapodás az összes érintett adóhatóság részvételével vagy kétoldalú megállapodások sorozata az egyes adóhatóságok között), és tartalmazzák az előzetes árképzési megállapodással kapcsolatos részletes feltételeket és kikötéseket. A megállapodások biztosságot nyújtanak az érintett feleknek arra nézve, hogy amennyiben teljesítik az előzetes árképzési megállapodás releváns feltételeit, az ügyletekkel kapcsolatos transzferár-képzés az előzetes árképzési megállapodás előírásai szerint fog alakulni, és az ügyleteket az adóhatóságok nem fogják eltérően értelmezni. Az adóhatóságok gondoskodnak arról, hogy módjukban álljon ezt a biztosságot szavatolni.

Összegezve, az előzetes árképzési megállapodásra vonatkozó közös uniós kritériumok jelentős biztosságot nyújthatnak a több tagállamban tevékenykedő vállalatcsoportok számára, és ezzel elősegítik a belső piac hatékonyabb működését.

#### **6.4 A Megtakarítási Irányelv<sup>119</sup> – Uniós szabályozás a magánszemélyek adóztatásának területén**

A tagállamok a területükön illetőséggel bíró magánszemélyek kamatjövedelmét jellemzően adóztatják. A magánszemélyek ezen jövedelmüket azonban viszonylag könnyen el tudták titkolni hazai adóhatóságuk elől, amennyiben betéteiket más államban helyezik el.

A tagállamok közötti káros adóverseny elleni küzdelem részeként az Európai Unió Tanácsa által 2003. június 3-án elfogadott 2003/48/EK irányelv (korábban és a továbbiakban: „Megtakarítási Irányelv”) az egyik tagállamban illetőséggel bíró magánszemély más tagországban felhalmozott megtakarítására vonatkozik, és *célja a kamatjövedelmek adóztatásának a biztosítása a haszonhúzó illetősége szerinti államban.*<sup>120</sup> A Megtakarítási Irányelv 2005. július 1-jén lépett hatályba.

<sup>119</sup> A Tanács 2003. június 3-i 2003/48/EK irányelve a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról

<sup>120</sup> Siklósiné Antal Gyöngyi: Elnökségi témák- Tisztességes adópolitika a közvetlen adózásban, a Megtakarítási irányelv és a csalásellenes megállapodások, Szakma, 2011/3. szám 110-112. o.

A Megtakarítási Irányelv pontosan meghatározza az abban alkalmazott fogalmak definícióját. A kamatjövedelem többféle elemet tartalmazó fogalma alapján az Irányelv alkalmazása tekintetében *kamatnak* minősül többek között bármely követeléshez kapcsolódó, jóváírt vagy kifizetett kamat – különösen az állampapírból, kötvényből, adósságlevélből származó kamat, az ezekhez kapcsolódó prémiumok és jutalmak –, kivéve a késedelmes teljesítéshez kapcsolódó kamatot; *haszonhúzó* minősül az a más tagállamban illetőséggel bíró magánszemély, akinek kamatot fizetnek vagy jóváírnak; *kifizetőnek* minősül az a gazdasági tevékenységet folytató jogi személy, jogi személyiség nélküli gazdasági társaság vagy egyéb szervezet, amely az Európai Közösség más tagállamában illetőséggel bíró haszonhúzóknak közvetlenül kamatot fizet vagy jóváír.

A Megtakarítási Irányelv a betétek más országokban történő elrejtését oly módon kívánja megakadályozni, hogy főszabályként automatikus adatszolgáltatási kötelezettséget ír elő a forrásország, vagyis a kamatkifizetés állama részére. Ennek megfelelően az a tagállam, ahonnan a kamatjövedelem származik, a másik országban illetőséggel bíró magánszemély adókötelezettsége teljesítésének elősegítésére információt szolgáltat a magánszemély illetősége szerinti tagállamnak. A Megtakarítási Irányelv értelmében az automatikus információcserében jelenleg – Ausztria és Luxemburg kivételével – valamennyi tagállam részt vesz. Belgium egészen 2010. december 31-ig szintén nem alkalmazta az automatikus információcserét, azonban 2011. január 1-jétől vállalta az ebben történő részvételt.

Annak érdekében, hogy a tagállamok illetékes hatóságai között az automatikus információcsere megvalósuljon, a kifizető kötelezettsége, hogy adatot szolgáltatson a saját tagállami hatósága részére a következő adatokról:

- a más tagállamban adóügyi illetőséggel rendelkező haszonhúzó személyazonosságáról és illetőségéről;
- a kifizető nevééről, címéről;
- a haszonhúzó bankszámlaszámáról vagy ennek hiányában a kamatot eredményező követelésről; és
- további, a Megtakarítási Irányelvben előírt információkról.

A kifizetőn kívül adatszolgáltatásra kötelezett továbbá az a gazdasági tevékenységet folytató jogi személy, jogi személyiséggel nem rendelkező egyéb szervezet is, amely bármely más közösségi tagállamban illetőséggel bíró szervezet útján a szervezet haszonhúzóként minősülő tagjainak juttat kamatjövedelmet. Az adatszolgáltatásra kötelezett az illetékes hatóság részére szolgáltat adatot, kivéve, ha hivatalos okirattal igazolja, hogy jogi személy, vagy az illetősége szerinti tagállamban a társasági adó alanya vagy európai befektetési alapként működik, illetve az illetősége szerinti tagállam hatósága által kiállított igazolás alapján ilyen alapként minősül.

A fenti információk alapján a kifizető tagállamának illetékes hatósága a kifizetett kamatjövedelmekről meghatározott módon és tartalommal információt közöl a haszonhúzó magánszemély illetősége szerinti tagállam illetékes hatóságával.<sup>121</sup> A Megtakarítási Irányelv szerint az adott évben teljesített valamennyi kamatfizetésre vonatkozó információt évente legalább egyszer automatikusan kell átadni, a kifizető adóévének végét követő hat hónapon belül.

A haszonhúzó illetősége szerinti tagállamnak ezzel szemben biztosítania kell a kamatfizetések kettős adóztatásának elkerülését. Ez többek között úgy történhet, hogy a tagállam a másik tagállamban levont forrásadót a területén fizetendő adó összegéig beszámítja, és a levont többletadót visszatéríti a haszonhúzóknak.

A Megtakarítási Irányelv elfogadása során született kompromisszum eredményeként Ausztria és Luxemburg (korábban Belgium is) átmeneti időszakra mentesült az automatikus adatszolgáltatási kötelezettség alól, és a Megtakarítási Irányelvben meghatározott, egységes mértékű forrásadót<sup>122</sup> kell a kamatra kivetni, valamint ezen levont adó 75%-át át kell utalni a haszonhúzó magánszemély illetősége szerinti ország részére. Az érintett országok illetékes szervei évente egy alkalommal, egy összegben utalják át az érintett összegeket a haszonhúzó magánszemély illetősége szerinti tagállam részére, az azáltal kijelölt bankszámlára.<sup>123</sup> Az

---

<sup>121</sup> Risai Anita: Automatikus információcsere más országok illetékes hatóságaival, Adóvilág, 2008/5. szám 36-39. o.

<sup>122</sup> Az átmeneti szabályok alapján Luxemburg és Ausztria az információ-szolgáltatás helyett a következő mértékű forrásadót veti ki: 15% 2005. július 1. és 2008. június 30. között, 20% 2008. július 1. és 2011. június 30. között és 35% 2011. július 1. után.

<sup>123</sup> A forrásadót kivető tagállamok a kamatra kivett forrásadó 75%-át az adóév végét követő hat hónapon belül utalják át a haszonhúzó illetősége szerinti tagállamnak.

átutalással egyidejűleg ezek az országok semmilyen információt nem szolgáltatnak a haszonhúzókra vagy a kifizetésekre vonatkozóan. A forrásadó levonása alól csak kivételes esetben mentesülhetnek a más tagállami illetőségű haszonhúzók, erre az Irányelv iránymutatásai szerint elfogadott belföldi szabályok irányadók.

A Megtakarítási Irányelvben foglalt kötelezettségek végrehajtása céljából, vagyis annak érdekében, hogy a magánszemélyek ne vigyék a betéteiket harmadik országokba, a tagországok mintegy 250 külön kétoldalú megállapodást kötöttek harmadik országgal, valamint Hollandia és az Egyesült Királyság úgynevezett „társult és függő területei”-vel. A harmadik országok közül a Svájci Államszövetséggel, az Andorrai Hercegséggel, a Liechtensteini Hercegséggel, a Monacói Hercegséggel és San Marino Köztársasággal írtak alá az egyes tagállamok kétoldalú megállapodásokat. Hollandia és az Egyesült Királyság társult és függő területei között a Csatorna-szigetekkel (Guernsey és Jersey), a Man-szigettel, Arubával, Anguillával, a Brit Virgin-szigetekkel, a Kajmán-szigetekkel, Montserrat-tal, valamint a Turks és a Caicos szigetekkel írtak alá a tagállamok megállapodást.<sup>124</sup>

A fenti országok közül Aruba, Montserrat, a Kajmán-szigetek és Anguilla az automatikus információcserét alkalmazza a tagállamokkal való viszonyában. Ezzel szemben az öt európai harmadik állam, továbbá Guernsey, Jersey, a Man-sziget, a Brit Virgin-szigetek, valamint a Turks- és a Caicos-szigetek a forrásadó-levonás módszerét alkalmazzák, hasonlóan Ausztriához és Luxemburghoz.

A Megtakarítási Irányelv kapcsán az Európai Unió jövőbeni célkitűzése a forrásadó-levonás lehetőségének automatikus információcserével történő felváltása valamennyi érintett állam viszonylatában, valamint a területi, a tárgyi és a személyi hatály kiszélesítése. Ezt jelentősen nehezíti, hogy nem minden érintett állam alkalmazza az OECD Modellegyezmény 26. cikke szerinti nemzetközi információcserét, továbbá hogy – félve a megtakarítások kiáramlásától – mind Ausztria, mind Luxemburg vonakodik a rá vonatkozó átmeneti szabályok feladásától.<sup>125</sup>

<sup>124</sup> A 2010. október 1-i Hollandiához csatlakozást megelőző időszakra a Holland Antillákra is kétoldalú megállapodások vonatkoztak.

<sup>125</sup> A témáról lásd részletesen: Mészáros Viktória: A külföldről származó kamat- és egyéb jövedelmek, automatikus nemzetközi információcsere, ellenőrzési tapasztalatok, in Adó-kódex ellenőrzés, XX. évfolyam, 2011/9. szám, 60-72. o.

A Megtakarítási Irányelv beépítésre került a magyar jogba, egyrészt a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény („Szja tv.”) anyagi jogi, másrészt az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény („Art.”) eljárásjogi rendelkezései útján.

A Magyarországról kamatjövedelmet szerző külföldi illetőségű magánszemélyek vonatkozásában a magyar kifizetőt terhelő adatszolgáltatási kötelezettséget az Art. 7. számú melléklete tartalmazza „Adatszolgáltatás a kamatjövedelemről” címszó alatt.<sup>126</sup> Ehhez kapcsolódóan, az Szja tv. 65. § (3) bekezdés *a) ab)* alpontja kimondja, hogy nem kell jövedelemként figyelembe venni „*azt a bevételt, amellyel összefüggésben az adózás rendjéről szóló törvény 7. számú melléklete adatszolgáltatási kötelezettséget ír elő*”. A hazai jogszabályi háttér ezzel biztosítja a Magyarországról származó kamatjövedelem forrásadó mentességét arra az esetre, ha a kamatjövedelem hasznhúzója a Megtakarítási Irányelv hatálya alá tartozó államban illetőséggel rendelkező magánszemély.

Ha a külföldről származó kamatjövedelem hasznhúzója egy magyar illetőségű magánszemély, akkor a Megtakarítási Irányelv alapján a kamatfizetés állama automatikusan információt szolgáltat Magyarországra részére. Az Irányelv átmeneti szabályai folytán forrásadót alkalmazó Ausztria és Luxemburg (továbbá 2010. december 31. előtt Belgium) kivételével valamennyi tagállamtól, továbbá a Kajmán-szigetektől, Arubától, Montserrat-tól és Anguillától érkeznek információk a magyarországi illetőségű hasznhúzók számára kifizetett kamatjövedelmekről annak érdekében, hogy ezeket a jövedelmeket Magyarország adóztathassa.

Az automatikus információcserét alkalmazó államok mellett Luxemburgban, Svájcban, Liechtensteinben, San Marinóban, Monacóban és Andorrán, valamint a társult és függő területeken a megtakarításaikból kamatjövedelmet szerző hasznhúzók dönthetnek úgy, hogy a forrásadóztatás elkerülése végett hozzájárulnak ahhoz, hogy a kifizetés országa az azonosításukhoz szükséges személyes adataikat, illetve a megszerzett jövedelemre vonatkozó információt közölje az illetőségük szerinti országgal.

---

<sup>126</sup> Az irányelv hazai gyakorlati alkalmazásáról lásd az APEH 2006.01.11-én kiadott tájékoztatóját „Tájékoztató a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról szóló 2003/48/EK Tanácsi irányelv alapján kiadott igazolásokról” címmel

Az adóhatóságnak az illetékes külföldi hatóságoktól beérkezett adatokat feldolgozó rendszerében megtalálhatók az információközléssel érintett magyar magánszemély adózók részére történt kifizetésekre vonatkozó, a külföldi bankoktól kapott tájékoztató adatok, mint például a kifizetés dátuma, a kamat összege, illetve az adózó bankszámlaszáma. A tapasztalatok szerint a magyar adóhatóság a nagyarányú befektetésre utaló magas kamatról szóló információkat gyakran alkalmazza a vagyonosodási vizsgálatok kiválasztása során.<sup>127</sup>

Az Irányelv gyakorlati alkalmazását vizsgálva elmondható, hogy a 2008-2009-es évekre vonatkozó adatok szerint éves szinten közel 1 milliárd forint bevételhez jutott a magyar állam a magyar magánszemélyek külföldről – kizárólag a forrásadót alkalmazó országokból – származó kamatjövedelme után.<sup>128</sup> A Megtakarítási Irányelv alkalmazása kapcsán felmerülő több eljárási kérdéssel az adóhatóság külön tájékoztatóban foglalkozik.<sup>129</sup>

---

<sup>127</sup> Lásd az adóhatóság 2008.01.29-én közzétett, „Az egyes államok közötti automatikus információcsere” c. közleményét.

<sup>128</sup> Mészáros Viktória: A külföldről származó kamat- és egyéb jövedelmek, automatikus nemzetközi információcsere, ellenőrzési tapasztalatok, in Adó-kódex ellenőrzés, XX. évfolyam, 2011/9. szám, Budapest, 2011, 61. o.

<sup>129</sup> Lásd az adóhatóság 2011.07.08-án közzétett, „Tájékoztató a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról szóló 2003/48/EK Tanácsi irányelv alapján kiadott igazolásokról” szóló tájékoztatását.

## **7. NEGATÍV HARMONIZÁCIÓ: AZ EURÓPAI BÍRÓSÁG JOGFEJLESZTŐ MUNKÁJA AZ ALAPVETŐ SZABADSÁGOK ADÓZÁS TERÜLETÉRE TÖRTÉNŐ BEVONÁSA ÁLTAL**

A korábbiakban említettem, hogy az adózás harmonizációja többnyire csak a közvetett adók területén érvényesül, ezzel szemben a közvetlen adók területén a tagállamok sokkal kevésbé hajlandók szuverenitásuk feladására. A negatív, vagyis tilalmakon alapuló harmonizáció éppen ezért a nehezebben haladó közvetlen adók harmonizációját jellemzi. Ennek eredményeként csak néhány irányelv szabályozza e területet, és a Bizottság és a tagállamok is deklarálta a közvetlen adók politikai szintű koordinációjára nem pedig azok harmonizációjára törekednek. A kevés közvetlen jogforrás hiányában a Bíróság kiemelkedő szerepet játszott és játszik ma is a társasági- és a személyi jövedelemadó szabályainak fejlesztésében. A Bíróság bevonta az alapvető szabadságokat és egyéb közösségi elveket az adózást érintő kérdések vizsgálatába, és ennek eredményeként a tagországok többször is arra kényszerültek, hogy adójoguk alapvető rendelkezéseit módosítsák.<sup>130</sup>

Ezen ítélkezési gyakorlat feldolgozása a témám szempontjából meghatározó, ugyanakkor sokféle szempontrendszer szerint történhet. A formális kronologikus, vagy érintett nemzetek besoroláson túlmenően az egyes esetek által sértett vagy sérteni vélt jogi norma illetőleg a tagállamok általi hivatkozás alapján is történhetne a csoportosítás. Álláspontom szerint a legátfogóbb képet akkor kapja az Olvasó, ha elsőként az alapvető szabadságok kerülnek adójogi szempontból bemutatásra, majd ezt követően egy másik megközelítés alapján, az adózók helyzete és tevékenysége szerint kerülnek az esetek részletesen feldolgozásra.

Előljáróban röviden bemutatom az Európai Bíróságot, és az adóügyekben releváns eljárásokat.

---

<sup>130</sup> Erről részletesebben lásd: Erdős Éva: Az adójogi harmonizáció folyamata és eszközei az Európai Unióban In: Ünnepi Tanulmányok Prof. Dr. Kalas Tibor egyetemi tanár oktatói munkásságának tiszteletére Z-Press Kiadó, 2008. Miskolc 108-123.o.

## 7.1 A Bíróság működése

A Lisszaboni Szerződés hatálybalépésével megszűnt a közösségi jogra jellemző hárompilléres rendszer, amely tény nyilvánvalóan hatással van a Bíróságra is. Értekezésem jelen szakaszában nem kívánom részletesen ismertetni a Bíróság felépítését, működését, csupán azon – az értekezés tárgya szempontjából releváns – változásokat szeretném kiemelni, amelyeket a Lisszaboni Szerződés a Bíróság vonatkozásában eredményez.

A Bíróság felállítására 1952-ben került sor, feladata az uniós jog tiszteletben tartásának biztosítása az alapító szerződések értelmezése és alkalmazása során. A Bíróság ennek keretében felülvizsgálja az Európai Unió intézményei jogi aktusainak jogszerűségét, gondoskodik arról, hogy a tagállamok teljesítsék a Szerződésekből eredő kötelezettségeiket, és a nemzeti bíróságok kérelmére értelmezi az uniós jogot.

A Bíróságot jelenleg 27 bíró és 8 főtanácsnok alkotja, akiket a tagállamok kormányai közös megegyezéssel neveznek ki sajátos eljárásban, hat éves időtartamra. A Bíróság munkáját az elnök irányítja, akit a bírák maguk közül választanak hároméves, megújítható időtartamra.<sup>131</sup>

A főtanácsnokok a Bíróság munkáját segítik. Az a feladatuk, hogy a Bíróság előtt folyamatban lévő ügyekben jogi szakvéleményt, ún. „indítványt” terjesszenek elő. A főtanácsnokoknak pártatlanul és függetlenül kell eljárniuk. A Bíróság nem köteles követni a főtanácsnoki indítványban foglaltakat, azonban többnyire az abban fogalt eredményre jut.

A Bíróság vagy teljes ülésben, vagy tizenhárom bíróból álló nagytanácsban, vagy öt-, illetve háromtagú tanácsokban jár el. Az eljárásban félként részt vevő tagállam vagy uniós intézmény kérelmére, valamint a különösen bonyolult vagy jelentős ügyekben a Bíróság nagytanácsban ülészik, rendszerint azonban öt- vagy háromtagú tanácsban jár el.

A Bíróság<sup>132</sup> három bíróságból áll: a Bíróságból, a Törvényszékből és a Közszolgálati Törvényszékből. Utóbbit a Lisszaboni Szerződés nem nevesíti, csupán a 270. cikk utal joghatóságára.

<sup>131</sup> Az Európai Unió joga a gyakorlatban 117. o.

<sup>132</sup> A Bíróság alapokmánya az alábbi címen olvasható:

[http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2008-09/statut\\_2008-09-26\\_09-40-37\\_946.pdf](http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2008-09/statut_2008-09-26_09-40-37_946.pdf)



A különös hatáskörű törvényszékek létrehozása tekintetében a Lisszaboni Szerződés módosítja létrehozataluk módját, amely szerint ezentúl a rendes jogalkotási eljárás szerint (azaz együttdöntési eljárásban minősített többséggel) hozzák azokat létre, nem pedig egyhangúlag, ahogy korábban.

A Lisszaboni Szerződés 281. cikke megváltoztatta a Bíróság alapokmányának módosítására vonatkozó rendelkezést, és a módosítást a rendes jogalkotási eljárás keretébe helyezte, amely így már nem igényli az egyhangúságot a döntés elfogadása során. Az egyhangú döntés azonban a bírák és a főtanácsnokok jogállására, valamint a Bíróság nyelvhasználati szabályaira továbbra is vonatkozik.

Ami az intézmény tagjai kinevezésének részletes szabályait illeti, a Lisszaboni Szerződés átveszi a már meglévő rendelkezéseket, amennyiben a bírákat a tagállamok kormányai közös megegyezéssel hat éves időtartamra nevezik ki, de ezentúl azon bizottsággal folytatott konzultációt követően, amelynek feladata a Bíróság vagy a Törvényszék bírójának vagy főtanácsnokának jelölt személy e feladatra való alkalmasságáról véleményt adni. E bizottságot hét személy alkotja, akiket a két bíróság korábbi tagjai, a tagállamok legfelsőbb bíróságainak tagjai és elismert szakértelemmel rendelkező jogászok közül választanak ki, akik közül egy személyre az Európai Parlament tesz javaslatot. A Bíróság elnökének kezdeményezése alapján a Tanács határozatot hoz e bizottság működésének szabályairól, valamint tagjai kinevezéséről.

## **7.2 Az adózás szempontjából releváns eljárástípusok**

A Bíróság több eljárástípusban járhat el,<sup>133</sup> az adózást érintő joggyakorlat többnyire az előzetes döntéshozatali eljárás, illetve a tagállami kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás keretében született ítéletekből körvonalazódik.

---

<sup>133</sup> Lásd erről bővebben: Wopera Zsuzsa: 'Eljárási jogelvek érvényesülése az Európai Bíróság gyakorlatában', in: Az igazságszolgáltatás kihívásai a XXI. Században, Tanulmányok Gáspárdi László professzor emlékére (szerk: Harsági Viktória-Wopera Zsuzsa) HVG-ORAC, Budapest, 2007.

### **7.2.1 Az előzetes döntéshozatali eljárás**

Az előzetes döntéshozatali eljárást az EUMSZ 267. (EKSZ korábbi 234.) cikke szabályozza. Az eljárás keretében a Bíróság szorosan együttműködik a tagállamok valamennyi bíróságával, amelyek egyébként általános hatáskörrel rendelkeznek az uniós jog alkalmazására. Az uniós jogszabályok tényleges és egységes alkalmazásának biztosítása, továbbá az eltérő értelmezések elkerülése érdekében a tagállami bíróságok jogosultak – illetve bizonyos esetekben kötelesek – a Bírósághoz fordulni az uniós jog egy adott részének pontos meghatározása végett – például annak érdekében, hogy ellenőrizhessék: a nemzeti szabályozásuk mennyiben van összhangban az uniós joggal. Az előzetes döntéshozatali eljárásnak célja lehet továbbá valamely uniós jogi aktus érvényességének vizsgálata.

A Bíróság nem pusztán véleményt nyilvánít, hanem indokolással ellátott ítélettel vagy végzéssel határoz. Azt a nemzeti bíróságot, amely a határozat címzettje, az előtte folyó jogvita eldöntésekor köti ez az értelmezés. A Bíróság ítélete a tartalmilag hasonló kérdésben eljáró más nemzeti bíróságokat is köti.

Az előzetes döntéshozatali eljárás keretében a Bíróság az uniós jog helyes értelmezésében ad iránymutatást a nemzeti bíróságok számára. Jóllehet az előzetes döntéshozatali eljárást csak valamely nemzeti bíróság indíthatja meg, a Bíróság előtt folyó eljárásban a nemzeti bíróság előtti eljárásban részt vevő valamennyi fél, a tagállamok és az Unió intézményei is részt vehetnek. Számos jelentős uniós jogi elvet az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések alapján állapítottak meg, amelyeket egyes esetekben a tagállamok elsőfokú bíróságai terjesztettek elő.

### **7.2.2 A tagállami kötelezettségszegés megállapítására irányuló kereset**

Ezen eljárásban a Bíróság ellenőrzi, hogy a tagállamok teljesítik-e az uniós jog alapján fennálló kötelezettségeiket. Az eljárásra vonatkozó alapvető szabályokat az EUMSZ 258. cikke tartalmazza. A Bíróság előtti eljárást a Bizottság által indított előzetes eljárás előzi meg, amelynek az a célja, hogy lehetőséget adjon az érintett tagállamnak, hogy válaszoljon a vele szemben felhozott kifogásokra. Amennyiben ennek az eljárásnak az eredményeként a tagállam nem szünteti meg a kötelezettségszegést, az uniós jog megsértése miatt eljárást lehet kezdeményezni a Bíróságnál. Az eljárásnak alapvetően két típusát különböztethetjük meg,

annak alapján, hogy a Bizottság – a gyakorlatban ez a legáltalánosabb eset –, vagy valamely tagállam kezdeményezi.<sup>134</sup> Ha a Bíróság megállapítja a kötelezettségszegést, a tagállam köteles azt azonnal megszüntetni. Ha a Bizottság által indított újabb eljárás során a Bíróság megállapítja, hogy az érintett tagállam nem tett eleget az ítéletben foglaltaknak, a tagállamot átalányösszeg és/vagy kényszerítő bírság megfizetésére kötelezheti. Ugyanakkor egy irányelv átültetésére elfogadott intézkedések Bizottságnak való bejelentése elmulasztása esetén ez utóbbi javaslatára a Bíróság már a kötelezettségszegést megállapító első ítélet meghozatalakor pénzbírságot szabhat ki az érintett tagállammal szemben.

### 7.3 A négy alapszabadság érvényesülése az adózásban

Az Egységes Európai Okmány 1986-ban megalkotta a „belső piac” fogalmát, mely egy olyan belső határok nélküli térséget jelent, amelyen belül megvalósul az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad áramlása.<sup>135</sup> A tagországok szuverén módon alakítják adójogukat, ezt azonban az EUMSZ fent említett adózási tárgyú cikkein túlmenően korlátok közé szorítják a Közösség alapvető szabadságai, azaz a tagállamok csak olyan adórendszert vezethetnek be, amely megfelel a belső piac elvárásainak, amelyet az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgását gátló akadályok tagállamok közötti eltörlése jellemez.

Figyelemmel arra, hogy különböző típusú és helyzetű adóalanyokról van szó, az egyes államok gyakran az azonos típusú jövedelmeket is különbözőképpen adóztatják meg annak függvényében, hogy azt belföldi vagy külföldi illetőségű adózó kapja-e. Minden olyan esetben, amikor a külföldi és a belföldi illetőségű azonos jövedelme másképpen adózik, vagy ugyanazon személy belföldről, illetőleg külföldről származó jövedelmét más szabályok szerint adóztatja az adott tagállam, felmerül annak a kérdése, hogy a különbségtétel indokolt-e. Amennyiben egyéb szempontból a belföldi vagy külföldi illetőségűek helyzete összehasonlítható, úgy az adott (azonos típusú) jövedelem megadóztatását illető különbségtétel általában nem megalapozott.

<sup>134</sup> Várnay Ernő, Papp Mónika, Varju Márton, Bartha Ildikó: A tagállamokkal szembeni kötelezettségszegési eljárások, KJK-Kerszöv, Budapest, 2006.

<sup>135</sup> A témáról bővebben lásd: Jacques Pelkmans, Dominik Hanf, Michele Chang: The EU Internal Market in Comparative Perspective, P.I.E. Peter Lang S.A., Brussels, 2008.

Az EUMSZ a munkavállalók szabad mozgását, illetőleg a letelepedés jogát illetően a megkülönböztetés tilalmát mondja ki. Ezzel szemben az áruk, szolgáltatások és a tőke szabad áramlása vonatkozásában a szabályozás nem a diszkriminációra utal, hanem tilt minden olyan intézkedést, mely ezek szabad mozgását gátolja. A Bíróság esetjoga ezt a különbségtételt fellazította.

A diszkrimináció és a restrikció két külön fogalmat takar. Diszkriminációról akkor beszélünk, ha adójogilag két tagállam termékei és vállalkozásai között különbséget tesznek, jóllehet helyzetük teljesen, vagy majdnem teljesen megegyezik. Restrikció vagy korlátozás ezzel szemben akkor áll fenn, ha valamely szabadságot, jogot indokolatlanul korlátoznak, függetlenül attól, hogy a korlátozás belföldit vagy külföldit érint. Ebben az esetben a restrikció egyaránt sújthatja a belföldi és az import terméket vagy szolgáltatást, mégis tiltott lesz, hiszen a belső piac működését gátolja.

A *Gebhard ügyben*<sup>136</sup> a Bíróság kifejtette, hogy az alapvető szabadságok gyakorlását csak olyan intézkedések korlátozhatják, melyek *négy feltételnek megfelelnek*:

- hátrányos megkülönböztetés nélkül lehet azokat alkalmazni,
- bevezetésüket a közérdek feltétlenül érvényesítendő követelményei indokolják,
- alkalmasak az általuk kitűzött célok elérésére, és
- nem haladják meg azt a mértéket, amely az elérésükhöz szükséges.

A közvetlen adóknál a diszkrimináció általában a külföldi illetőségűekkel kapcsolatban fordul elő, akiknek adójogi megítélése eltér a belföldi illetőségűek adójogi helyzetétől. *Míg a diszkriminációt* csak olyan feltételek fennállása esetén lehet indokolni, mint a közrend, a közbiztonság, a közegészségügy, illetőleg amelyeket az EUMSZ felsorol, *addig a restrikciókat* ennél szélesebb körben lehet alkalmazni, amennyiben a *Gebhard esetben* felsorolt feltételek teljesülnek.

---

<sup>136</sup> C-55/94 Gebhard (ECR 1995 I-4165. o.), Lásd még Dr. Deák Dániel: Harmonizációs törekvések a határon átnyúló tőzsdai értékpapírügyletek forrásadóztatásában; *Gazdaság és Jog*, 10/2005, pp. 19-24

A valamennyi szabadságjogra kiterjedően kimondott korlátozási tilalom különös jelentőséget kap az illetőség országának viszonylatában. A munkavállalók szabad mozgását eredetileg a fogadó ország szempontjából közelítették meg, de több eset foglalkozik azzal, hogy ezen szabadság magában foglalja az illetőség országa akadály nélküli elhagyásának lehetőségét. Ennek alapjait a Bíróság a *Baars esetben*<sup>137</sup> mondta ki. Jóllehet *tipikusan a fogadó országban szokott előfordulni*, hogy különbséget tesznek két különböző ország állampolgárai között, de a letelepedés szabadsága értelmében hasonlóan tiltott az is, ha az egyik tagország megnehezíti saját állampolgára részére a külföldi letelepedést.

Az egységes belső piac *alapvető célja a szabadságok biztosítása*, hogy lehetővé tegye a tagországok közötti gazdasági tevékenységet. Ezekből következően az alapvető szabadságjogok nem védik azokat az eseteket, amelyekben kizárólag belföldi elem szerepel. Ennek legismertebb példája a *Werner eset*.<sup>138</sup> Az újabb ítélkezési gyakorlat alapján megkérdőjelezhető, hogy a *Werner esetet* ma is hasonlóan bírálná-e el a Bíróság. A *Gilly esetben*<sup>139</sup> a tényállás a *Werner eset* tényállásához nagyon hasonló volt, Gilly asszony francia–német kettős állampolgárként Németországban született, tanult és dolgozott, de a férjével együtt Franciaországban élt. A német–francia kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmény értelmében végeredményben a német adó egy része többlet adóterhelést jelentett ahhoz képest, mintha Gilly asszony kizárólag francia állampolgár lett volna. A Bíróság az ügygel azért volt hajlandó foglalkozni, mert véleménye szerint Gilly asszony nem csak német, hanem francia állampolgár is volt, jóllehet itt francia adóztatásról volt szó.

Jóllehet, ha kizárólag egy ország érintett az adott ügyletben, akkor a Bíróság nem vizsgálja, hogy a szabadságjog érvényesül-e, azonban egy ország saját állampolgára is élvezhet

<sup>137</sup> C-251/98 Baars (ECR 2000 I-2787. o.)

<sup>138</sup> C-112/91 Werner (ECR 1991 I-429. o.) Werner német fogorvos volt, aki Németországban született, tanulmányait ott végezte és rendelőt is ott üzemeltetett. Családjával Hollandiában élt, így Németországban csak korlátozott adókötelezettséggel bírt, amely hátrányt jelentett számára a családi adókedvezmény igénybevétele szempontjából. Keresetét az Európai Bíróság azonban elutasította, mert véleménye szerint az eset minden aspektusa német; az egyedüli külföldi elem, hogy a család Hollandiában él, ez pedig magánéleti és nem gazdasági döntés, így az EUMSZ 49. cikke a kérdésben nem alkalmazható.

<sup>139</sup> C-336/96 Gilly (ECR 1998 I-02793. o.)

védelmet, amennyiben helyzete egy másik tagállam állampolgárával összehasonlítható a saját országában. Ilyen az *Ascher eset*.<sup>140</sup>

Tiltott diszkriminációról vagy korlátozásról csak abban az esetben beszélhetünk, ha azt valamely tagország szabályai azáltal idézik elő, hogy a Közösségen belüli tranzakciókat nehezítik. Azok az aránytalanságok azonban, amelyek szintén gátolják a Közösségen belüli gazdasági tevékenységet, de *amelyek oka nem egy, hanem több jogrendszer különbségéből adódik*, értelemszerűen nem ütköznek az EUMSZ által meghatározott elvekbe, jóllehet gazdasági hatásuk olyan, mintha egy országban kerültek volna ezek a jogszabályok elfogadásra. Ennek legkézenfekvőbb példája, ha az anyaország és a leányvállalat országa által adott jövedelemtípus esetén alkalmazott adókulcs eltér, jóllehet, ez feltételezve, hogy a leányvállalat országának adókulcsa magasabb, nyilván nem hat ösztönzőleg a tőke kivitelre.

A következőkben az adójogi szabályokat az egyes szabadságjogok szempontjából vizsgálom, mely alapszabadságok érvényesülésének elveit a Bíróság részben már az adójogtól függetlenül kimunkálta.

### 7.3.1 Az áruk szabad mozgása

Figyelemmel az Európai Közösségek történeti fejlődésére, az első és legfontosabb szabadság az *áruk szabad áramlása volt*. Az EUMSZ 28-32. valamint 34-37. cikkei (EKSZ korábbi 23-31. cikkei) szerint a tagállamok közötti kereskedelem akadályait el kell törölni. Ennek megfelelően a rendelkezések megtiltják a vámokat, illetőleg a vámmal azonos hatású díjakat, valamint eltörlik a mennyiségi korlátozásokat, illetőleg az azzal azonos hatású intézkedéseket.

A kezdetekben a közös piac működését leginkább az eltérő vámterhek befolyásolták. Ennek megfelelően a közös piac kialakításának első lépéseként a vámok harmonizációjára került sor. Az EUMSZ 28. cikke kimondja a vámunió létrehozását, melynek keretében megtiltja, hogy a tagállamok közötti importot és exportot vám vagy azzal azonos hatású díj terhelje. Ez együtt

---

<sup>140</sup> A holland állampolgár Ascher úr Belgiumban lakott, de mind a két országban dolgozott. A holland adószabályok szerint külföldi illetőségűnek minősült és magasabb adóval sújtották, mintha belföldi illetőségű lett volna. Az Európai Bíróság ezt az EKSZ 43. cikkébe ütközőnek ítélte. C-107/94 Ascher (ECR 1996 I-03089. o.)

járt a harmadik országokkal szembeni egységes vámtarifarendszer elfogadásával. A közös vámtarifarendszer 1968. július 1-jén lépett hatályba.<sup>141</sup>

A vámra vonatkozó szabályok kiterjednek a vámmal „azonos hatású díjakra” is. Ilyennek minősül bármilyen olyan akár minimális összegű pénzügyi teher – legyen az bármilyen elnevezésű, formájú és bármilyen célt is szolgáljon –, amelyet a tagállam akkor vet ki, amikor egy termék átlépi az országhatárt. Ennek fényében például a statisztikai díj még akkor is tilos, ha célja nem a belső piac védelme.<sup>142</sup> Ilyen típusú díjakat kizárólag akkor lehet kivetni, ha a díj mértéke nem haladja meg annak a szolgáltatásnak a díját, amely az alapügylet tárgyát képezi. A Bíróság olyan tágan értelmezte ezt a fogalmat, hogy azok a díjak is tiltó listára kerültek, amelyek ugyan nem tesznek különbséget a hazai és importált termékek között, azonban hatásukban a hazai termelést valamilyen módon elősegítik.<sup>143</sup>

A mennyiségi korlátozásokkal azonos hatású intézkedések értelmezése tekintetében a Bíróság a *Dassonville ügyben*<sup>144</sup> hozott ítélete mérföldkőnek tekinthető. A Bíróság ítéletében kimondta, hogy „...bármely olyan tagállami, a kereskedelemre vonatkozó előírás, amely közvetlenül vagy közvetve, ténylegesen vagy potenciálisan alkalmas a Közösségen belüli kereskedelem akadályozására, a mennyiségi korlátozásokkal azonos hatású intézkedésnek minősül.”

Amint arra korábban utaltam, az EUMSZ külön fejezete foglalkozik az adózással. Ezek a rendelkezések a közvetett adókra vonatkoznak, ezért ezek nem képezik értekezésem tárgyát. Figyelemmel azonban szoros kapcsolódásukra az áruk szabad mozgásához, érdemes a két szabályozás közötti különbségre kitérni. Az EUMSZ 110. cikke tiltja, hogy valamely tagállam más tagállamból származó termékekre közvetlenül vagy közvetve olyan adókat vessen ki,

<sup>141</sup> Az Európai Unió jogi fundamentumai 206-208. o.

<sup>142</sup> C-24/68. Bizottság kontra Olaszország (ECR 1969 193 o.), Az ügyben Olaszország statisztikai illetéket vetett ki a többi tagállamba kivitt vagy onnan behozott árucikkekre. A vitában Olaszország érve az volt, hogy a díj rendkívül alacsony mértékű és valójában egy általa nyújtott szolgáltatásért fizetett ellenszolgáltatás. A Bíróság azonban válaszul kifejtette, hogy jelen esetben annyira általános előnyről van szó, hogy a díjat nem lehet egy ténylegesen nyújtott gazdasági előny ellenértékének tekinteni.

<sup>143</sup> Például: C-17/91 Lornoy kontra Belgium (ECR 1992 I-6523. o.); C-2/69 Diamantarbeiders kontra Brachfeld (ECR 1969 211. o.)

<sup>144</sup> C-8/74 Procureur du Roi kontra Benoît és Gustave Dassonville (ECR 1974 837. o.)

mellyel saját hasonló vagy más termékeit védi. A 30. cikk és a 110. cikk nem kerül együttesen alkalmazásra. *Míg a 30. cikk* megtilt minden olyan díjat, amelyik másik tagországból származó importot terhel, *addig a 110. cikk* megengedi, hogy az importált termékeket megadóztassák, feltéve, hogy a hazai terméket hasonló adókötelezettség terheli. Jó példa erre a sör és a bor adóztatása. A közösségi jog szerint kizárólag a sört kötelező jövedéki adóval adóztatni, a bort nem. Ugyanakkor azon országok, amelyek kizárólag sört állítanak elő, nem adóztathatják meg a bort olyan mértékben, hogy ez a sör piacát védje. Míg a 110. cikk diszkrecionális jogot ad a tagországnak az adókivetésre – amelynek egyedüli korlátja a harmonizációs kötelezettség a 113. cikk alapján –, addig a 30. cikk nem nyújt ilyen mozgásteret a tagország részére, hanem megtiltja, hogy a tagország bármilyen vámot vagy azzal azonos hatású díjat kivessen, legyen annak hatása akármilyen elhanyagolható vagy közvetett.

Az áruk szabad mozgását gátló adójogi akadályok mára jórészt elhárultak. Ezt mutatja, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatában kevés ilyen tárgyú esettel találkozhatunk, melyek közül azonban két eset említést érdemel.

*A Bizottság v. Franciaország ügyben*<sup>145</sup> egy lapkiadót bizonyos adókedvezmények csak akkor illettek volna meg, ha a termékeit Franciaországban nyomtatták. Ez a szabály az áruk szabad mozgásával összeegyeztethetetlennek minősült a Bíróság szerint.

Kevésbé volt szerencsés a Krantz<sup>146</sup> cég, mely gépeket adott el egy holland leányvállalatának. A holland adóhatóság a holland vállalat tartozásai fejében lefoglalta a leányvállalat részére szállított gépeket, jóllehet a Krantz cég tulajdonfenntartással élt a gépek tekintetében. Figyelemmel arra, hogy a holland adójog az adóhatóság foglalási jogát minden hasonló esetben elismeri, függetlenül attól, hogy a tulajdonfenntartás belföldi vagy külföldi cég javára áll-e fenn, valamint, hogy egy ilyen korlátozás által az áruk szabad mozgására kifejtett hatás rendkívül közvetett, a Bíróság értelmezése szerint ez a szabályozás nem ütközik a fenti szabadságjoggal.

---

<sup>145</sup> C-18/84 Bizottság kontra Franciaország (ECR 1985 1339. o.)

<sup>146</sup> C-69/88 Krantz (ECR 1990 I-00583. o.)



Összegezve, az áruk szabad mozgásának elve a vámok és vámhatású díjak eltörlésében játszott szerepet és jellemzően érvényesül az adójog szempontjából, így a jövőben szerepe viszonylag csekély, különösen a közvetlen adók szempontjából.

### 7.3.2 A személyek szabad mozgása

A személyek szabad mozgása egyrészt magában foglalja a munkavállalók azon szabadságát, hogy más tagállamokban *munkaviszonyba lépjenek*, másfelől biztosítja a személyek *letelepedéshez való jogát*, hogy egy másik tagállamban vállalkozzanak, illetőleg hogy ott társaságokat, fióktelepeket, képviseleteket alapítsanak. Ez utóbbi szabadság mind a cégekre, mind az egyéni vállalkozókra kiterjed. A munkavállalók szabad mozgása magában foglalja a tagállamok munkavállalói között az állampolgárságon alapuló mindenfajta *megkülönböztetés eltörlését* a foglalkoztatás, a bérezés és más munkafeltételek tekintetében. Értelemszerűen egy ilyen tilalom kiterjed az adózásra is. A letelepedés szabadsága magában foglalja az egyéni vállalkozók, illetőleg a valamely tagállam jogszabályai szerint alapított társaságok tevékenységének szabadságát és azt a tilalmat, hogy közöttük állampolgárság vagy más hasonló jellemző alapján különbséget tegyenek.<sup>147</sup>

A munkavállalók mozgásának szabadsága, illetve a letelepedés joga azok a területek, amelyek *jelentősen befolyásolták az egyes tagállamok adószabályainak felülvizsgálatát a negatív harmonizáció során*. Ennek oka, hogy az egyes adórendszerekben hagyományosan megkülönböztették az úgynevezett teljes körű, illetőleg a korlátozott adókötelezettséget, különbséget téve azon belföldi személyek között, melyeket a világjövedelmük alapján keletkezett adókötelezettségük az adott tagállamban, illetőleg azon külföldi illetőségű személyek között, amelyek kizárólag a belföldről származó jövedelmükkel tartoztak a nemzeti adójogszabály hatálya alá. A munkavállalók szabad mozgásához kapcsolódó eseteket a természetes személyek adózására vonatkozó fejezetben tárgyaljuk.

A letelepedés szabadsága magában foglalja *a vállalkozás jogi formájának a megválasztását*, azaz hogy egy cég egy másik országban tevékenységét egy leányvállalat, egy fióktelep, vagy

---

<sup>147</sup> Néhány esetben nehezen megállapítható, hogy jelenleg a tőkemozgás szabadságát vagy pedig a letelepedés jogát kell alkalmazni. Figyelemmel arra, hogy a tőkemozgások is teljes egészében liberalizáltak, a megkülönböztetésnek gyakorlati jelentősége nincs.

egy képviselet útján végezze. Az egyes országok jellemzően különbséget tesznek a leányvállalatok és a fióktelepek adóztatása között; míg az előbbi egy belföldi illetőségű társaság, addig az utóbbi egy, a tagország szempontjából külföldi illetőségű cég belföldi üzleti egysége. A letelepedés szabadsága tehát magában foglalja

- egy cég *székhelyváltásához*,
- egy másik tagországban való *leányvállalat alapításához*, vagy
- egy másik tagországban *fióktelep létesítéséhez*

való jogát.

A Bíróság az adózási tárgyú kérdések jelentős többségében ezen szabadság érvényesülését vizsgálja, ezért ezek az esetek részletesen a későbbiekben kerülnek kifejtésre. Itt csak néhány „alapeset” kerül bemutatásra.

A *Daily Mail* ügyben<sup>148</sup> az angol illetőségű cég a székhelyét Hollandiába kívánta áthelyezni, mivel a holland adószabályok szerint egy jövőbeli ügylete sokkal kedvezőbben adózott volna. Az angol adóhatóság viszont csak akkor engedte volna a székhely – és így az illetőség – áthelyezését, amennyiben a cég a „rejtett tartalékait” az angol adószabályok szerint leadózta. Ez azt jelentette, hogy az adott eszköz piaci értéke és könyv szerinti értéke közötti különbséget a vállalkozásnak le kellett volna adóznia, mivel ha a vállalkozás kikerül az angol adójog hatálya alól, akkor nincs további lehetőség ezen jövedelem angol adószabályok szerinti adóztatására. Ezt a korlátozást a Bíróság – ugyan társaság jogi érvekre hivatkozva – a letelepedés szabadságával összeegyeztethetőnek ítélte.<sup>149</sup> A szakirodalomban vitatott, hogy vajon a Bíróság helyesen döntött-e. Az álláspont felülvizsgálatára a Bíróságnak a magyar tárgyú *Cartesio* ügyben<sup>150</sup> nyílt alkalma, érdemben azonban nem változtatta meg az álláspontját.

<sup>148</sup> C-81/87 The Queen kontra H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust Plc. (ECR 1988 05483. o.)

<sup>149</sup> Az ügyről részletesebben lásd: Gyulai-Schmidt Andrea: *Cartesio ante portas*- avagy a társaságok Európai Unión belüli szabad költözési joga I., Európai Tükör, 2008/1. 84-88. o.

<sup>150</sup> C-210/06 *Cartesio* (ECR 2008 I-09641. o.)

A Cartesio Magyarországon bejegyzett betéti társaság, mely arra kérte a cégbíróságot, hogy jegyezze be a cégnyilvántartásba a társaság székhelyének Magyarországról Olaszországba történő áthelyezését, de oly módon, hogy továbbra is a magyar társasági jog hatálya alá tartozó társaság kívánt maradni. A cégbíróság elutasította e kérelmet arra hivatkozva, hogy a magyar jog nem teszi lehetővé a magyar társaságok számára székhelyük áthelyezését valamely másik tagállamba, ahhoz, hogy a Cartesio áthelyezze székhelyét, előbb Magyarországon meg kell szűnnie, és az olasz jog szerint újjá kell alakulnia.<sup>151</sup>

A Bíróságnak tulajdonképpen abban a kérdésben kellett állást foglalnia, hogy úgy kell-e értelmezni az EKSZ 43. és 48. cikkét, hogy azokkal összeegyeztethetetlen az a tagállami szabályozás, amely megakadályozza az e tagállam belső joga szerint létrejött társaságot abban, hogy székhelyét úgy helyezze át másik tagállamba, hogy eközben megtartja azon tagállambeli honosságát, amelynek szabályozása alapján létrehozták.

Kiindulási pontként ugyan fenntartotta a Bíróság azon (a *Daily Mail and General Trust ügyben* tett) megállapítását, miszerint a valamely nemzeti jog alapján létrehozott társaság kizárólag azon nemzeti jog alapján létezik, amely szabályozza annak létrehozását és működését. A Bíróság megállapította, hogy a tagállam meghatározhatja, milyen kapcsolat szükséges ahhoz, hogy a társaságot a nemzeti joga alapján létrejötnék lehessen tekinteni, és ennek alapján a társaságot megillessse-e a letelepedési jog, valamint azt is, hogy milyen kapcsolat szükséges e minőség későbbi fenntartásához. A Bíróság kiemelte azt is, hogy meg kell különböztetni az egyik tagállamban létrejött társaság székhelyének a másik tagállamba a személyes jog megváltoztatása nélkül történő áthelyezésének esetét attól az esettől, amikor

---

<sup>151</sup> A Cartesio ügyről részletesebben lásd: Simonné Gombos Katalin: A Cartesio ügy eljárási cselekményeiről, Európai Jog, 2009/2. szám 3-7. o.; Dr. Osztoivits András: Köddé fakult délibáb – a Cartesio ügyben hozott ítélet hatása a magyar polgári eljárásjogra, Európai Jog, 2009/2. szám 26-30. o.; Blutman László: Az előzetes döntéshozatalt kezdeményező határozat elleni fellebbezés kérdőjelei, Európai Jog, 2009/2. szám 31-35. o.; Gyulai-Schmidt Andrea: Cartesio ante portas- avagy a társaságok Európai Unió belüli szabad költözési joga II., Európai Tükör, 2008/2. szám 63-72. o.; Metzinger Péter: A társaságok szabad letelepedése a Cartesio ügy után: Hogyan tovább nemzetközi székhelyáthelyezés? Európai Jog, 2009/2. szám 8-15.o.; Dr. Fazekas Judit: Quo vadis Cartesio? – Gondolatok a székhelyáthelyezésről és a letelepedési szabadságról az Európai Bíróság Cartesio-döntés nyomán, Európai Jog, 2009/2. szám 16-25. o.; Dr. Deák Dániel: A Cartesio ügyben hozott döntés hatása a letelepedési szabadság értelmezésére: honosság és illetőség, tőkeexport semlegesség, székhelyáthelyezés, Európai Jog, 2009/2. szám 36-42. o.

a társaság székhelyének egyik tagállamból a másikba történő áthelyezésére az alkalmazandó nemzeti jog megváltozása mellett kerül sor, mivel a társaság azon tagállam joga szerinti társasági formába alakul át, amelybe székhelyét áthelyezte. Ez utóbbi esetben a létrehozás szerinti tagállam főszabály szerint nem akadályozhatja meg (a társaság megszűnését és végelszámolását megkövetelve), hogy a társaság a másik tagállam joga szerinti társasággá alakuljon át, amennyiben annak joga ezt lehetővé teszi.

A Bíróság ítéletében arra a következtetésre jutott, hogy a közösségi jog jelen állapotában az EKSZ 43. cikket (EUMSZ jelenlegi 49. cikke) és az EKSZ 48. cikket (EUMSZ jelenlegi 54. cikke) úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem összeegyeztethetetlen az a tagállami szabályozás, amely megakadályozza az e tagállam belső joga szerint létrejött társaságot abban, hogy székhelyét úgy helyezze át másik tagállamba, hogy eközben megtartsa azon tagállambeli honosságát, amelynek szabályozása alapján létrehozták.

A társasági adózást érintő esetek következő csoportjának közös jellemzője, hogy *a befektető egy másik tagállamban leányvállalatot alapít*, és külföldi befektetése vagy a befektető kedvezőtlenebb adóhelyzetbe kerül, mint a belföldi illetőségűek. Sokféle hátrány érheti a cégeket, melyeket a következő fejezetben részletesen ismertetünk. A tagállamoknak a közrendre, az adóelkerülés veszélyére, illetőleg a külföldi illetőségű adózó külföldön történő esetenként kedvezőbb adóztatására vonatkozó érveit a *Bíróság általában elutasította*.

A *fióktelepek lényege*, hogy az egyik ország vállalkozása a másik országban nem önálló vállalkozást, hanem egy olyan jogi egységet hoz létre, mely ugyan nem bír önálló jogi személyiséggel, adójogi szempontból azonban önálló személyként adóztatható. A Bíróság a közvetlen adók területén az első esetet, az *Avoir Fiscal ügyet*<sup>152</sup> is a fenti témakörben tárgyalta, és a francia adórendszer egy osztott beszámítós rendszerét vizsgálta. Ennek az volt a lényege, hogy amennyiben egy társaság osztalékot fizet, úgy az osztalékot fizető társaság társasági adójának egy részét az osztalékot kapó társaság beszámíthatja a saját adókötelezettségébe. Ezt a beszámítási lehetőséget hívják „*avoir fiscal*”-nak. A beszámítás lehetősége azonban kizárólag a belföldi illetőségű személyeket illette meg, így hátrányos volt a külföldi illetőségű társaságok fióktelepeire nézve és különösen hátrányos volt az esetben szereplő külföldi biztosító társaságok francia fiókjaira, melyek a tevékenységükre vonatkozó

<sup>152</sup> C-270/83 Bizottság kontra Franciaország „*Avoir Fiscal*” (ECR 1986 00273. o.)

előírások alapján fedezetet kellett, hogy tartsanak francia társaságok részesedéseiben. Így a külföldi biztosító társaságok francia fiókjai jelentős francia osztalékkal rendelkeztek, melynek adóját azonban nem tudták saját adókötelezettségükbe beszámítani.

Franciaország számos érvet sorolt fel a szabály jogosságát bizonyítandó, többek között azt, hogy a külföldi társaságok szabadon választhatják meg, milyen formában akarnak Franciaországban jelen lenni, valamint, hogy a Franciaországban elszenvedett hátrányokat a külföldi jogállamban élvezett előnyök kompenzálhatják. A Bíróságot azonban ezek az okfejtések nem győzték meg. Elfogadta ugyan annak a lehetőségét, hogy egy belföldi és egy külföldi illetőségű adózó eltérően legyen egy országban adóztatva, ha egyébként is eltérő a helyzetük. A kérdéses esetben azonban a fióktelepek és a leányvállalatok helyzete között nem volt olyan különbség, amely indokolta volna az adójogi különbségtételt.

Önmagában az a tény, hogy egy vállalkozási forma előnyöket élvez, nem szolgálhat diszkriminatív megkülönböztetés alapjául, mondta ki a Bíróság. Úgyszintén, egy másik ország adóelőnyei nem szolgálhattak indokul az adott országban történő különbségtételre. Ezt erősítette meg a *Commerzbank eset*<sup>153</sup> is, ahol a Bíróság azt az angol jogszabályt vizsgálta, mely a belföldi adóilletőségű vállalkozásoknak kamatot rendelt fizetni az adótúlfizetés visszatérítése esetére, míg megtagadta ezt a külföldi illetőségű adózók részére. Az uniós jogba ütközés megállapítása hatására az angol jogszabályok módosításra kerültek, és jelenleg a külföldi illetőségűek is követelhetnek kamatot az angol államtól a túlfizetett adó visszatéríttetése során.

A fent ismertetett *Avoir Fiscal* és *Commerzbank esetek* is azt mutatják, hogy külföldi illetőségű társaságok fióktelepei és belföldi illetőségű társaságok közötti *különbségtétel megvalósítja az állampolgársági alapon történő különbségtételt, és így tiltott diszkriminációnak minősül*, hiszen a külföldi illetőségű személy általában külföldi nemzetiségűnek is tekinthető.

---

<sup>153</sup> C-330/91 The Queen kontra Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank (ECR 1993 I-04017. o.)

### 7.3.3 A szolgáltatások szabadsága

Az EUMSZ 56. cikke (EKSZ korábbi 49. cikke) kimondja, hogy tilos az Unión belüli szolgáltatás nyújtását korlátozni a tagállamok olyan állampolgárai tekintetében, akik az Unió olyan országában telepedtek le, amely eltér a szolgáltatás igénybevevőjének országától. A szolgáltatás *kiegészítő jellegű fogalom*, egy tevékenységre akkor vonatkozik ez a szabadság, ha más szabadság alá nem sorolható. A fogalom bevezetését az indokolta, hogy vannak olyan határon átnyúló szolgáltatások, amelyben sem áru, sem tőke nem mozog, illetőleg letelepedésre sincs szükség. A szolgáltatás szabadsága a letelepedés szabadságához áll a legközelebb, különbséget elsősorban a szolgáltatás időtartalma – mely rövidebb és ezért tartós letelepedést nem igényel – és a szolgáltatás jellege jelent. Tipikusan ide tartoznak a pénzügyi és a biztosítási szolgáltatások, az adatátvitel, a turizmus, a reklám és a digitális kereskedelem.

Ezen alapelv szerint a szolgáltatást nyújtó a szolgáltatás teljesítése érdekében átmenetileg gyakorolhatja a tevékenységet abban az államban, amelyben a szolgáltatást nyújtja, mégpedig ugyanolyan feltételekkel, amelyeket ez az állam saját állampolgárainak előír.

Az *Eurowings ügyben*<sup>154</sup> a német adójog rendelkezései a külföldi lízingbeadót hozták versenyhátrányba, mely összeegyeztethetetlennek bizonyult a szolgáltatásnyújtás szabadságával. Ebben az ügyben a német Eurowings cég Írországra lízingelt repülőgépet. A német iparűzési adó szabályai szerint a lízingdíjakat az iparűzési adó alapjából le lehetett vonni, de csak abban az esetben, ha a lízingbeadó cég is német iparűzési adó alanya. Az Eurowings a repülőgépet külföldön, Írországra lízingelte, adóalapját meg kellett növelnie a lízingdíjak felével. A német iparűzési adó ilyen típusú szabályozását a Bíróság a szolgáltatásnyújtás szabadságába ütközőnek tekintette, mert így a külföldi szolgáltatók versenyhátrányba kerültek, mivel kedvezőtlenebb volt a belföldi cégek részére külföldi lízingnyújtókkal szerződnie. Álláspontja kialakításában a Bíróság nem tartotta figyelembeveendőnek azt a tényt, hogy a lízingbeadónak az írországi adóterhei kisebbek, mintha Németországban bírna illetőséggel.

<sup>154</sup> C-294/97 Eurowings (ECR 1999 I-07447. o.)

A szolgáltatásnyújtás szabadságának *korlátozását* állapította meg a Bíróság a *Safir esetben*<sup>155</sup> is. A svéd adórendszer szerint mind a belföldi, mind a külföldi biztosító társaságoktól kapott biztosítási összeg adómentes volt ugyan, de a külföldi biztosító társaságoknak számos adminisztratív kötelezettségnek eleget kellett tenni (pl. regisztráció a svéd adóhatóságnál, információnyújtási kötelezettség a hatóság részére, adóelőleg-fizetés), mely megnehezítette a külföldi biztosítók versenyképes jelenlétét a svéd piacon. Jóllehet ebben az esetben a svéd és a külföldi biztosítók azonos elbánásban részesültek, mégis a korlátozások lehetetlenné tették a határon átnyúló hatékony szolgáltatásnyújtást.

A *Bizottság kontra Spanyolország ügyben*<sup>156</sup> a Bíróság szintén megállapította a szolgáltatásnyújtás szabadságának a sérelmét. A spanyol adójogi szabályozás adómentességet nyújtott az egyes belföldön letelepedett közjogi szervezetek által szervezett lottójátékokból, játékokból és fogadásokból származó nyereményekre, míg a mentesség nem terjedt ki a más tagállamokban illetve az EGT-ben letelepedett ugyanilyen szervezetek által szervezett játékokra. A Bíróság rögzítette, hogy a spanyol és a más tagállami, illetve EGT-térségbeli hasonló intézmények összehasonlítható helyzetben vannak, ezért az alkalmazott hátrányosan megkülönböztető korlátozás ellentétes a szolgáltatásnyújtás szabadságával. A korlátozást nem igazolja sem a pénzmosás megelőzésére és az adócsalás elleni küzdelemre vonatkozó cél, sem a játékfüggőség elleni küzdelem, mivel sem a szükségesség, sem az arányosság tesztje nem teljesül.

Összegezve, a szolgáltatásnyújtás szabadsága az adójogi jogviszonyokban arra kötelezi a tagállamokat, hogy a szolgáltatás nyújtója, illetve igénybevevője korlátozások nélkül tudjon megjelenni a piacon, és ha már jelen van, akkor a belföldiekkel egyenlő elbánásban részesüljön.

### **7.3.4 A tőkemozgások és fizetések szabadsága**

Az egységes belső piac létrejöttének értelemszerűen *feltétele a tőke és a fizetések szabadsága*. Az EUMSZ 63. cikke (EKSZ korábbi 56. cikke) értelmében az ezen szabadságot korlátozó szabályok 1994. január 1-jével megszüntetésre kerültek. A tőke teljes és szabad áramlásának

<sup>155</sup> C-118/96 Jessica Safir kontra Skattemyndigheten i Dalarnas län (ECR 1998 I-01897. o.)

<sup>156</sup> C-153/08 Európai Közösségek Bizottsága kontra Spanyol Királyság (ECR 2009 I-09735. o.).

biztosítása esetenként ellentétes lehet az állam gazdasági érdekeivel, ezért azt az Európai Unió által teremtett egységbe kell helyezni ahhoz, hogy eltekinthessünk a tagállam részéről aktuálisan felmerülő fenntartásoktól.<sup>157</sup>

A tőke szabad mozgása az adójogszabályok szempontjából korábban kevésbé volt jelentős, mivel a letelepedés szabadsága körében kerültek vizsgálat alá az esetlegesen korlátozó tagállami adójogi rendelkezések. Napjainkban azonban a tőke szabad mozgására egyre gyakrabban hivatkozik a Bíróság, és a nemzeti adójogszabályokról nem ritkán megállapításra kerül, hogy azok beleütköznek az EUMSZ-ben foglalt tilalomba. Az alábbiakban néhány újabb esetet ismertetünk a Bíróság ítéletei köréből.

A *Bizottság kontra Spanyolország ügyben*<sup>158</sup> a Bíróság az osztalékra kivetett spanyol forrásadó rendszerét vizsgálta. A spanyol társasági adójogi szabályok lehetővé tették a belföldi adójogi illetőségű társaságok által más spanyol illetőségű társaságoknak juttatott osztalék egészének levonását az osztalékot kapó társaság adóköteles jövedelméből, feltéve, hogy az osztalékot kapó társaság a kifizető társaság tőkéjéből megszakítás nélkül legalább egy évig 5%-os vagy annál magasabb közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkezett. Emellett, a kifizetett osztalék mentes volt a forrásadó alól. Abban az esetben azonban, amikor egy spanyol illetőségű társaság valamely más tagállamban illetőséggel bíró társaságnak fizetett osztalékot, az adómentesség csak akkor érvényesült, ha az osztalékot kapó társaság a kifizető társaság tőkéjéből legalább 20%-os közvetlen részesedéssel rendelkezett.

A Bíróság hivatkozott korábbi ítéleteire, és megerősítette, hogy az uniós jog egységesítésére irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében. Utalt az Anya- és Leányvállalati Irányelv által bevezetett intézkedésekre, és egyúttal kimondta, hogy az Irányelv hatálya alá nem tartozó részesedések esetében (vagyis amelyekre a vizsgált spanyol szabályozás is vonatkozott) a tagállamok jogosultak meghatározni a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának elkerülésének módját, mind egyoldalú, mind más tagállamokkal kötött egyezmények útján. A

---

<sup>157</sup> Részletesebben lásd: Veress Emőd: A tőke szabad áramlása. Az Európai Bíróság válogatott ítéletei, Státus Könyvkiadó, Csíkszereda, 2008.

<sup>158</sup> C-487/08, Bizottság kontra Spanyolország (OJ C 209, 31.7.2010, 6-7. o.)



tagállamoknak azonban ilyenkor is figyelemmel kell lenniük az EUMSZ-ben foglalt alapvető szabadságokra.

A Bíróság a fentiekre tekintettel megállapította, hogy az osztalékfizető társaság tőkéjéből 5-20% közötti részesedéssel rendelkező társaságok vonatkozásában fennáll a tőke szabad mozgásának korlátozása, mivel a kifizetett osztalék adómentessége csak a spanyol illetőségű osztalékot kapó társaságok kapcsán érvényesül, a más tagállambeli társaságoknak juttatott osztalék esetében viszont nem. Ez az eltérő bánásmód alkalmas arra, hogy a külföldi befektetőket eltérítse attól, hogy Spanyolországban eszközöljenek befektetéseket.

A Bíróság azt is vizsgálta, vajon összehasonlítható-e a spanyol illetőségű illetve a más tagállambeli illetőségű osztalékot kapó társaságok helyzete, és a kérdésre igenlő választ adott. Mivel a felek nem hoztak fel olyan indokokat, amelyek az intézkedés igazolhatóságát támasztották alá, a Bíróság megállapította a közösségi jog megsértését.

A *Dijkman ügyben*<sup>159</sup> a Bíróság azt a belga szabályozást vizsgálta, mely bizonyos esetekben az állami adó 8%-ának megfelelő helyi különadóval sújtotta a magánszemélyek kamat-, illetve osztalékjövedelmeit. A szabályozás értelmében azok a belga magánszemély adóalanyok, akik más tagállami befektetésekből szereztek kamat- vagy osztalékjövedelmet, helyi különadót fizettek, kivéve, ha az említett tőkejövedelmeket választásuk alapján egy belga székhelyű közvetítő szervezet fizette ki számukra. Ha belga magánszemélyek Belgiumban lévő befektetéseikből szereztek kamat- vagy osztalékjövedelmet, azokat a kifizetésükkor levont forrásadó terhelte, és mivel ezen jövedelmekről nem kellett további adóbevallást tenni, helyi különadó fizetési kötelezettség nem keletkezett.

A Bíróság megállapította, hogy a fenti szabályozás érinti mind a szolgáltatásnyújtás, mind a tőkemozgás szabadságát, azonban az alapügy kapcsán a vizsgálatot kifejezetten a tőkemozgás szabadságának esetleges sérelmére lehet korlátozni. Kimondta, hogy a tőke szabad mozgásával ellentétes az, hogy a belga állam a más tagállamban lévő befektetésekből származó tőkejövedelmekre kiegészítő adót vet ki, míg a belföldi befektetésekből származó jövedelmet különadó nem terheli. Az adó csekély mértéke – az adott esetben az állami

---

<sup>159</sup> C-233/09 Gerhard Dijkman, Maria Dijkman-Lavaleije kontra Belga állam (OJ C 234, 28.8.2010, 13-13. o.)

központi adó 8%-a – nem befolyásolja az intézkedés közösségi jogellenességét. A Bíróság a helyi különadó alkalmazásának módját más indokra tekintettel sem találta kimenthetőnek.

A tőke szabad mozgását érintette a *Tankreederei I SA ügy*<sup>160</sup> is, ahol a beruházás után járó adójóváírás luxemburgi szabályozását vizsgálta a Bíróság. A luxembourgi székhelyű Tankreederei társaság két folyami hajózásra szolgáló hajót üzemeltetett az antwerpeni (Belgium) és az amszterdami (Hollandia) kikötőkben, mivel tengerjáró hajók üzemanyag-raktárának nehéz üzemolajjal történő feltöltését végezte gazdasági tevékenysége keretében. A társaság a Luxemburgban fizetendő adója kapcsán érvényesíteni kívánta a beruházás után járó adójóváírás kedvezményét, azonban ezt a luxemburgi hatóságok elutasították arra hivatkozással, hogy az érintett hajókat külföldön használják. A Bíróság egyértelműen kimondta, hogy a luxemburgi szabályozás sérti a tőke szabad mozgását azzal, hogy a beruházás után járó adójóváírás kedvezményét a Luxemburgban – és csak ott – letelepedett vállalkozástól azon indokkal tagadja meg, hogy az adójóváírás alapjául szolgáló beruházás ténylegesen másik tagállam területén valósul meg. Ez a korlátozás nem igazolható sem a visszaélészerű magatartások megelőzésére vonatkozó törekvéssel, sem szociális megfontolásokkal.

Összegezve, a tőke szabad mozgására a Bíróság egyre gyakrabban hivatkozik az adójogi szabályok közösségi joggal való összeegyeztethetősége kapcsán. A tőke szabad mozgása az utóbbi időben a szolgáltatásnyújtás szabadsága és a letelepedés szabadsága mellett szerepel a Bíróság által vizsgált szabadságok listáján. A jövőben tehát ennek a szabadságnak a szerepe tovább nőhet. Ezt az is tetézi, hogy míg a többi szabadság harmadik államok viszonyában nem releváns, a tőke szabad mozgása az EU-n kívüli államok tekintetében is szerepet kaphat. Továbbá, az EGT-államokkal kötött nemzetközi megállapodásokban is szerepel a tőke szabad mozgásának alapelve, mely klauzulákra a Bíróság már több adójogi kérdésben is hivatkozott.<sup>161</sup>

<sup>160</sup> C-287/10 Tankreederei I SA kontra Directeur de l'administration des contributions directes (OJ C 63, 26.2.2011, 12-12. o.)

<sup>161</sup> C-72/09 Établissements Rimbaud SA (OJ C 346, 18.12.2010, 11-12. o.); és C-487/08 Bizottság kontra Spanyolország (OJ C 209, 31.7.2010, 6-7. o.)

## 7.4 Magyarország adózást érintő ügyei az Európai Bíróság előtt

A Bíróság – előzetes döntéshozatali vagy kötelezettségszegés megállapítására irányuló eljárás keretében – már több alkalommal vizsgálta a hazai jogszabályi rendelkezések, és köztük az adójogi szabályok uniós joggal való összeegyeztethetőségét. A Bíróság elé került ügyek rendkívül széles skálát érintenek, az általános forgalmi adótól kezdve a szakképzési hozzájárulásig, a regisztrációs adóig és a helyi iparűzési adóig. Az adózást érintő, eddig született magyar relevanciájú bírósági ítéletek, témakörök szerint csoportosítva a következők:

- a *Cartesio ügy*,<sup>162</sup> mely elsősorban társasági jogi kérdéseket érint, de adózási szempontból is lényeges<sup>163</sup>;
- a helyi iparűzési adóra vonatkozó *Lakép ügy*,<sup>164</sup> ahol a Bíróság azonban hatáskörének hiányát állapította meg, tekintettel arra, hogy az ügy Magyarország csatlakozását megelőző adó-megállapítási időszakra vonatkozott;
- a helyi iparűzési adó rendelkezéseit érdemben is vizsgáló *Kögáz ügy*,<sup>165</sup> amely kimondta, hogy a helyi iparűzési adó, mint adónem nem összeegyeztethetetlen az egységes közösségi forgalmi adó rendszerrel<sup>166</sup>;

<sup>162</sup> C-210/06 *Cartesio Oktató és Szolgáltató Bt. változásbejegyzés* (ECR 2008 I-09641. o.)

<sup>163</sup> A témáról bővebben lásd: Deák Dániel: “Outbound establishment revisited in *Cartesio*”, *EC Tax Review* 6 (2008), pp. 250-258; “A *Cartesio* ügyben hozott döntés hatása a letelepedési szabadság értelmezésére: honosság és illetőség, tőkeexport semlegesség, székhelyáthelyezés”, *Európai Jog*, Vol. 9, No. 2/2009, pp. 36-42; “*Cartesio*: A step forward in interpreting the EC freedom to emigrate”, *Tax Notes International* (May 11, 2009), 6/2009, pp. 493-499;

<sup>164</sup> C-261/05 *Lakép Kft., Pár-Bau Kft. és Rottelma Kft. kontra Komárom-Esztergom Megyei Közigazgatási Hivatal* (ECR 2006 I-00020. o.)

<sup>165</sup> C-283/06 *Kögáz Rt. és tsai kontra Zala Megyei Közigazgatási Hivatal* (ECR 2007 I-08463. o.)

<sup>166</sup> A helyi adóztatás uniós harmonizációjával kapcsolatban lásd Dr. Erdős Éva: *Az adójogi harmonizáció problémái a helyi adóztatásban*; *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica Tomus XXVI/2*. Miskolc University Press 2008 305-325.o.; továbbá Dr. Deák Dániel: *Imposta ungherese sul commercio locale nel contesto comunitario* (The assessment of Hungarian local trade tax in the context of the relevant Community law), *Fiscalità Internazionale*, numero 2 (Marzo-Aprile 2007), pp. 130-133

- a *Parat ügy*,<sup>167</sup> melyben az általános forgalmi adónak a támogatott termékbeszerzések utáni levonhatóságát vizsgálta a Bíróság, és az uniós jogba ütközőnek tekintette a levonási jogot a kizárólag a nem támogatott hányadra lehetővé tevő magyar rendelkezéseket;
- a *Pannon Gép ügy*,<sup>168</sup> amelyben a Bíróság az adóhatóság azon gyakorlatát kifogásolta, hogy az adólevonási jogot a számla alaki hibájára hivatkozással megtagadták;
- az *Uszodaépítő ügy*,<sup>169</sup> melyben a Bíróság megállapította, hogy a közös hozzáadott-értékadó rendszert sérti, ha a fordított adózás keretében az építési munkákhoz kapcsolódó általános forgalmi adó levonásának jogát a számlák módosításától és önellenőrzéstől teszik függővé;
- a *Bizottság kontra Magyarország ügy*,<sup>170</sup> melyben az általános forgalmi adó visszaigénylésével kapcsolatos korlátozó magyar szabályokat minősítette az uniós joggal ellentétesnek a Bíróság;
- a regisztrációs adót vizsgáló, és annak egyes hazai rendelkezéseit uniós jogba ütközőnek minősítő *Nádasdi ügy*;<sup>171</sup>
- a szakképzési hozzájárulást vizsgáló *CIBA ügy*,<sup>172</sup> amelyben a Bíróság a szakképzési hozzájárulás bizonyos szabályait a letelepedés szabadságát korlátozónak ítélte; és

---

<sup>167</sup> C-74/08 PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft. kontra Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (ECR 2009 I-03459. o.)

<sup>168</sup> C-368/09 Pannon Gép Centrum Kft. és az APEH Központi Hivatal, Hatósági Főosztály, Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (OJ C 246, 11.9.2010, 11-12. o.)

<sup>169</sup> C-392/09 Uszodaépítő Kft. kontra APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály (OJ C 317, 20.11.2010, 10-10. o.)

<sup>170</sup> C-274/10 Bizottság kontra Magyarország (2011)

<sup>171</sup> C-290/05 és C-333/05 egyesített ügyek, Nádasdi Ákos kontra Vám- és Pénzügyőrség Észak-Alföldi Regionális Parancsnoksága; és Németh Ilona kontra Vám- és Pénzügyőrség Dél-Alföldi Regionális Parancsnoksága (ECR 2006 I-10115. o.)

<sup>172</sup> C-96/08 CIBA Speciality Chemicals Central és az Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft. kontra APEH Hatósági Főosztály (2010. április 15-i ítélet) (OJ C 148, 5.6.2010, 5-5. o.)

- a vagyonszerzési illetéket érintő *Bizottság kontra Magyarország ügy*.<sup>173</sup>

A fenti felsorolásból világosan kitűnik, hogy a Bíróság eddig elsősorban a közvetett adókat érintő magyar vonatkozású kérdéseket vizsgálta, melyek viszonylag kis mértékben érintik a jövedelemadóztatás területét. Ez összefügg egyrészt azzal, hogy ahogyan azt értekezésem elején is hangsúlyoztam, az Európai Unión belül a közvetett adók harmonizációja jóval előrehaladottabb, és több konkrét pozitív rendelkezés szabályozza ezt a területet. Továbbá, az általános forgalmi adó levonásával és visszaigénylésével kapcsolatos problémák igen súlyosan érinthetik a vállalkozások likviditási helyzetét, és ezért nagyobb eséllyel lépnek fel az esetleges visszásságokkal szemben. Nem zárható azonban ki, hogy a jövőben a közvetlen adók vonatkozásában is kerülnek újabb magyar ügyek a Bíróság elé. Továbbá, hangsúlyoznunk kell, hogy a más tagállamok – sokszor kifinomultabb – társasági adó vagy személyi jövedelemadó rendelkezéseire vonatkozóan született bírósági ítéletek is irányadók a magyar jogalkotók és jogalkalmazók számára, hiszen a közösségi hűség elvéből fakadóan az uniós jog elvárásait – a Bíróság által elfogadott értelmezés szerint – valamennyi tagállamnak és tagállami szervnek tiszteletben kell tartania.

---

<sup>173</sup> C-253/09 Bizottság kontra Magyarország (OJ C 233, 26.9.2009, 6-7. o.)

## 8. MAGÁNSZEMÉLYEK ADÓZÁSÁNAK ELVEI AZ ESETJOG ALAPJÁN

A közösségi szabályozás a személyi jövedelemadóztatás területén a tagállam autonómiáját, adóztatási kompetenciáját alig korlátozza, az egyetlen, ezen területet érintő irányelv a magánszemélyek megtakarításáról szóló irányelv. A korlátlan tagállami jogalkotást a Bíróság a négy alapszabadság érvényesülésének követelményével szűkíti. Ez a személyi jövedelemadóztatás területén elsődlegesen az egyenlő elbánás elvének érvényesítésében, valamint a megtakarítások adóztatásával kapcsolatos irányelvekben jelenik meg.

Minden uniós polgárt megillető jog, hogy az Unió területén bárhol munkát vállalhat. A személyek szabad áramlása az uniós politikák között is kiemelt helyet foglal el, amely napjainkban a gazdasági megfontolásokon is túlmutat.<sup>174</sup>

A nemzetközi adójog alapvetően különbséget tesz az illetőség, illetve a forrásország szerinti adóztatás között. Mint arra már korábban utaltunk, egy adott országban illetőséggel bírók adókötelezettsége jellemzően teljes körű, azaz az illetőség országa igényt tart az adózó világjövedelmének megadóztatására. Ennek logikája abban keresendő, hogy az adott országban tartózkodó vagy munkát végző személy részben az adott ország valamennyi gazdasági, kulturális, szociális és fizikai infrastruktúrájában és ennek ellentételezéseként az ország igényt tart az adott magánszemély teljes jövedelmének megadóztatására. Figyelemmel azonban arra, hogy az illetőség országa az adózó személyes körülményeit is „ismeri”, és így világjövedelmét adóztatja, az adóztatási jogot az adott magánszemély személyes körülményeire is tekintettel határozza meg.

Eltérő a helyzete annak az országnak, amelynek „területéről” egy másik országban illetőséggel bíró személy jövedelmet élvez. Az ilyen forrásország adóztatni kívánja a területéről származó jövedelmet, azonban jellemzően csak a jövedelemről és nem a jövedelmet élvező személyes helyzetéről rendelkezik információval.

*Az illetőség és a forrásország adóztatási jogának kollíziója* nyomán, amennyiben az egyik országban illetőséggel bíró személy egy másik országból jövedelmet élvez, úgy mindkét ország jogot formál az adóztatásra. A kettős adóztatás elkerülésére az államok kettős adóztatási egyezményeket kötnek, melyekben az adott jövedelmek adóztatási jogát az

<sup>174</sup> Gyulavári Tamás, Kőnczei György: Európai szociális jog, Osiris Kiadó, Budapest, 2000. 86. o.

illetőség-, illetőleg a forrásország között elosztják, valamint a mentesítés, illetőleg a beszámítás módszerével biztosítják, hogy az adott jövedelmet jellemzően csak egy országban terheljen adókötelezettség.

A Bíróság elfogadja azt, hogy a belföldi illetőségűek és a külföldi illetőségűek között az adójog különbséget tegyen, ha adójogi helyzetük eltérő. Ugyanakkor a Bíróság behatárolja a tagállamok lehetőségeit: a különbségtételre csak annyiban van lehetőségük, amennyiben az adózók helyzete is oly mértékben különböző, amely indokolja az adóztatásukban történő különbségtételt. Ennek megfelelően vizsgálandó, hogy az adójogi különbségtétel megalapozott-e a belföldi és a külföldi illetőségű tényleges helyzete által.

A Bíróság esetjoga alapján *különbséget kell tenni*:

- az objektív adókedvezmények (jövedelemhez kapcsolódó adókedvezmények, mint például bizonyos költségek érvényesítése, túlfizetett adóelőleg visszatérítése stb.), illetőleg
- a személyes adókedvezmények (azaz személyes körülményekhez fűződő kedvezmények, például családi adókedvezmény figyelembevétele)

között.

Az alapvető szabadságjogokra egy állampolgár a saját országával szemben is hivatkozhat. A korábbi álláspont kiterjesztésében a Bíróság addig jutott, hogy nemcsak a belföldieket és a külföldieket kell egymással azonos módon elbírálni, hanem a Bíróság minden olyan szabályozást a Közösségi joggal összeegyeztethetetlennek minősít, amelyet az alapvető szabadságjogok vonatkozásában korlátozónak ítélt. Ennek következtében nemcsak a korlátozott adókötelezettséget, hanem a korlátlan adókötelezetteket is védi.

A magánszemélyek adóztatása érdekes sokszínűséget mutat. Egyrészt jövedelemszerző tevékenységet végeznek, mely adóköteles, ugyanakkor a személyi jövedelemadó-rendszerén keresztül a tagállamok bizonyos prioritásokat fogalmazznak meg, amikor családi adókedvezményeket biztosítanak polgáraiknak, támogatják megtakarításaikat, nyugdíjpénztári befizetéseiket, stb. Ezek a prioritások tagállamonként eltérőek lehetnek, azonban ahogyan azt a Bíróság több esetben is megerősítette, a megkülönböztetés tilalmának és a személyek szabad mozgásának elve ebben az esetben is kell, hogy megfelelően érvényesüljön. Az esetjog ezen

szempontrendszer alapján a letelepedés szabadságából egy sokkal szélesebb körre bővült, elismerve a Maastrichtban aláírt szerződés-módosításokkal bevezetett európai polgári státuszt.

A személyi jövedelemadó területén kifejezetten jelentős szerepe van a negatív harmonizációnak, azaz a Bíróság esetjogából levezethető előírásoknak, mivel ezen a területen minimális a pozitív harmonizáció. Ez azzal magyarázható, hogy a személyi jövedelemadó tekintetében fennálló nemzeti különbségek hatnak legkisebb mértékben a tagállamok közötti kereskedelemre.<sup>175</sup>

Az alábbiakban az ítélkezési gyakorlatot a legjellemzőbb problémák kiemelésével tárgyaljuk.

### 8.1 Az illetőség áthelyezése

A magánszemélyek adóztatása kapcsán mérföldkőnek tekinthető eset a *Biehl ügy*<sup>176</sup> volt, amelyben a Bíróság azt a luxembourgi jogszabályt találta a közösségi jogba ütközőnek, amely nem tette lehetővé Biehl úr részére a túlzott mértékben visszatartott jövedelemadó visszatérítését, amikor év közben Luxemburgból egy másik tagállamba költözött. A Bíróság egyértelműen kimondta, hogy ez ellentétes a személyek szabad mozgásával, azon belül is a munkavállalók szabad mozgását sérti. Luxemburg az ítélet ellenére sem módosította a szabályozást. Az Európai Bizottság ezért jogsértési eljárást indított Luxemburg ellen, és az ügy ismét a Bíróság elé került.<sup>177</sup> A Bíróság megerősítette, hogy az érintett rendelkezések a közösségi jogot sértik.

A *Schempp ügyben*<sup>178</sup> a Bíróság nem állapított meg ezzel szemben jogsértést. A német személyi jövedelemadó törvény azon rendelkezése volt kérdéses, mely szerint a németországi lakóhelyű Schempp úr nem vonhatta le az adóköteles német jövedelméből az ausztriai lakóhelyű, volt feleségének fizetett tartásdíjat, jóllehet erre jogosult lett volna, ha volt felesége továbbra is Németországban lakott volna. A Bíróság az EKSZ diszkriminációt tiltó 12. cikkére és az uniós polgárságot biztosító 18. cikkére hivatkozott érvelésében, és kimondta,

<sup>175</sup> Jánosi Andrea: A közvetlen adók harmonizációja az Európai Unióban, különös tekintettel a magánszemélyek jövedelemadóztatására, Miskolci Egyetem, Miskolc, 2008

<sup>176</sup> C-175/88 Biehl (ECR 1990 I-01779. o.)

<sup>177</sup> C-151/94 Bizottság kontra Luxemburg - Biehl II (ECR 1995 I-03685. o.)

<sup>178</sup> C-403/03 Egon Schempp kontra Finanzamt München V. (ECR 2005 I-06421. o.)



hogy azokkal nem ellentétes az, hogy a Németországban adóköteles jövedelemből nem vonható le az Ausztriában lakó volt házastársnak fizetett tartásdíj, ahol a tartásdíj adómentes. A Bíróság szerint az EKSZ 12. cikke nem vonatkozik ugyanis a Közösség joghatósága alá tartozó személyekkel és vállalkozásokkal szembeni esetleges eltérő bánásmódra, amely az egyes tagállamok közötti különbségekből adódhat, ha ezek a különbségek a hatályuk alá tartozó valamennyi személyt egyformán érintik, objektív feltételek szerint, és állampolgárságukra való tekintet nélkül.

Az illetőség harmadik országba történő áthelyezését a Bíróság a *Van Hilten – van der Heijden*<sup>179</sup> ügyben vizsgálta. Kimondta, hogy a tőkeáramlás szabadsága, az egyedüli, harmadik országok esetében is irányadó szabadság nem terjed ki az illetőség áthelyezésére.

## **8.2 Határon átnyúló gazdasági tevékenység adóztatása munkavállalók és szabadfoglalkozásúak tekintetében**

A Bíróság számos esetben foglalkozott a gazdasági tevékenység adóztatása kapcsán olyan esetekkel, amikor a más tagállamban munkát vállaló vagy ott szabadfoglalkozásúként tevékenykedő polgárokkal szemben diszkriminatív szabályokat alkalmaztak. A Bíróság ezekben az esetekben nemcsak a munkavállalók szabad mozgására, hanem a munkavállalók Közösségen belüli szabad mozgásáról szóló 1968. október 15-i 1612/68/EGK tanácsi rendeletre is hivatkozik, melynek 7. cikke kifejezetten kimondja, hogy a nem tagállami lakóhelyű munkavállalókat a hazai munkavállalókkal azonos adózási kedvezményekben kell részesíteni.<sup>180</sup> A Bíróság a fenti korlátozás kapcsán általános érvennyel kimondta, hogy az nem érvényesül abban az esetben, ha a hazai illetőségű és a más tagállamban illetőséggel rendelkező személyek helyzete nem összehasonlítható. Márpedig, ahogyan arra a Bíróság is több esetben rámutatott, az adózási rendelkezések tekintetében a hazai és a külföldi illetőségű

<sup>179</sup> C-513/03 Van Hilten-van der Heijden (ECR 2006 I-01957. o.)

<sup>180</sup> A Tanács 1968. október 15-i 1612/68/EGK rendelete a munkavállalók Közösségen belüli szabad mozgásáról. A Rendelet 7.cikke szerint:

„(1) Valamely tagállamnak egy másik tagállam területén foglalkoztatott állampolgárát a foglalkoztatási- és munkafeltételek tekintetében nem kezelhetik állampolgársága miatt a hazai állampolgároktól eltérő módon, különösen ami a javadalmazást, a munkaviszony megszüntetését és munkanélkülivé válás esetén az újra elhelyezést vagy újrafoglalkoztatást illeti.

(2) A hazai munkavállalókkal azonos szociális és adókedvezményeket élvez.”

adózók helyzete legtöbbször nem mérhető össze, így ilyen esetben az eltérő szabályozás nem sérti a közösségi jogot.

A következőkben olyan eseteket tárgyalok, ahol a Bíróság összehasonlíthatónak tekintette a helyzeteket, és érdemben foglalkozott a jogsértés fennállásával.

A *Talotta ügyben*<sup>181</sup> a Bíróság a letelepedés szabadságával ellentétesnek találta azt a belga rendelkezést, amely a szabadfoglalkozásuként Belgiumban éttermet üzemeltető, luxemburgi lakóhelyű és adóügyi illetőségű Talotta úr belga adóalapjának megállapítása során igazoló adatok hiányában minimális adóalapot írt elő, míg ez az előírás a hazai illetőségű adózókra nem vonatkozott. A Bíróság szerint ugyanis az a jövedelem, amelyet akár a belföldi illetőségű, akár a külföldi illetőségű adózó az adott tagállamban folytatott önálló vállalkozói tevékenysége keretében szerez, ugyanazon jövedelemcsoportba tartozik. Továbbá, az adóhatóságnak a belföldi és a külföldi illetőségű adózó helyzetének vizsgálata ugyanolyan nehézséget jelent, így az adózók e két csoportja objektíve hasonló helyzetben van. E feltételek között az illetőség kritériumán alapuló különbségtétel állampolgárságon alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetést valósít meg, mivel fennáll annak kockázata, hogy a szabályozás alapvetően más tagállamok polgárai hátrányára érvényesül, miután a nem belföldi illetőségű személyek általában más országok állampolgárai. A Bíróság ítéletét követően Belgium módosította a szabályozást, és a minimum adóalapot a hazai illetőségűekre is kiterjesztette.

### 8.2.1 Személyes körülmények figyelembevétele

A Bíróság több esetben foglalkozott a személyes és a családi körülményeken alapuló adókedvezményekkel. Ezek közül a *Schumacker ügyet*<sup>182</sup> kell első helyen említeni, amely a házastársaknak nyújtott kedvezményes német adómegállapítási szabályokat vizsgálta. A belga illetőségű Schumacker úr Németországban vállalt munkát, német adóalapjának megállapításakor azonban nem vehette figyelembe a házastársaknak biztosított kedvező német szabályokat, mert az a külföldi illetőségű házaspárok vonatkozásában nem volt alkalmazható. A Bíróság az ítéletben elsőként rögzítette, hogy el kell fogadni azt a nemzetközi adójogban általánosan érvényesülő elvet, miszerint a családi körülményeket főszabályként az illetőség

<sup>181</sup> C-383/05 Raffaele Talotta kontra Belgium (ECR 2007 I-02555. o.)

<sup>182</sup> C-279/93 Finaanzamt Köln-Altstadt kontra Roland Schumacker (ECR 1995 I-00225. o.)

államában kell figyelembe venni (ez a világjövedelem illetőség államában történő adóztathatóságának következménye). Ugyanakkor, amennyiben egy munkavállaló nagyrészt az illetőség országától eltérő államban fejti ki gazdasági tevékenységét, akkor kivételt kell alkalmazni a főszabály alól, hiszen az ilyen munkavállaló helyzete összehasonlítható azokéval, akik csak az adott államban fejtenek ki gazdasági tevékenységet. A Bíróság ezért a munkavállalók szabadságával ellentétesnek minősítette a német szabályozást.

Németország módosította az ítéletben vizsgált jogszabályt. Ennek értelmében amennyiben egy külföldi illetőségű házaspár jövedelmének 90%-át Németországban szerezte, illetve ha ott legalább 24.000 német márkának megfelelő jövedelmet szerzett, akkor a házaspárokra vonatkozó adószabályok esetükben is alkalmazhatók lettek. A Bíróság a *Gschwind ügyben*<sup>183</sup> kimondta, hogy az új szabályozás megfelel a közösségi jognak.

Az ítélet hatására a Bizottság egy ajánlást<sup>184</sup> fogadott el a valamely tagállamban belföldi illetőséggel nem rendelkező személyek egyes jövedelmeinek adóztatásával összefüggésben. A Bizottság, illetve más uniós intézmény kötelező erővel rendelkező jogi aktust ugyanakkor nem fogadott el ezen a területen.

A házaspárokat érintő adókedvezmények kérdését a Bíróság a későbbiekben még további ügyekben, így a *Zurstrassen*<sup>185</sup> és a *Meindl ügyekben*<sup>186</sup> is vizsgálta, megerősítve és részben tovább pontosítva a *Schumacker ítéletben* kidolgozott álláspontját. Előbbi ügyben kimondta, hogy a házastársak eltérő illetőségére tekintettel nem lehet megtagadni a családi kedvezményt, míg az utóbbi ügyben azt rögzítette, hogy a tevékenység állama a 90%-os küszöbérték kiszámításakor nem veheti figyelembe valamely házastárs azon jövedelmét, amely az illetőség országában nem adóköteles.

A *Schumacker ítéletben* foglalt elvek alkalmazása a gyakorlatban számos nehézséget vet fel, és ténylegesen csak kevés tagállam rendelkezései felelnek meg ennek. A tagállamok

---

<sup>183</sup> C-391/97 Frans Gschwind kontra Finanzamt Aachen-Außenstadt (ECR 1999 I-05451. o.)

<sup>184</sup> 94/79/EC Commission Recommendation of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident (OJ L 39, 10.2.1994, 22–28. o.)

<sup>185</sup> C-87/99 Zurstrassen (ECR 2000 I-03337. o.)

<sup>186</sup> C-329/05 Finanzamt Dinslaken kontra Meindl (ECR 2007 I-01107. o.)

különböző rendszereket alkalmaznak, így pl. a holland szabályozás a külföldi illetőségűek számára lehetővé teszi, hogy választásuk alapján a világjövedelmük után adózzanak Hollandiában. A választási lehetőség ugyanakkor nem biztosított azon külföldi illetőségűek számára, amelyen az EU-n kívüli olyan harmadik államban rendelkeznek illetőséggel, amellyel Hollandia nem kötött az információcserére is kiterjedő kettős adóztatási egyezményt. Az osztrák szabályozás a választási lehetőséget csak azoknak az uniós állampolgároknak engedi meg, akik legalább a jövedelmük 90%-át, illetve egy meghatározott összeghatárnál kevesebb jövedelemmel rendelkeznek külföldön. A belföldi illetőségűekre vonatkozó szabályozást Ausztria csak az ott szerzett jövedelemre terjeszti ki. A tagállamok szabályai tehát a fentiekből láthatóan továbbra is meglehetősen különbözők.

A családi kedvezményekkel kapcsolatban kiművelt alapelveket a Bíróság következetesen alkalmazza az egyéb személyi jövedelemadó kedvezmények tekintetében is. Amennyiben tehát a belföldi és a külföldi illetőségűek helyzete összehasonlítható, főszabályként a külföldieket is részesíteni kell a belföldiekre vonatkozó adózási kedvezményekben.

### 8.2.2 Az objektív körülmények figyelembe vétele

A bírósági esetjog jelentős részben foglalkozott azokkal a tagállami szabályokkal is, amelyek a gazdasági tevékenységgel összefüggésben felmerült költségek levonhatóságát érintik. Itt is érvényes az az elv, hogy a külföldi illetőségűek nem szenvedhetnek kedvezőtlenebb elbánást a tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó költségek és kiadások elszámolása során. Ezt a Bíróság a *Gerritse ügyben*<sup>187</sup> is kimondta, ahol a közösségi joggal ellentétesnek minősítette azt a német szabályozást, amely a külföldi illetőségűek számára majdnem teljesen kizárta a vállalkozási költségek levonhatóságát a Németországban adóztatható bruttó jövedelemből. A Bíróság jogsértést állapított meg a *Scorpio ügyben*<sup>188</sup> is, ennek részleteivel a határon átnyúló szolgáltatások kapcsán foglalkozunk.

A bírósági esetjog hatására a holland jogalkotó módosította a hazai szabályozást, és bizonyos feltételek mellett eltörölte a külföldi illetőségű művészek adóztatását. Hasonló szabályozást

---

<sup>187</sup> C-234/01 Arnaud Gerritse kontra Finanzamt Neukölln-Nord (ECR 2003 I-05933. o.)

<sup>188</sup> C-290/04 Scorpio (ECR 2006 I-09461. o.)

terjesztettek ki a nem holland illetőségű sportolókra is, kiterjesztve ezzel az uniós szabadságok alkalmazhatóságát.

A művészekre és a sportolókra vonatkozó német szabályozás szintén módosításra került, ez azonban már a Bizottság beavatkozása hatására. A Németország által alkalmazott forrásadó rendszert a Bizottság az uniós jogba ütközőnek találta, ezért kötelezettségszegés iránti eljárást kezdeményezett a német állammal szemben. Az ügy nem jutott el a Bírósághoz, Németország ezt megelőzően megváltoztatta a hazai szabályozást.

Ahogy az a *Vestergaard ügy*<sup>189</sup> is példázza, a költségek elszámolásával kapcsolatos szabályok nemcsak a munkavégzés országában, hanem a munkavállaló illetősége szerinti államban sem lehetnek diszkriminatívak. Az említett ügyben egy dán könyvvizsgáló volt érintett, aki saját vállalkozásának volt egyedüli tulajdonosa és egyben alkalmazottja is. A dán szabályozás kizárta, hogy Vestergaard úr a krétai szakmai tanulmányútja során felmerült költségeit a társasági adóalapja terhére elszámolja (ez túlnyomórészt turisztikai célú kiadásnak minősült). Ha a költségek egy dán turisztikai központban látogatott szakmai tanfolyam kapcsán merültek volna fel, természetesen a kiadásokat költségként lehetett volna érvényesíteni. A Bíróság megállapította ezért az uniós jog sérelmét.

### **8.3 A nyugdíjjal, illetőleg egyéb szociális ellátással kapcsolatos jövedelmek és költségek**

A nyugdíjak és szociális ellátások helyzete különleges a tagállamokban, mivel jellemzően eltérően kezelik az egyéb jövedelemtípusoktól. Ezen juttatások általában adómentesek, a fedezetül szolgáló befizetés pedig költségként érvényesíthetőek a nemzeti jogrendszerekben. Ezekben a területeken több irányelv született már európai szinten, azonban egyik sem vonatkozik a közvetlen adózásra kifejezetten. A foglalkoztatásból származó jövedelmek mellett a nyugdíjak és a szociális járulékok terén is érvényesülnie kell a diszkrimináció tilalmának, hiszen az alapvető szabadságok teljes körű érvényesülése csak így biztosítható.

A *Bachmann ügyben*<sup>190</sup> egy német állampolgár időlegesen Belgiumban dolgozott, és ezen időszak alatt a németországi biztosító részére fizette tovább a *betegségi- és életbiztosítási*

<sup>189</sup> C-55/98 Skatteministeriet kontra Vestergaard (ECR 1999 I-07641. o.)

<sup>190</sup> C-204/90 Bachmann kontra Belgium (ECR 1992 I-00249. o.)

*járulékot*. A belga adójog ugyanakkor az ilyen kifizetéseket csak akkor engedte az adóalapnál csökkentő tételként érvényesíteni, amennyiben azt belgumi biztosító részére fizették. Következésképpen Bachmann úr nem érvényesíthette adóalapjánál a biztosítási díjakat. Másrészt a belga adójog a biztosító általi kifizetéseket megadóztatta.<sup>191</sup> Ez a szabály a Belgiumban ideiglenesen dolgozó külföldi állampolgárok részére jellemzően hátrányos volt, hiszen a járulékfizetést nem tudták érvényesíteni költségként, ugyanakkor, amikor a kifizetések történtek, már visszatértek saját országukba, ahol a kifizetéseket az adott ország megadóztatta.

A Bíróság elutasította ugyan Belgiumnak a fogyasztók védelmére, illetőleg a biztosítók felügyeletére vonatkozó érvélését, elfogadta azonban az adórendszer kohéziójával történő érvelést. Belgium álláspontja szerint ugyanis amennyiben a biztosító részére fizetett díj levonható a belga adóalapból annak biztosítéka nélkül, hogy a biztosító általi kifizetéseket az állam megadóztathatja, úgy a belga költségvetés finanszírozhatatlanná válik. A *Bachmann ügy* különös jelentőségét az adja, hogy a Bíróság döntése elvben lehetővé tette, hogy valamely adószabály hátrányosan sújtsa azt a magánszemélyt, aki az adott ország adózási fennhatóságát elhagyja.<sup>192</sup>

Az életbiztosítás alapján kapott *biztosítási összegek adókötelezettségét* érintette a Bíróság a korábban tárgyalt *Safir esetben*,<sup>193</sup> ahol megállapította a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását.

A *nyugdíjakkal* foglalkozott a Bíróság a *Turpeinen ügyben*.<sup>194</sup> Megállapította, hogy az EK 18. cikkével ellentétes, ha az egyik tagállam intézménye által egy másik tagállamba folyósított öregségi nyugdíj magasabb jövedelemadó-teher alá esik, mint a kifizető intézmény

<sup>191</sup> Adómentesnek tekintette abban az esetben, ha a biztosítási díjat az adóalanynál nem érvényesítették.

<sup>192</sup> A Bíróság a Bizottság által kezdeményezett és a közelmúltban lezárt magyar illetékügyben [C-253/09 Bizottság kontra Magyarország (OJ C 233, 26.9.2009, 6–7. o.)] is hasonló következtetésre jutott. A magyar rendelkezés szerint a Magyarországon vásárolt lakástulajdon megszerzésekor fizetendő illeték alapjának megállapítása során a vásárolt lakás forgalmi értékéből kizárólag a belföldön eladott lakás értékének levonása lehetséges. A Bíróság kimondta, hogy a magyar szabályozás diszkriminatív, de arra hivatkozással utasította el a Bizottság keresetét, hogy a szabályozást az adórendszer koherenciájának fenntartása indokolja.

<sup>193</sup> C-118/96 Jessica Safir kontra Skattemyndigheten i Dalarnas län (ECR 1998 I-01897. o.)

<sup>194</sup> C-520/04 Pirkko Marjatta Turpeinen (ECR 2006 I-10685. o.)

tagállamába folyósított nyugdíj, legalábbis akkor, ha ez a nyugdíj teszi ki az érintett személy jövedelmének (majdnem) teljes összegét. A Bíróság itt is hangsúlyozta, hogy bár a közvetlen adók tekintetében a belföldi és a külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete általában nem hasonlítható össze, ha az egyik tagállamban fizetett öregségi nyugdíj teszi ki jövedelem (majdnem) teljes összegét, akkor a külföldi illetőségű nyugdíjasok a jövedelemadó tekintetében a belföldi nyugdíjasokkal objektíve ugyanolyan helyzetben vannak, ezért korlátozó intézkedésnek nincs helye.

A német jogszabályok uniós jogellenességét állapította meg a Bíróság a *Bizottság kontra Németország ügyben*,<sup>195</sup> mivel a kiegészítő *öregségi nyugdíjra* vonatkozó német rendelkezések nem biztosították a nyugdíj-előtakarékossági pótlékra való jogosultságot a határ menti ingázók és házastársaik számára, ha azok nem voltak teljes körűen adókötelesek Németországban. A Bíróság kimondta, hogy a nemzeti jog valamely rendelkezése közvetlen hátrányosan megkülönböztetőnek tekintendő – kivéve, ha azt objektív okok igazolják, és ha arányos az elérni kívánt céllal –, amennyiben jellegénél fogva inkább a migráns munkavállalókat érintheti, mint a belföldi munkavállalókat, és ezért fennáll annak a veszélye, hogy különösen a migráns munkavállalókat hozza hátrányosabb helyzetbe. Azon határ menti ingázók esetében, akiknek a jövedelme a kettős adóztatási egyezmények alapján kizárólag a lakóhelyük szerinti államban adóköteles, nem lehet ezért megkülönböztetést alkalmazni, mivel ez közösségi jogot sért.

Ahogy a fentiek is mutatják, a nyugdíjak témakörében igen szerteágazó az esetjog, és jóllehet több esetben módosították saját belső rendelkezéseiket, azonban még mindig sok a hiányosság. A diszkrimináció az egyéb szociális ellátások terén is tilos. A *Merida ügy*<sup>196</sup> kapcsán a munkanélküli ellátásra, a *Meindl ügyben*<sup>197</sup> az anyasági ellátásokra vonatkozóan mondta ki ezt a Bíróság.

A *társadalombiztosítási járulékok adóalapból történő levonhatósága* kapcsán született a származású *Filipiak ügy*.<sup>198</sup> Filipiak Hollandiában egy holland jog szerint bejegyzett, közkereseti társaságnak megfelelő személyegyedítő társaság tagjaként folytatott gazdasági

<sup>195</sup> C-269/07 Bizottság kontra Németország (ECR 2009 I-07811. o.)

<sup>196</sup> C-400/02 Merida kontra Németország (ECR 2004 I-08471. o.)

<sup>197</sup> C-329/05 Finanzamt Dinslaken kontra Meindl (ECR 2007 I-01107. o.)

<sup>198</sup> C-314/08 Krzysztof Filipiak kontra Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (ECR 2009 I-11049. o.)

tevékenységet. Filipiak Lengyelországban rendelkezett illetőséggel és így teljes körű adókötelezettséggel. Hollandiában a holland jogszabályoknak megfelelően eleget tett a társadalom- és egészségbiztosítási járulékfizetési kötelezettségének, és erre tekintettel kérte, hogy a lengyel személyi jövedelemadó alapjából levonhassa a Hollandiában társadalombiztosítás címén megfizetett járulékok összegét, valamint hogy az adót a szintén Hollandiában megfizetett egészségbiztosítási járulékok összegével csökkenthesse. A lengyel jogszabályok ezt nem tették lehetővé, mivel a belföldi illetőségű adóalany kizárólag akkor vonhatta le az adóévben megfizetett társadalombiztosítási járulékok összegét az adóalapból, illetve kizárólag akkor csökkenthette az esedékes jövedelemadót az ugyanazon időszak során megfizetett egészségbiztosítási járulékokkal, ha az említett járulékokat Lengyelországban fizették meg. Filipiak úr a Hollandiában megfizetett járulékokat ott sem tudta levonni. A Bíróság kimondta, hogy az ilyen szabályozás ellentétes az uniós joggal, mert hátrányos helyzetbe hozza azokat a belföldi lakóhelyű és illetőségű adóalanyokat, akik más tagállamban végeznek gazdasági tevékenységet és ott fizetnek kötelező társadalombiztosítási és egészségbiztosítási járulékot. A levonási jog megtagadása mind a letelepedés, mind a szolgáltatásnyújtás szabadságát korlátozhatja, ezért nem lehet a korlátozást jogszerűen fenntartani.

#### **8.4 A másik tagállamban elhelyezkedő ingatlanvagyonból származó jövedelem**

A Bíróság több ízben foglalkozott olyan esetekkel, amikor egy magánszemély az adóügyi illetőségétől eltérő tagállamban rendelkezik ingatlanvagyonnal.

A *Lakebrink ügyben*<sup>199</sup> a Bíróság kimondta, hogy a személyek szabad mozgásával ellentétes az a szabályozás, amely kizárja, hogy egy uniós polgár a rá vonatkozó progresszív adómérték megállapítása során kérje a lakóhelyétől eltérő tagállamban lévő ingatlana bérbeadásából származó negatív jövedelme figyelembevételét, miközben az illetőség szerinti tagállamban ingatlannal rendelkezők ezt a jogot gyakorolhatják. A Bíróság itt is rámutatott arra, hogy a közvetlen adók esetében a belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete általában nem hasonlítható össze, és ezért nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek, azonban ha a külföldi illetőségű személy nem rendelkezik számottevő jövedelemmel az

---

<sup>199</sup> C-182/06 Luxemburg kontra Lakebrink (ECR 2007 I-06705. o.)



illetősége szerinti tagállamban, akkor a személyes körülményeit a lakóhelye szerinti, az illetőségtől eltérő tagállamban kell figyelembe venni, mert egyébként hátrányos megkülönböztetés merül fel.

A *Ritter-Coulais ügyben*,<sup>200</sup> az ingatlanhasználatra tekintettel érvényesíthető német adókedvezmények kerültek vizsgálat alá. A Ritter-Coulais házaspár mindkét tagja Németországban dolgozott gimnáziumi tanárként, de Franciaországban laktak saját családi házukban. A férj német, a feleség francia-német kettős állampolgár volt, de összjövedelmük után mindketten Németországban fizettek személyi jövedelemadót. A házaspár a német szabályok alapján kérte a lakóház saját használatából adódó „negatív jövedelem” – bérbeadás elmaradása miatti veszteség – fizetendő adó terhére történő elszámolását. A német hatóságok ezt megtagadták, míg a franciaországi ingatlanok bérbeadásából származó pozitív jövedelmet más esetekben a német adóteher megállapításánál figyelembe vették. A Bíróság ezt a gyakorlatot az uniós joggal ellentétesnek mondta ki.

A Bíróság álláspontja szerint az is ellentétes az uniós joggal, ha az ingatlanszerzéshez fűződő adókedvezmények nem érvényesíthetők, ha a megszerzett ingatlan nem az adókedvezményt biztosító tagállamban van. A Bíróság például a Bizottság Portugáliával és a Svédországgal szemben kezdeményezett jogsértési eljárásában mondta ki, hogy az árfolyamnyereségre vonatkozó halasztott adózást nem lehet kizárólag a belföldi ingatlanszerzésekre korlátozni, mert ez a más tagállami ingatlanbefektetéseket terhesebbé teszi.<sup>201</sup>

---

<sup>200</sup> C-152/03 Hans-Jürgen Ritter-Coulais és Monique Ritter-Coulais kontra Finanzamt Gernersheim (ECR 2006 I-01711. o.)

<sup>201</sup> C-345/05 Bizottság kontra Portugália (ECR 2006 I-10633. o.) és C-104/06 Bizottság kontra Svédország (ECR 2007 I-00671. o.)

Az ingatlanokkal összefüggésben a Bíróság a tőkemozgás szabadságára is több esetben hivatkozott. Ebben a körben nemcsak a jövedelemadó szabályokat, hanem az öröklési illeték, az ajándékozási illeték és a vagyonadó szabályokat is vizsgálat alá vette a Bíróság. A *Heirs of Barbier*,<sup>202</sup> a *Jager*,<sup>203</sup> a *D*,<sup>204</sup> a *Mattner*<sup>205</sup> és a *Block*<sup>206</sup> ügyek mutatják, hogy ezeken a területeken is érvényesül a hátrányos megkülönböztetés tilalma. A *Block* ügy speciális abból a szempontból, hogy ugyan megerősítette, hogy a hátrányos megkülönböztetés az öröklési illeték tárgykörében is tilos, azonban ez nem jelenti azt, hogy a tagállamoknak a más tagállam eltérő rendelkezéseiből származó esetleges negatív hatásokat saját szabályozásában kellene kiküszöbölnie. Az alapügy felperese a német lakóhelyű Block úr volt, aki német felmenőjétől többek között spanyol hitelintézetekben befektetett vagyont örökölt. Ezután Spanyolországban öröklési illetéket fizetett. A német hatóságok a Spanyolországban megfizetett illeték figyelmen kívül hagyásával állapították meg a Block úr által Németországban fizetendő öröklési illetéket. Block úr ezért kérte a Spanyolországban megfizetett öröklési illeték beszámítását és az érintett összeg visszatérítését. A német hatóságok ezt követően ugyan engedélyezték a spanyol illetékteher hagyatéki tartozásként történő levonását, azaz a Németországban fizetendő öröklési illeték alapjának a Spanyolországban megfizetett öröklési illetékkal való csökkentését, de nem tették lehetővé annak beszámítását a Németországban fizetendő öröklési illeték összegébe. Így Block úr továbbra is bizonyos mértékű kettős adóztatást szenvedett el, amit kifogásolt a német bíróságok előtt. A Bíróság az ügyben arra az álláspontra helyezkedett, hogy még ha meg is valósul a szóban forgó tőkekövetelések kettős adóztatása, nem a német adóhatóságok feladata más államok „támogatása”. Az uniós jog jelenlegi állapota szerint a tagállamok bizonyos autonómiával rendelkeznek az illetékek kapcsán, így nem kötelesek saját adórendszerüket a többi tagállam különböző adórendszereihez igazítani annak érdekében, hogy elkerüljék a tagállamok adójogi joghatóságának párhuzamos gyakorlásából eredő kettős adóztatást. Az

---

<sup>202</sup> C-364/01 Heirs of Barbier kontra Inspecteur van de Belastingdienst (ECR 2003 I-15013. o.)

<sup>203</sup> C-256/06 Theodor Jäger kontra Finanzamt Kusel-Landstuhl (2008 I-00123. o.)

<sup>204</sup> C-376/03 D. kontra Inspecteur van de Belastingdienst (ECR 2005 I-05821. o.)

<sup>205</sup> C-510/08 Vera Mattner kontra Finanzamt Velbert. Az ügy kapcsán a Bíróság megállapította, hogy az uniós joggal ellentétes az, ha egy tagállam az ajándékozási illeték számításakor alacsonyabb illetékmentességet tesz lehetővé, ha az ajándékozó és a megajándékozott az ajándékozás időpontjában más tagállamban rendelkeznek lakóhellyel. (OJ C 161, 19.6.2010, 10-10. o.)

<sup>206</sup> C-67/08 Margarete Block kontra Finanzamt Kaufbeuren (ECR 2009 I-00883. o.)

uniós jog az alapügyben felmerült helyzetre nem írja elő a tagállamok közötti hatáskörmegosztás általános feltételeit a kettős adóztatás kiküszöbölését illetően, hiszen sem az Anya- és Leányvállalati Irányelv, sem a Megtakarítási Irányelv, sem a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló 1990. július 23-i egyezmény nem terjednek ki erre a területre.

### 8.5 Egyéb határon átnyúló gazdasági tevékenység adózása

Az esetjogban számos példát találunk olyan ügyletekre is, ahol a hátrányos bánásmód a külföldi szolgáltatótól igénybevett szolgáltatások körét érinti. A szolgáltatásnyújtás szabadságát korlátozza például az olyan intézkedés, amely a tagállami lottónyereményekből származó jövedelmet mentesíti az adókötelezettség alól, míg nem biztosítja ezt a más tagállami lottónyeremények vonatkozásában.<sup>207</sup> Hasonlóképpen, a szolgáltatásnyújtás szabadságával ellentétes az is, ha a nemzeti szabályozás a belföldön letelepedett egyetemek – közjogi jogi személyek – által a mellékfoglalkozásként végzett oktatói tevékenység ellentételezéseként fizetett díjazás vonatkozásában biztosítja, míg más tagállamban letelepedett egyetemek által fizetett díjazások esetén megtagadja az adómentességet.<sup>208</sup> A Bíróság a *Schwarz ügyben*<sup>209</sup> úgyszintén kimondta, ha valamely tagállam adóalanyai más tagállamban lévő, alapvetően magántőkéből finanszírozott iskolába íratják be gyermekeiket, akkor a szolgáltatásnyújtás szabadságával ellentétes az, ha a tagállami szabályozás csak a belföldön található egyes magániskoláknak fizetett tandíj kapcsán engedi meg a jövedelemadó csökkentését, míg általános jelleggel kizárja e lehetőséget a más tagállamban lévő magániskoláknak fizetett tandíj tekintetében. A Bíróság szerint az ilyen szabályozás visszatartja az érintett tagállamban illetőséggel rendelkező adóalanyokat attól, hogy gyermekeiket más tagállamban illetőséggel rendelkező iskolába írássák be, és korlátozza a más tagállamokban illetőséggel rendelkező oktatási magánintézményeket abban, hogy az előbbi tagállam illetőségével rendelkező adóalanyok gyermekeinek képzést kínáljanak.

<sup>207</sup> C-42/02 Lindman (ECR 2003 I-13519. o.)

<sup>208</sup> C-281/06 Hans-Dieter Jundt és Hedwig Jundt kontra Finanzamt Offenburg (ECR 2007 I-12231. o.)

<sup>209</sup> C-76/05 Herbert Schwarz és Marga Gootjes-Schwarz kontra Finanzamt Bergisch Gladbach (ECR 2007 I-06849. o.)

A Bíróság hasonló következtetésre jutott a *Zanotti ügyben*<sup>210</sup> is, ahol az olasz szabályozás uniós joggal való összhangja vált kérdéssé. Zanotti úr, az alapügy felperese Rómában rendelkező lakóhellyel, és mint adóügyekkel foglalkozó ügyvéd nemzetközi adójogi mesterképzésen vett részt a leideni egyetemen Hollandiában. Az olasz adóbevallása elkészítése során Zanotti úr hivatkozott a mesterképzésen való részvétele költségeire, és annak 19%-át levonta a számított adójából, az egyetemi képzés költségeinek levonhatósága jogcímén. Az olasz adóhatóság ugyanakkor megtagadta e költségek elismerését, és azt hangsúlyozta, hogy a vonatkozó jogszabályok szerint csak a belföldi intézményben folytatott tanulmányok költségei számolhatók el az olasz adókötelezettség terhére. A Bíróság megállapította, hogy az ilyen szabályozás egyértelműen visszatartja az olaszországi illetőségű adóalanyokat attól, hogy más tagállami egyetemi intézmények tanfolyamait látogassák. Továbbá korlátozza a más tagállami illetőségű oktatási magánintézményeket is abban, hogy az olaszországi illetőségű adóalanyoknak képzést kínáljanak. Ez a gyakorlat ellentétes az uniós joggal, mert akadályozza a szolgáltatásnyújtás szabadságát.

Összegezve, a személyi jövedelemadó tekintetében az Európai Unióban a negatív harmonizáció koncepciójának alkalmazása figyelhető meg az uniós polgárok közötti megkülönböztetés lehetőségének teljes körű kiiktatási szándékával. Mindezek ellenére ezen a területen a harmonizáció csak lassú léptekben halad, ami főként azzal magyarázható, hogy a személyi jövedelemadó tekintetében megfigyelhető nemzeti különbségek hatnak legkevésbé hátrányos módon a tagállamok közötti kereskedelemre.<sup>211</sup>

---

<sup>210</sup> C-56/09 Emiliano Zanotti kontra Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2 (OJ C 179, 3.7.2010, 9-10. o.)

<sup>211</sup> Losonczi Miklós: Uniós adóharmonizáció és adóverseny – tanulságok Magyarország számára, Pénzügyi Szemle, LI. évfolyam, 2006., 4. szám. 477. o.

## 9. TÁRSASÁGOK ADÓZÁSÁNAK ELVEI AZ ESETJOG ALAPJÁN

A társaságok adózásával kapcsolatos jogesetek elsősorban a letelepedés szabadságát korlátozó szabályokat vizsgálják. Az esetjog fejlődése fokozatosan kiterjesztette ezt a szolgáltatások szabadságára, majd a társaságok tulajdonosainak adóztatására. Ezen felosztást követjük az esetek ismertetésénél.

### 9.1 A letelepedés formájának szabad megválasztása

A Bíróság esetjoga következetesen mutatja, hogy a letelepedés szabadsága magában foglalja a letelepedés formájának szabad megválasztásához fűződő jogot is, vagyis azt, hogy egy más tagállamban leányvállalat, fióktelep, kereskedelmi képviselő, stb. formában folytat valaki tevékenységet.<sup>212</sup> A tagállamok társasági adó rendszerei egyes esetekben eltérően kezelhetik ezeket a helyzeteket, ami diszkriminációhoz vagy korlátozáshoz vezethet akkor, ha a megkülönböztetett helyzetek objektíve összehasonlíthatók.

A különböző letelepedési formák megítélését két szempontból kell vizsgálni. Egyrészt annak a tagállamnak a szemszögéből, amelynek a területén a más tagállamban illetőséggel rendelkező vállalkozás másodlagos letelepedése történik („Befogadó ország”), másrészt pedig annak a tagállamnak a szemszögéből, ahol a vállalkozás elsődleges letelepedésének a helye van („Illetőség országa”), feltéve, hogy ennek szabályai akadályozhatják leányvállalat vagy fióktelep alapítását más tagállamban.

Alapvető követelmény, hogy a tagállamok ne alkalmazzanak hátrányos megkülönböztetést egy külföldi vállalkozás belföldi fióktelepe és egy belföldi vállalkozás viszonyában, feltéve, hogy ezek összehasonlítható helyzetben vannak. Annak ellenére, hogy a Bíróság számos esetben megállapította egy-egy tagállami adójogi rendelkezés fenti elvbe ütközését, továbbra is számos olyan adójogi rendelkezés állhat fenn, melyek nem felelnek meg az uniós jog követelményeinek.

---

<sup>212</sup> Bővebben lásd: Pölöskei Pálné: Gazdasági társaságok átalakulásának adózása, Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat, 2007., 49. évfolyam, 7-8. szám 329-339. o.

### 9.1.1 A befogadó országban

A befogadó országban a másodlagos letelepedés leányvállalat vagy fióktelep alapítása formájában történhet. A leányvállalat és a fióktelep közötti alapvető különbség, hogy míg a leányvállalat önálló jogi entitás, a fióktelep csak gazdaágilag képez önálló egységet, jogi értelemben nem.<sup>213</sup>

Az uniós jog a befogadó országtól megköveteli, hogy ne tegyen különbséget *(a)* egy külföldi vállalkozás fióktelepe és egy belföldi vállalkozás fióktelepe között, illetve *(b)* egy külföldi vállalkozás és egy belföldi vállalkozás leányvállalata között. Amint az alábbi esetjog szemlélteti, a tagállamok csak mérsékelt sikerrel oldották meg azt a feladatot.

#### *(a) Tagállami vállalkozások telephelyének adóztatása*

A közvetlen adózás terén született első jogeset az előzőekben tárgyalt *Avoir Fiscal ügy*<sup>214</sup> volt, amely a francia adórendszerben alkalmazott ún. beszámítási rendszert vizsgálta. Ahogyan arra már fentebb utaltunk, a kérdéses esetben a fióktelepek és a leányvállalatok helyzete között nem volt olyan különbség, amely indokolta volna az adójogi különbségtételt és így *a Bíróság a döntésében az EUMSZ 49. cikkében foglalt letelepedés szabadságának sérelmét állapította meg.*

A *Royal Bank of Scotland ügyben*<sup>215</sup> azok a görög rendelkezések kerültek a Bíróság vizsgálata körébe, amelyek szerint a külföldi vállalkozások görög fióktelepeinek nyereségét magasabb adókulcs terhelte, mint amelyet a belföldi vállalkozásokra alkalmaztak. A Bíróság kimondta, hogy bár általában az adókötelezettség vonatkozásában a külföldi illetőségűek és a belföldi illetőségűek nincsenek összehasonlítható helyzetben (hiszen az előbbinek csak a hazai forrásból származó, az utóbbinak viszont a világjövedelme adóköteles az adott országban), az adott esetben nem volt objektív különbség a két személyi kör helyzetében. A szabályozás ezért uniós jogba ütközőnek minősült.

<sup>213</sup> Sipos Petra: Fióktelep számvitele és adózása I., Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat, 2009., 51. évfolyam, 4. szám 159-165. o.

<sup>214</sup> C-270/83 Bizottság kontra Franciaország „*Avoir Fiscal*” (ECR 1986 00273. o.)

<sup>215</sup> C-311/97 Royal Bank of Scotland (ECR 1999 I-02651. o.)

Görögország az ítélet nyomán úgy módosította a rendelkezést, hogy egységesen a magasabb adókulcsot rendelte alkalmazni mind a belföldi illetőségű, mind a külföldi illetőségű, görög fiókteleppel rendelkező vállalkozásokra.

Ezzel ellentétben az alacsonyabb adókulcs irányába történő elmozdulást eredményezte a *CLT-UFA ügyben*<sup>216</sup> hozott ítélet, melyben hasonló volt a tényállás. A Bíróság az ügyben megerősítette, hogy a más tagállamban folytatott tevékenységhez megfelelőnek tartott jogi forma szabad megválasztása azt célozza, hogy a valamely tagállamban székhellyel rendelkező gazdasági társaság számára lehetővé tegye más tagállamban fióktelep nyitását annak érdekében, hogy ott ugyanolyan feltételekkel folytathasson gazdasági tevékenységet, mint amelyek a leányvállalatra alkalmazandók. A Bíróság ennek mentén megállapította, hogy a letelepedés szabadságába ütközik az a német szabályozás, amely a más tagállamban székhellyel rendelkező gazdasági társaság németországi fióktelepének nyereségére magasabb adókulcsot írt elő, mint amelyet az ilyen társaság német leányvállalatának nyereségére kellett volna abban az esetben alkalmazni, ha a leányvállalat teljes nyereségét átadja anyavállalatának. A német jogszabály módosítás folytán az alacsonyabb adókulcs került alkalmazásra mind a német fióktelepek, mind a leányvállalatok vonatkozásában.

A *Saint-Gobain ügyben*<sup>217</sup> a Bíróság azt mondta ki, hogy a külföldi vállalkozások fióktelepeit a leányvállalatokkal azonos elbánásban kell részesíteni az adómentességek tekintetében is. Az ügyben az Amerikai Egyesült Államok és Németország között kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény által biztosított mentességet egy francia társaság német fióktelepe nem alkalmazhatta tekintettel arra, hogy az egyezmény csak a Németországban korlátlan adókötelezettséggel rendelkező társaságokra terjedt ki. A Bíróság kimondta a letelepedés szabadságának sérelmét, és megállapította, hogy az, hogy a mentességet egy harmadik állammal kötött kétoldalú adóegyezmény biztosította, nem mentesítheti a tagállamot az uniós jogban foglalt kötelezettségek teljesítése alól.

A német jogalkotó már az ítélet megszületése előtt kiterjesztette a kettős adóztatási egyezményekből eredő kedvezmények alkalmazhatóságát a külföldi illetőségű adózókra. Emellett az ítéletet követően a legtöbb európai tagállam alkalmazhatóvá tette az

---

<sup>216</sup> C-253/03 CLT-UFA SA kontra Finanzamt Köln-West (ECR 2006 I-01831. o.)

<sup>217</sup> C-307/97 Saint Gobain (ECR 1999 I-06161. o.)

adóegyezmények – egyébként az adott tagállamban illetőséggel bíró személyekre korlátozott – rendelkezéseit azokra a külföldi illetőségűekre is, akik az adott tagállamban állandó telephely útján fejtenek ki tevékenységet.

A hátrányos megkülönböztetés megjelenhet az eljárási rendelkezésekben is, melyre példa a korábban ismertetett *Commerzbank eset*.<sup>218</sup> A Bíróság az angol jog azon kitételét, hogy a késedelmes visszatérítés után kamatot csak a belföldi illetőségűek részére biztosított, annak ellenére diszkriminatívnak tekintette, hogy a fióktelep éppen külföldi illetősége miatt kapta vissza az adóelőleget.

A Bíróság csak nagyon szűk körben fogad el kimentési lehetőséget a korlátozó vagy diszkriminatív adójogi rendelkezésekkel szemben. A *Futura Participations és Singer ügyben*<sup>219</sup> a Bíróság a territorialitás elvére hivatkozást bizonyos feltételek mellett elfogadhatónak találta a fióktelepekkel szemben alkalmazott kedvezőtlen elbánás igazolására. Több más esetben elutasította ugyanakkor a territorialitás elvére való hivatkozást, az adóbevétel csökkenésére, az adókijátszás megakadályozására stb. irányuló érveléseket.

#### (b) *Tagállami vállalkozások leányvállalatainak adóztatása*

Ellentétes az uniós joggal az is, ha a külföldi vállalkozások leányvállalatai eltérő megítélésben részesülnek a belföldi vállalatok hazai leányvállalataihoz képest.

A *Baxter ügyben*<sup>220</sup> vizsgált francia szabályozás nem tette lehetővé, hogy a Franciaországon kívül végzett kutatások költségeit a francia vállalatok elszámolják az adóalap megállapításánál. A Bíróság kimondta a letelepedés szabadságának sérelmét, és az ítélet hatására Franciaország módosította a belső szabályozást. A költségek levonhatóságát kiterjesztették a külföldön végzett kutatásokra is.

A *Lankhorst-Hohorst GmbH*<sup>221</sup> esetében a német adójog alultőkésítési szabályait vizsgálta a Bíróság. Amennyiben egy német illetőségű cég a tőkéjének háromszorosát meghaladó hitel után fizetett kamatot a tulajdonosának, az rejtett osztalékfizetésnek minősült, és így a

<sup>218</sup> C-330/91 The Queen kontra Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank (ECR 1993 I-04017. o.)

<sup>219</sup> C-250/95 Futura Participations SA and Singer kontra Administration des contributions (ECR 1997 I-02471. o.)

<sup>220</sup> C-254/97 Baxter (ECR 1999 I-04809. o.)

<sup>221</sup> C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH kontra Finanzamt Steinfurt (ECR 2002 I-11779. o.)



kamatráfordítás a kamatot fizető társaságnál nem csökkentette az adóalapot. A szabály azért ütközött a letelepedés szabadságába, mert kizárólag külföldi tulajdonos hitelnyújtóra vonatkozott, belföldiek esetében nem nyert alkalmazást.

A *Lankhorst-Hohorst* és a *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*<sup>222</sup> esetek bizonyítják, hogy a belföldi és a külföldi székhelyű cégek adott tagállamban lévő leányvállalatainak megkülönböztetése nem fogadható el az alultőkésítés szabályainak alkalmazása körében sem. Úgyszintén, nem felel meg az uniós jognak a vállalatcsoporton belüli kifizetések kapcsán alkalmazott megkülönböztetés sem.

A fentiekkel ellentétben a Bíróság nem állapított meg tagállami jogsértést az *OY AA ügyben*,<sup>223</sup> ahol finn adójogi rendelkezéseket vizsgált. A finn rendszer értelmében, a Finnországban illetékességgel rendelkező leányvállalat kizárólag abban az esetben vonhatja le az adóköteles jövedelméből az általa az anyavállalata részére teljesített cégcsoporton belüli pénzügyi juttatásokat, ha az anyavállalat székhelye szintén Finnországban található. A Bíróság rámutatott arra, hogy a belföldi illetőségű leányvállalatok között az anyavállalatuk székhelye alapján alkalmazott eltérő bánásmód kétségtelenül korlátozza a letelepedés szabadságát, mivel az kevésbé vonzóvá teszi a más tagállamokban letelepedett társaságok számára, hogy e szabadságukat gyakorolják, aminek folytán e társaságok lemondhatnak arról, hogy leányvállalatot szerezzenek meg, alapítsanak vagy tartsanak fenn az ezen intézkedést hozó tagállamban.

A Bíróság a szabályozást arra való hivatkozással fogadta el, hogy fennmaradjon az adóztatási jog tagállamok közötti megosztásának egyensúlya, illetve megakadályozható legyen az adóelkerülés. Álláspontja az EKSZ-szel összeegyeztethető és nyomós közérdeken alapuló jogos célt szolgál. A Bíróság azt is kimondta, hogy annak elismerése, hogy a határokon átívelő, cégcsoporton belüli pénzügyi juttatás levonható a juttatást nyújtó adóköteles jövedelméből, azt is megengedné a cégcsoportok számára, hogy szabadon megválasszák azt a tagállamot, amelyben a leányvállalat nyeresége adózik, kivonva e nyereséget annak adóalapjából, illetve – abban az esetben, ha a juttatást a kedvezményezett anyavállalat

---

<sup>222</sup> C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* és a *Commissioners of Inland Revenue* (ECR 2006 I-11753. o.)

<sup>223</sup> C-231/05 *Oy AA* (ECR 2007 I-06373. o.)

tagállamában kell adóköteles jövedelemnek tekinteni – hozzászámítva e nyereséget az anyavállalat adóalapjához. Ez veszélyeztetné az adóztatási jog tagállamok közötti megosztásának rendszerét, mivel a cégcsoportok önkényes választásától függően a leányvállalat tagállama, mint az e társaság illetősége szerinti állam adott esetben kénytelen lenne az anyavállalat székhelye szerinti tagállam javára lemondani a társaság jövedelmének megadóztatásra vonatkozó jogáról. Másrészt a leányvállalat adóköteles jövedelmének a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat részére történő átcsoportosítása magában hordozza azt a veszélyt, hogy a cégcsoporton belül kifejezetten mesterséges képződmények segítségével úgy szervezik a jövedelem-átcsoportosításokat, hogy azok az alacsonyabb adómértéket alkalmazó, vagy az e jövedelmeket nem adóztató tagállamokban székhellyel rendelkező társaságok felé irányuljanak. A Bíróság a fentiekre tekintettel igazolhatónak tartotta a szóban forgó tagállami szabályozást.

### 9.1.2 Az illetőség országában

A letelepedés szabadságának a korlátozása nemcsak a másodlagos letelepedés tagállamában tilos, hanem az illetőség tagállamát is kötelezi arra, hogy tartózkodjon a korlátozó szabályok alkalmazásától a más tagállamban letelepedni kívánó vállalkozások tekintetében. Ezt elsőként a korábban ismertetett *Daily Mail ügyben*<sup>224</sup> tette világossá a Bíróság. Az angol jogszabályi korlátozást a Bíróság – társaság jogi érvekre hivatkozva – a letelepedés szabadságával összeegyeztethetőnek ítélte ugyan, azonban kétséget kizáróan világossá tette, hogy a letelepedés szabadságának a korlátozása az illetőség tagállamában is tilos.

Ezt a követelményt a Bíróság több későbbi ítélete is megerősíti, így többek között az *ICI ügy* és a *Marks & Spencer ügy*<sup>225</sup> is, amelyeket később a csoportos adókedvezmények kapcsán részletesen ismertettek.

<sup>224</sup>C-81/87 The Queen kontra H.M. Treasury and Comissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust Plc. (ECR 1988 05483. o.)

<sup>225</sup>C-264/96 ICI, 21. pont (ECR 1998 I-04695. o.); C-446/03 Marks & Spencer, 31. pont (ECR 2005 I-10837. o.)

(a) *Más tagállamokban illetőséggel bíró vállalkozások telephelyének adóztatása*

A témában született meghatározó ítélet a *Deutsche Shell ügy*<sup>226</sup>, amely azt a német adójogi rendelkezést vizsgálta, mely a nemzeti adóalap megállapításakor nem engedte figyelembe venni a német székhelyű vállalkozás által más tagállamban található állandó telephelye rendelkezésére bocsátott dotációs tőke hazautalása során elszenvedett árfolyamvesztéséget. A Bíróság szerint az ilyen adórendszer növeli az egyik tagállamban székhellyel rendelkező, valamely másik tagállamban gazdasági egységet létrehozni kívánó vállalkozás által vállalt gazdasági kockázatot, amennyiben ez utóbbi tagállam más pénznemet használ, mint a székhely szerinti állam. A letelepedés szabadságának akadályát nem igazolja az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége, mivel nincs semmiféle közvetlen kapcsolat az árfolyamvesztések és az árfolyamnyereségek között. Ezen akadályt továbbá nem igazolhatja valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény fennállása sem.

A Bíróság azt is kimondta, hogy az is ellentétes az uniós joggal, ha az árfolyamvesztés csak akkor vonható le a tagállami székhelyű vállalkozás működési költségeként, amennyiben ez utóbbinak a más tagállamban található állandó telephelyétől nem származik semmilyen adómentes nyeresége. Az állandó telephely által elszenvedett árfolyamvesztések beszámításának eredménytől függő korlátozása szintén nem igazolható az arra alapított érveléssel, miszerint az e telephellyel rendelkező vállalkozás az árfolyamvesztés címén kettős előnyben részesülne. Az a tagállam, amely lemondott adóztatási joghatóságának gyakorlásáról valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény megkötésével, nem hivatkozhat az adóztatási joghatóság hiányára az ezen állam területén székhellyel rendelkező vállalkozás állandó telephelyének eredményeit illetően, annak igazolása végett, hogy elutasítja a vállalkozás azon költségeinek levonását, amelyeket természetüknél fogva a telephely szerinti tagállamban nem vesznek figyelembe.

A *Lidl Belgium esetben*<sup>227</sup> a Bíróság a külföldi telephelyen felmerült veszteség elszámolhatóságát vizsgálta. Az alapügyben érintett német székhelyű vállalkozás Luxemburgban állandó telephelyet működtetett, és a telephelyen felmerült veszteség elszámolását kérte a német hatóságtól. A német hatóság a kérelmet arra hivatkozva utasította

---

<sup>226</sup> C-293/06 *Deutsche Shell* (ECR 2008 I-01129 o.)

<sup>227</sup> C-414/06 *Lidl Belgium* (ECR 2008, I-03601 o.)

el, hogy a Luxemburg és Németország közötti adóegyezmény rendelkezései értelmében az ezen állandó telephely által elért jövedelem adómentességet élvez.

A Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy a letelepedés szabadságát korlátozza, ha egy tagállami illetőségű társaság nem vonhatja le az adóalapjából a másik tagállamban lévő telephelyének veszteségét. Ezzel a Bíróság kimondta, hogy a letelepedés szabadságának az illetőség országa által történő korlátozása nemcsak a más tagállambeli leányvállalatok, hanem az ott lévő állandó telephelyek tekintetében is tilos.

A Bíróság a szóban forgó német szabályozás vonatkozásában azt is hozzátette, hogy a korlátozás igazolható azzal, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását, és meg kell előzni a veszteség kétszeres elszámolásának a kockázatát. Ezek közérdeken alapuló kényszerítő okok, melyek a korlátozást akkor indokolják, ha azok az elérendő említett célokkal arányosak. A Bíróság szerint a német szabályozás megfelelt az arányosság tesztjének.

(b) *Más tagállamokban illetőséggel bíró vállalkozások leányvállalatainak adóztatása*

A Bíróság számos esetben foglalkozott a vállalatcsoportok adózásával, valamint a vállalatcsoport tagjai közötti ügyletek adójogi megítélésével.

A Bíróság a *Marks & Spencer ügyben*<sup>228</sup> kimondta, hogy nem ütközik a közösségi jogba az az angol jogszabály, amely általános jelleggel kizárja, hogy a belföldi illetőségű anyavállalat az adóköteles nyereségéből levonja a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalat e másik tagállam területén keletkezett veszteségét, jóllehet az előbbi tagállam biztosítja ennek lehetőségét a belföldi illetőségű leányvállalatok veszteségei tekintetében. Ugyanakkor, a Bíróság azt is megállapította, hogy a letelepedés szabadságát sérti az anyavállalat e lehetőségének kizárása egyfelől abban az esetben, ha a külföldi illetőségű leányvállalat kimerítette a székhelye szerinti államban a veszteségek elszámolására nyitva álló lehetőségeket a csökkentés iránti kérelemben érintett, valamint a későbbi adózási időszakok tekintetében, másfelől ha az anyavállalat, illetve – különösen a leányvállalat átruházása esetén – harmadik személy nem számolhatja el a jövőbeli időszakokra e veszteséget az illetékessége szerinti államban.

<sup>228</sup> C-446/03 Marks & Spencer Plc. kontra David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes) (ECR 2005 I-10837. o.)

A *Cadbury Schweppes* ügyben<sup>229</sup> az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó angol jogszabályok kerültek vizsgálatra. A Cadbury Schweppes csoport leányvállalatot alapított Dublinban, mivel az ír szabályok a brit szabályoknál kedvezőbben adóztatták a jövedelmet. Az Egyesült Királyságban a leányvállalat nyeresége után nem keletkezik adókötelezettség, azonban az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó jogszabályok kivételt tartalmaznak.

A Bíróság első lépésben megállapította, hogy a letelepedés szabadsága lehetővé teszi, hogy az egyik tagállamban székhellyel rendelkező társaság kizárólag azért alapítson társaságokat egy másik tagállamban, hogy az utóbbi államban érvényesülő kedvezőbb adórendszer előnyeit élvezze.

A Bíróság kimondta, hogy a letelepedés szabadságát úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha az egyik tagállamban székhellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság adóalapjába beszámítják az ellenőrzött külföldi társaság által más tagállamban elért nyereséget, amennyiben ott e nyereséget az első államban alkalmazottnál alacsonyabb adómérték terheli, kivéve, ha e beszámítás kizárólag az általában fizetendő nemzeti adó kijátszását célzó, teljesen mesterséges megállapodásokra vonatkozik. Ennél fogva tartózkodni kell az ilyen adóintézkedés alkalmazásától, amennyiben objektív és harmadik személyek által ellenőrizhető körülmények alapján bebizonyosodik, hogy az adótermészetű indíték ellenére az említett ellenőrzött társaság valóban letelepedett a fogadó tagállamban, és ott ténylegesen gazdasági tevékenységet végez.

A fenti esetekből megállapítható, hogy a Bíróság külön vizsgálja a letelepedés szabadsága érvényesülését a befogadó ország és az illetőség országa esetén. A befogadó országok esetén az a követelmény, hogy a külföldi illetőségű vállalkozások belföldi fióktelepei és leányvállalatai a belföldi illetőségű vállalatok fióktelepeivel illetve leányvállalataival azonos bánásmódban részesüljenek. Az illetőség állama esetén az az előírás, hogy a külföldi fióktelepek és leányvállalatok a belföldiekkel azonos bánásmódot élvezzenek.

---

<sup>229</sup> C-196/04 Cadbury Schweppes Plc. és Cadbury Schweppes Overseas Ltd kontra Commissioners of Inland Revenue (ECR 2006 I-07995. o.)

## 9.2 Határokon átnyúló szolgáltatások adóztatása

A szolgáltatásnyújtás szabadsága azt hivatott biztosítani, hogy egy tagállam vállalkozása korlátozás nélkül tudjon szolgáltatást nyújtani egy másik tagállamban. Ez egyrészt megköveteli, hogy a szolgáltatás országában sem a nyújtót, sem a szolgáltatás igénybevevőjét ne hozza hátrányos helyzetbe a szabályozás, másfelől, hogy az illetőség ország se gördítsen akadályokat a szolgáltatás útjába.<sup>230</sup>

### 9.2.1 A tevékenység országában

A Bíróság a *Scorpio ügyben*<sup>231</sup> a munkavégzésből származó jövedelem után Németországban fizetendő adó szabályait vizsgálta. Kérdésként merült fel, hogy a német rendelkezések sértik-e a szolgáltatásnyújtás szabadságát, ezért a Bíróság az egyes rendelkezéseket külön-külön vizsgálta.

A Bíróság többek között foglalkozott azzal a német szabállyal, mely kizárta, hogy a külföldi illetőségű szolgáltató részére kifizetett díjak kapcsán a szolgáltatást igénybe vevő az adólevonás során elszámolja a szolgáltatónak a szolgáltatás helye szerinti tagállamban folytatott tevékenységével közvetlen összefüggésben keletkezett és a díjfizetésre kötelezettel közölt költségeit, miközben a német illetőségű szolgáltató esetében a költségek levonhatóak voltak. A Bíróság kimondta, hogy ez a rendelkezés egyértelműen sérti a letelepedés szabadságát, és nem engedett kimentést a német állam számára.

A Bíróság foglalkozott azzal a német eljárási szabállyal is, mely szerint a nem a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamban illetőséggel rendelkező szolgáltatónak fizetett díj tekintetében forrásadót kellett visszatartani, és ha ezen kötelezettségének a szolgáltatást igénybe vevő nem tett eleget, felelősséggel tartozott. Ez az eljárás ugyanakkor nem vonatkozott a német illetőségű szolgáltatóknak fizetett díjra. A Bíróság megállapította, hogy ez a szabály is sérti a letelepedés szabadságát, de a rendelkezést a jövedelemadó-beszedés hatékonyságának szükségessége igazolja. Amennyiben ugyanis az adókövetelések beszedésére irányuló jogsegélyt sem közösségi irányelv, sem egyéb jogi eszköz nem

---

<sup>230</sup> John Pinder, Simon Usherwood: *The European Union: A Very Short Introduction*, Oxford University Press, Oxford, 2008. 104-112. o.

<sup>231</sup> C-290/04 *Scorpio* (ECR 2006 I-09461. o.)

szabályozza, a forrásadó és az annak biztosítékául szolgáló felelősségi rendszer jogszerű és alkalmas eszköz az adót kivető államban illetőséggel nem rendelkező személy jövedelmének adóztatására. Másfelől a forrásadó és a kifizető esetleges felelőssége, amely közvetlenül ebből az adóbeszedési módból következik, és amelynek érvényesítése lehetővé teszi adott esetben az adóvisszatartás elmulasztásának szankcionálását, az adót kivető állam adókövetelésének beszedését biztosítani hivatott arányos eszköz.

A *Centro Equestre da Lezíria Grande ügyben*<sup>232</sup> a Bíróság elfogadhatónak minősítette azt a nemzeti szabályozást, mely a korlátozott adókötelezettség alá tartozó adózó által szerzett bevételre forrásadó formájában kivetett társasági adó visszatérítését attól a feltételtől tette függővé, hogy az üzemi költségek, amelyeknek az adózó az e célból történő figyelembevételét kéri, közvetlen gazdasági kapcsolatban álljanak az adott tagállam területén végzett tevékenységből származó bevétellel, ha e szabályozás szerint ilyennek kell tekinteni minden olyan költséget, amely elválaszthatatlan a szóban forgó tevékenységtől, függetlenül a költség felmerülésének helyétől és idejétől. Ezzel szemben kimondta, hogy a nemzeti szabályozás ellentétes az uniós joggal akkor, ha az adó ilyen adózó részére történő visszatérítését attól a feltételtől teszi függővé, hogy az üzemi költségek haladják meg a bevétel összegének a felét.

A *Bizottság kontra Belgium ügyben*<sup>233</sup> a Bíróság azt a belga szabályozást ítélte el, mely a Belgiumban nyilvántartásba nem vett külföldi partnerekkel szerződő megbízókat és vállalkozókat az elvégzett munkálatokért járó összeg 15%-ának visszatartására kötelezte, és az ilyen szerződéses partnerek adótartozásaiért e megbízók és vállalkozók egyetemleges felelősségét állapította meg. Az ügy ismételt példája annak, hogy az eljárási rendelkezések is sérthetik az uniós jogot. A Bíróság nem fogadta el az adókijátszás elleni küzdelem szükségességére való hivatkozást.

---

<sup>232</sup> C-345/04 Centro Equestre da Lerízia Grande (ECR 2007 I-01425. o.)

<sup>233</sup> C-433/04 Bizottság kontra Belgium (ECR 2006 I-10653. o.)

## 9.2.2 Az illetőség országában

Az adókedvezményeket nem lehet kizárólag a belföldi szolgáltatásnyújtásokra korlátozni, hanem az illetőség tagállamában biztosítani kell, hogy a más tagállami szolgáltatótól igénybe vett szolgáltatás ugyanolyan előnyökben részesüljön.

A korábban ismertetett *Eurowings ügyben*<sup>234</sup> a német adójog rendelkezései a külföldi lízingbeadót hozták versenyhátrányba, mely összeegyeztethetetlennek bizonyult a szolgáltatásnyújtás szabadságával.

Hasonló megállapításokra jutott a Bíróság a *Laboratoires Fournier ügyben*,<sup>235</sup> ahol a Bíróság kimondta, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságába ütközik az a tagállami szabályozás, amely kizárólag az adott tagállam területén megvalósuló kutatási műveletek tekintetében biztosít adójóváírást. Az ilyen szabályozás – még ha csak közvetett módon is – a szolgáltatást nyújtó székhelye szerinti megkülönböztetést jelent, és így akadályozza a szolgáltatók határokon átívelő tevékenységét. Az adórendszer koherenciája biztosításának szüksége, a kutatás előmozdítása és az adóellenőrzés hatékonyságának biztosítása nem igazolhatja a diszkriminatív szabályozást.

## 9.3 Társaságok tulajdonosainak az adóztatása

A társaságok tulajdonosainak adóztatása leginkább a gazdasági kettős adóztatás problematikájához kapcsolódik, vagyis amikor ugyanaz a jövedelem két különböző alany kezében kerül megadóztatásra: egyrészt a társaság, másrészt a részesedés tulajdonosa szintjén. A tagállamok saját belső adórendszerük keretében különböző megoldásokat alkalmaznak a kettős adóztatás kiküszöbölésére, azonban a határon átnyúló viszonyokban további nehézségek merülhetnek fel.<sup>236</sup>

Az osztalék kapcsán különbséget kell tenni a kapott (azaz a tagállamban illetőséggel bíró tulajdonos által valamely más tagállambeli társaságtól kapott), valamint fizetett (azaz

<sup>234</sup> C-294/97 *Eurowings* (ECR 1999 I-07477. o.)

<sup>235</sup> C-39/04 *Laboratoires Fournier* (ECR 2005 I-02057. o.)

<sup>236</sup> Bővebben lásd: Evelyn Kolm: A kettős adózás szabályozása a 19. század végén és a 20. században, *Fejlesztés és finanszírozás=Development and Finance*, 2005., 2. szám 66-75. o.



a tagállami társaság által más tagállamban illetőséggel bíró tulajdonosnak kifizetett) osztalék között. A Bíróság esetjoga is ehhez a megkülönböztetéshez igazodik, és vizsgálja a hazai és a más tagállambeli társaságtól kapott bejövő osztalék adóztatását.

A társaságok tulajdonosai kapcsán további kérdésként merült fel a részesedések elidegenítéséből származó nyereség adózása, valamint a részesedéshez kapcsolódó költségek elszámolhatósága.

### 9.3.1 A fizetett osztalék adóztatása

#### (a) *Forrásadó a kifizető országában*

A fizetett osztaléokra a tevékenység állama rendszerint forrásadót vet ki. Egyes esetekben a belső jog alapján nem terjed ki a forrásadó a belföldi tulajdonosokra, anyavállalatokra. Továbbmenve, a kettős adóztatási egyezmények korlátok közé szorítják a forrásadó mértékét, alacsonyabb kulcsokat alkalmazva az anyavállalatok részére fizetett osztaléokra.

A legtöbb kettős adózási egyezmény előírja a tulajdonos illetősége szerinti államra nézve, hogy biztosítani kell a beszámítás lehetőségét a külföldön megfizetett forrásadó tekintetében. Mégis, vannak olyan esetek, amikor a kettős adóztatás nem kerül teljes mértékben kiküszöbölésre. Ha az illetőség államában a külföldről kapott osztalék például adómentes, akkor nincsen olyan adó, amellyel szemben a beszámítást alkalmazni lehetne. Úgyszintén, ha az illetőség országa biztosítja mind a közvetlen beszámítást a forrásadó tekintetében, mind a közvetett beszámítást a forrásországban megfizetett vonatkozó társasági adó tekintetében, akkor sok esetben a beszámítható adó mértéke meghaladja az illetőség országában egyébként felmerülő adóterhet, és „kihasználatlan” beszámítható adó áll fenn.

A Bíróság több ítéletében vizsgálta a fenti kérdéseket. A *Denkavit Internationaal* ügyben<sup>237</sup> az a francia szabály volt kérdéses, amely forrásadót alkalmazott a francia leányvállalatok által a külföldi anyavállalataiknak kifizetett osztaléokra. Egyúttal, a francia anyacégeknek kifizetett osztalék mentes volt a forrásadó alól. A Bíróság megállapította, hogy attól kezdve, hogy a francia állam úgy döntött, hogy kivonja a belföldi illetőségű személyeket a leányvállalatok anyavállalataik részére osztalékként felosztott nyereségének sorozatos adóztatása alól az ilyen

<sup>237</sup> C-170/05 *Denkavit Internationaal* (ECR 2006 I-11949. o.)

osztalékok adómentessége révén, a külföldi illetőségű személyekre is ki kell terjesztenie e kedvezményt, amennyiben az e külföldi illetőségű személyekre vonatkozó hasonló adóztatás e tagállam adóztatási jogának e személyekkel szembeni gyakorlásából ered, hiszen ebben az esetben a külföldi és a belföldi anyavállalatok helyzete összehasonlítható. A szabályozást a Bíróság annak ellenére minősítette ellentétesnek az uniós joggal, hogy az ügyben alkalmazásra került francia-holland adóegyezmény lehetővé tette a francia leányvállalat által a holland anyacégnek kifizetett osztalék francia forrásadójának Hollandiában történő beszámítását. Mivel a holland állam nem adóztatta a kapott osztalékot, a beszámításra ténylegesen nem volt lehetőség, és a letelepedés szabadságának korlátozása egyértelműen megvalósult.

Hasonló megállapításra jutott a Bíróság az *Amurta ügyben*,<sup>238</sup> ahol a tőke szabad mozgására hivatkozással utasította el a portugál nemzeti jog forrásadóztatásra vonatkozó szabályát. A részesedések tulajdonosai a tényállás szerint nem rendelkeztek 50% feletti részesedéssel, ezért nem a letelepedés szabadságának, hanem a tőke szabad áramlásának sérelmét vizsgálta a Bíróság. A portugál jog megkövetelte a forrásadót a másik tagállamban (Hollandiában) illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaság részére fizetett osztalékokra, jóllehet mentességben részesítette a Portugáliában társaságiadó-köteles társaság részére fizetett osztalékot. A Bíróság kifejtette, hogy ez a szabályozás tiltott módon korlátozza a tőke szabad mozgását. Azt is hozzátette, hogy Portugália nem hivatkozhat a holland jog által a holland illetőségű anyacégnek egyoldalúan biztosított teljes adójóváírásra annak érdekében, hogy kivonja magát az uniós jog által megkövetelt kötelezettség alól, még akkor sem, ha a holland szabályok biztosítják a kettős adóztatás elkerülését.

A Bíróság azt is kifogásolja, ha a tagállamok eltérő feltételekkel biztosítják a forrásadó alóli mentességet a belföldi és a külföldi illetőségű tulajdonosoknak történő kifizetések kapcsán. A Bíróság erre vonatkozó álláspontját a tőkemozgások szabadsága körében részletesen bemutató, *Bizottság kontra Spanyolország ügyben*<sup>239</sup> már ismertetésre került.

---

<sup>238</sup> C-379/05 *Amurta SGPS kontra Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam* (ECR 2007 I-09569. o.)

<sup>239</sup> C-487/08 *Bizottság kontra Spanyol Királyság* (OJ C 209, 31.7.2010, 6–7. o.)

(b) *Beszámítás az illetőség tagállamában*

Az ezzel kapcsolatos esetjog főleg a korábbi időkre tehető, amikor több ország egy bonyolult beszámítási rendszert alkalmazott az osztalékfizetés rendszerében. Az angol rendszer értelmében például az osztalékban részesülő tulajdonosok részleges beszámításra voltak jogosultak az osztalékot kifizető társaság által megfizetett adóra tekintettel. A kifizető társaság ún. „társasági adó-előleget” fizetett (1999 előtt, ugyanis ezt követően az ACT-t eltörölték). Az osztalékot kapó társaság csökkenteni tudta saját társasági adó-előlegét az osztalékot kifizető társasági adó-előlegével, vagyis végső soron beszámítás érvényesült az angol részesedés tulajdonosok tekintetében.

Amennyiben a részesedés tulajdonosa nem angol illetőséggel rendelkezett, a beszámítás csak akkor kerülhetett alkalmazásra, ha az adott kettős adóztatási egyezmény biztosította ennek lehetőségét. Ennek hiányában a kifizető megfizette az adóelőleget, ami aztán nem volt beszámítható a külföldi tulajdonos szintjén. Ezzel szemben, ha egy angol anyavállalat legalább 51%-os részesedéssel bírt egy hazai leányvállalatban, akkor csoportos adózást választhattak. Ez esetben a leányvállalat nem fizetett adóelőleget a kifizetett osztaléokra, és az anyavállalat nem érvényesített beszámítást. Az adóelőleget akkor kellett csak megfizetni, ha az anyavállalat tovább felosztotta a nyereséget.

A Bíróság több ügyben vizsgálta az angol belső adójog gazdasági kettős adóztatás elkerülésére kidolgozott rendszerét. A *Metallgesellschaft ügyben*<sup>240</sup> a csoportos adózás fenti szabályait vizsgálta, ugyanis az angol szabályozás kizárta a csoportos adózás választásának lehetőségéből a külföldi leányvállalatokkal rendelkező angol vállalatokat. Ezzel az ilyen anyavállalatok nem tudták elkerülni a társaságiadó-előleg fizetését a nekik történő osztalékfizetéskor. Ezzel szemben az angol leányvállalatokkal rendelkező angol anyavállalatok választhatták a csoportos adózást, elkerülve ezzel az adóelőleg fizetési kötelezettséget. A Bíróság kimondta, hogy a szabályozás közösségi jogba ütközik, és hozzátette, hogy a letelepedés szabadsága következményeként a belföldi illetőségű leányvállalatoknak és külföldi illetőségű anyavállalataiknak hatékony jogorvoslati lehetőséget kell biztosítani a hátrányos adójogi szabályozás folytán őket ért pénzügyi veszteség vagy kár megtérítésére.

---

<sup>240</sup> C-397/98 és C-410/98 Metallgesellschaft/Hoechst közös (ECR 2001 I-01727. o.)

A *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyben<sup>241</sup> a Bíróság szintén az angol adórendszer fent ismertetett szabályait vizsgálta. Kimondta, hogy amennyiben egy tagállam speciális kettős adóztatás elkerülésére szolgáló rendszert hoz létre a belföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségű személyek részére fizetett osztalékok tekintetében, akkor a külföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségű személyek részére fizetett osztalékot azzal azonos bánásmódban kell részesítenie. Ehhez azt is rögzítette, hogy egy adott tagállamban illetőséggel rendelkező, hazai társaságtól osztalékban részesülő részvényesek helyzete hasonló az ugyanott illetőséggel rendelkező, de más tagállamban letelepedett társaságtól osztalékban részesülő részvényesek helyzetéhez, hiszen mind a belföldről, mind a külföldről származó osztalék gazdasági kettős adóztatás tárgya lehet.

Kimondta a Bíróság azt is, hogy nem ellentétes az uniós joggal az, ha egy tagállam a hazai illetőségű társaság által fizetett osztalék tekintetében beszámítást enged az osztalékban részesülő hazai illetőségű társaságnak a felosztott nyereségre megfizetett adó erejéig, de nem teszi ezt lehetővé a más tagállamban illetőséggel rendelkező osztalékban részesülő társaságok számára, amelyek nem adókötelesek ebben a tagállamban az osztalék tekintetében. Ez a másik tagállam adóztatási jogába történő beavatkozást jelentene, márpedig a tagállamok saját hatáskörébe tartozik az adóztatási jog saját területükön történő gyakorlása.

A Bíróság azt is kimondta, hogy nem sérti az uniós jogot az, hogy egyes angol adóegyezmények biztosítják a beszámítás lehetőségét a másik egyezményes tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalatoknak, míg ez a jog nem terjed ki olyan harmadik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságokra, amelyek olyan tagállamban rendelkeznek illetőséggel, amellyel kötött angol kettős adóztatási egyezmény nem tartalmazza a beszámítás lehetőségét.

### 9.3.2 A kapott osztalék adóztatása

A korábban már részletesen ismertetett *Avoir Fiscal eset*<sup>242</sup> a francia adórendszer osztalékadóztatásra vonatkozó beszámításos rendszerét vizsgálta. A Bíróság a döntésében az

<sup>241</sup> C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (ECR 2006 I-11673. o.)

<sup>242</sup> C-270/83 Bizottság kontra Franciaország „*Avoir Fiscal*” (ECR 1986 00273. o.)

EUMSZ 49. cikkében (EKSZ korábbi 43. cikke) foglalt letelepedés szabadságának sérelmét állapította meg.

A *Verkooijen* esetben<sup>243</sup> a holland Verkooijen-nek belga részesedéseiből osztalékjövödelme származott. A Bíróság a holland adójog azon szabályát tartotta az uniós jogba ütközőnek, hogy míg a belföldről származó osztalékok esetében az osztalék egy bizonyos része adómentes volt, a külföldről származó osztalék esetében ezt a kedvezményt a holland adójog alapján nem vehette igénybe. A Bíróság elutasította Hollandiának az adórendszer egységességére vonatkozó hivatkozását, mivel a Hollandiában illetőséggel bíró társaság által esetlegesen fizetett társasági adó és a magánszemély személyi jövedelemadója közötti kapcsolatot távolinak tartotta. Hasonlóan vélekedett a Bíróság a *Baars* esetben,<sup>244</sup> ahol a holland fogyasztási adó és a személyi jövedelemadó közötti kapcsolatot ítélte távolinak.

A finn szabályozás a beszámítós rendszer keretében diszkriminálta a külföldre irányuló befektetéseket. *Petri Manninen*<sup>245</sup> Finnországban teljes körű adókötelezettség alá tartozott. A tulajdonában lévő, a stockholmi tőzsdén jegyzett svéd társaság által kifizetett osztalék után Finnországban nem lehetett adójóváírást igényelni, azt ez utóbbi tagállamban a tőkejövödelmek után fizetendő 29%-os jövedelemadó terhelte. Elvileg egy finn társaság által fizetett osztalékot is ugyanezen adó terhelte, azonban az osztalékot kifizető társaság által fizetendő társasági adót beszámíthatták a részvényes által tőkejövödelmei után fizetendő jövedelemadóba. Az ilyen rendszerből az következett, hogy az osztalékot végső soron a részvényesnél már nem adóztatták meg. Mivel az adójóváírás csak olyan osztaléokra vonatkozott, amelyet Finnországban székhellyel rendelkező társaságok fizetnek ki, ez a szabályozás hátrányos volt az olyan, Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső személyekre nézve, akik más tagállamokban székhellyel rendelkező társaságoktól kapnak osztalékot, és akiket ezért a tőkejövödelmek után 29 %-os adókulccsal adóztattak meg.

A Bíróság az EUMSZ 63. és 65. cikkeivel (EKSZ korábbi 56 és 58. cikkei) ellentétesnek ítélte a finn szabályozást, mivel az a hatása, hogy az érintett tagállamban teljes körű adókötelezettség alá eső személyeket visszatartja attól, hogy tőkéjüket más tagállamokban

<sup>243</sup> C-35/98 Verkooijen (ECR 2000 4071. o.)

<sup>244</sup> C-251/98 Baars (ECR 2000 I-02787. o.)

<sup>245</sup> C-319/02 Petri Manninen (ECR 2004 I-07477. o.)

letelepedett társaságokba fektessék be; emellett a más tagállamokban letelepedett társaságokra is korlátozóan hat, mivel akadályozza őket abban, hogy az érintett tagállamban tőkét gyűjtsenek. A Bíróság azt is kimondta, hogy a belföldi és a külföldi társaságoktól osztalékjövedelemben részesülő személyek összehasonlítható helyzetben vannak a szóban forgó adójogi rendelkezés alkalmazása szempontjából.<sup>246</sup> Elvetette a finn állam védekezését, hogy a szabályozás EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint – a tőkemozgás szabadságának elve alóli kivételként – indokolható lenne. Hasonlóan nem fogadta el, hogy a szabályozás a territorialitás elvére való hivatkozást, mivel ez az elv nem tiltja, hogy a más tagállamokban letelepedett társaságok által kifizetett osztalék után adójóváírást biztosítsanak. Mindenesetre – az EUMSZ 65. cikke (1) bekezdésének a) pontjára figyelemmel – a territorialitás elve nem igazolhatja az érintett és a más tagállamokban letelepedett társaságok által kifizetett osztalék eltérő kezelését, amennyiben az eltérő bánásmódban részesülő osztalékfajták ugyanabban az objektív helyzetben vannak.

A *Meilicke ügyben*<sup>247</sup> hasonló volt a tényállás, mivel a német adójóváírás kizárólag a Németországban honos társaságok által fizetett osztaléokra vonatkozott. Következésképpen a német illetőségű személyeket tulajdonképpen úgy adóztatták, hogy nem jogosultak a külföldi társaságok által a székhelyük szerinti tagállamban fizetett társasági adónak a tőkejövedelemre kivetett adóba történő beszámítására. Ezen német szabályozást a Bíróság a *Manninen esetben* levezetett érvelését megerősítve szintén az uniós joggal összeegyeztethetetlennek találta.

Hasonlóan diszkriminatívnak minősült az osztrák tagállami szabályozás, mely az adókulcsok vonatkozásában kedvezményezte a belföldi befektetéseket. Kizárólag a hazai eredetű tőkejövedelmek jogosultjai számára tette lehetővé, hogy válasszanak a 25%-os adó és a jövedelemadó általános kulcsának fele között, míg a más tagállamból származó tőkejövedelmeket kötelezően az általános – csökkentések nélküli – jövedelemadóval terhelte.<sup>248</sup>

---

<sup>246</sup> „A Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső részvényesek hasonló helyzetben vannak – függetlenül attól, hogy e tagállamban vagy Svédországban letelepedett társaságtól kapnak osztalékot – olyan adójogi szabályozás esetén, amely a kifizetett nyereség kettős adóztatásának elkerülése érdekében figyelembe veszi a társaság által fizetendő társasági adót.” – C-319/02, Petri Manninen ,36. pont (ECR 2004 I-07477. o.)

<sup>247</sup> C-292/04 Meilicke (ECR 2007 I-01835. o.)

<sup>248</sup> C-315/02 Lenz (ECR 2004 I-07063. o.)

A cégcsoporton belüli osztalékfizetés adóztatását vizsgálta a Bíróság a *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben.<sup>249</sup> Az egyesült királyságbeli beszámítós rendszer összetettsége számos kérdést vetett fel. Kimondta azonban a Bíróság, hogy ellentétes az EK 56. cikkel valamely tagállam azon szabályozása, amely mentesíti a társasági adó alól a belföldi illetőségű társaság által valamely másik belföldi illetőségű társaságtól kapott osztalékot, míg kiveti ezt az adót a valamely külföldi illetőségű társaságtól kapott osztalékra.

#### 9.4 Konzolidáció és veszteség-elszámolás

A konszolidáció, illetőleg a veszteségek csoporton belüli elszámolásának lehetősége valamint annak hiánya az adójog és az egységes piac működésének kiemelt problémái közé tartozik. Amennyiben egy vállalkozás a tevékenységét egy ország keretein belül végzi, úgy jellemzően ennek nettó eredménye után adózik. Amennyiben a vállalkozás jogi személy, úgy az adott joghatóság alatt végzett összes tevékenységének és telephelyének eredményét egy számviteli eredménybe és egy adóalapba vonják össze, melynek eredményeként csak a nettó eredmény után adózik.<sup>250</sup> Bizonyos esetekben ez a lehetőség akkor is adott, ha a vállalkozás több jogi személyen keresztül fejt ki a tevékenységét, néhány ország ugyanis megengedi az adott államban illetőséggel bíró vállalatcsoport-tagoknak, hogy eredményüket és adóalapjukat konszolidálják.

A csoportos adózásra lehetőséget kínáló belföldi rendszer hiánya az egyes tagállamokban kihatással van a vállalatok beruházásokkal kapcsolatos – főként a beruházások jogi formájára, nem pedig a helyszínére vonatkozó – döntéseire, mivel a leányvállalatok létesítésével szemben a telephelyek létrehozásának kedvez. A vállalatcsoportok vesztesége esetén biztosított, határokon átnyúló adókedvezmény hiánya ugyanakkor kihatással van az üzleti döntésekre mind a beruházások helyét, mind azok jogi formáját illetően.

<sup>249</sup> C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* és a *Commissioners of Inland Revenue* (ECR 2006 I-11753. o.)

<sup>250</sup> Lásd: Rabné Barizs Gabriella: Veszteségelhatárolás, az elhatárolt veszteség leírása a társasági adózásban, *Adó*, 2011., 25. évfolyam, 8. szám 25-33. o.

A csoportos adózás rendszerét<sup>251</sup> elismerő tagállamok többnyire az alábbi három rendszer valamelyikét alkalmazzák:

- vállalatcsoporton belüli veszteség-átruházás („*intra-group loss transfer*”),
- „*pooling*”, azaz a csoport eredményeinek összevonása, illetve
- teljes adókonzolidáció.

A vállalatcsoporton belüli veszteség-átruházás magában foglalja mind a csoportos adókedvezmény („*group relief*”), mind a csoporton belüli hozzájárulás („*intra-group contribution*”) rendszerét. A bevételek átruházását a vállalatok között mindkét rendszer kifejezetten megengedi annak érdekében, hogy a veszteséget a csoporton belüli nyereségből le lehessen vonni. A csoportos adókedvezmény rendszerében az egyik csoporttag vesztesége átruházható egy nyereséges csoporttagra. A csoporton belüli hozzájárulás rendszerében az egyik csoporttag nyeresége átruházható egy veszteséges csoporttagra. A csoporton belüli hozzájárulás rendszerének ugyanolyan gazdasági hatása van, mint a csoporton belüli veszteség-átruházásnak, ha azt a veszteségek felszámolására használják.

A „*pooling*” rendszerben az egyes csoporttagok adózott eredménye (az összes nyereség és veszteség) az anyavállalat szintjén összevonásra kerül. A veszteség megléte az összevonás alkalmazásának nyilvánvalóan fő oka, de nem feltétele. A teljes adókonzolidáció túlmegy a „*pooling*” rendszeren, mert adózási okokból nem veszi figyelembe sem a csoporttagok jogi személyiségét, sem a csoporton belüli tranzakciókat. A csoport eredményét itt külön nyereség- és veszteségszámítás alapján határozzák meg.

Belföldi – azaz egy tagállamon belüli – alkalmazás során mindegyik módszer teljes veszteségkompenzációt biztosít a csoporton belül mind vertikálisan („felfelé” és „lefelé” az anyavállalat és leányvállalatok között), mind horizontálisan (a leányvállalatok között), ami azt jelenti, hogy ha a csoport nettó összesített eredménye veszteséges, a csoporttagok nyeresége után nem kell adózni, mert a nyereség elszámolható a többi csoporttagnál keletkezett veszteséggel szemben. Mindegyik módszer az egységeket terhelő veszteségek azonnali

---

<sup>251</sup> Boris Sz., Veszteségelhatárolás, veszteséghasznosítás az uniós tagállamok társasági adójogában, különös tekintettel a fiskális unióra, HVG ORAC Kiadó, Számadó XII. évfolyam 7. szám, Budapest, 2003. június, 12-15.o.



levonását eredményezi. Automatikus utólagos adóztatás esetén az adókedvezmény általában ideiglenes, vagyis megszűnik, ha a veszteséges leányvállalat újra nyereséget termel. A levonás csak akkor folyamatos, ha a veszteségek állandósulnak.

Ezzel szemben, ha a tevékenységet több tagállamban lévő üzleti létesítmények útján folytatják, akkor problémát okozhat az, hogy sem a tevékenység végzésének tagállama, sem az illetőség országa nem teszi lehetővé a veszteségek figyelembe vételét. Ez komoly különbségeket eredményez a több országra kiterjedő tevékenységek esetében. Az alábbiakban bemutatjuk a problémával kapcsolatos jelentősebb bírósági esetjogot.

#### **9.4.1 Tagállami vállalkozások más országban lévő telephelyeinek veszteségei**

##### *(a) Az illetőség államával szemben támasztott uniós követelmények*

Ha az állandó telephelyeknél felmerülő veszteségeket nem lehet a székhely nyereségeiből levonni (elszámolás „függetlenül felfelé”), eltérő elbánás jön létre egy tisztán belföldi tényálláshoz képest.

Az *AMID ügyben*<sup>252</sup> a Bíróság az illetőség államának szabályait vizsgálta. Belgiumban az adószabályok nem tették lehetővé a belga veszteségek érvényesítését az anyavállalatnál, mivel adott évben a vállalkozás luxemburgi telephelye nyereséges volt és így az AMID cég eredménye is pozitív volt. Így annak nyeresége a keletkezésekor „semlegesítette” a belga anyacég veszteségét, melyet az későbbi nyereségével nem tudott szembe állítani. Ez a megközelítés viszont a Belgium és Luxemburg között létrejött, a kettős adóztatást kizáró egyezmény értelmében kettős adóztatáshoz vezetett Belgiumban, mivel a telephely eredményének adóztatását az egyezmény Luxemburghoz allokálta. A Bíróság szerint a luxemburgi állandó telephely nyereségeinek adómentessége az adólevonás tekintetében nem teremt objektív különbséget egy Luxemburgban állandó telephellyel rendelkező belga vállalat és egy Belgiumban telephellyel (kirendeltséggel) rendelkező belga vállalat között. Az a tény, hogy a két társaság eltérő elbánásban részesül a veszteséglevonást illetően, megfelelő indok hiányában sérti a letelepedés szabadságát, ami elfogadhatatlan.

---

<sup>252</sup> C-141/99 AMID (ECR 2000 I-11619. o.)

A *Stahlwerk Ergste Westig ügyben*<sup>253</sup> a német cég az amerikai telephelyeinek veszteségét kívánta a tőkeáramlás szabadságára hivatkozva érvényesíteni. A Bíróság végzésében megállapította ugyan, hogy az a német szabály, amelynek értelmében az adott tagállamban székhellyel rendelkező társaság eredménye meghatározásakor valamely harmadik államban található telephelyének veszteségét nem vonhatja le, döntően befolyásolja a letelepedés szabadságának gyakorlását. Figyelemmel azonban, hogy harmadik országok esetében e rendelkezésekre nem lehet hivatkozni, a kérdéses esetben csak végzés született.

Hasonló kérdést vizsgált a Bíróság a már korábban tárgyalt *Lidl Belgium esetben*.<sup>254</sup> Itt a Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy ugyan korlátozza a letelepedés szabadságát az, hogy az egyik tagállamban letelepedett társaság bizonyos esetekben nem vonhatja le adóalapjából a másik tagállamban lévő állandó telephelyét ért veszteséget, azonban főszabály szerint ez igazolható azzal, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását, és meg kell előzni a veszteség kétszeres elszámolásának a kockázatát. Ezek közérdeken alapuló kényszerítő okok, feltéve, hogy az adórendszer az említett célokkal arányos.

(b) *A befogadó tagállammal szemben támasztott uniós követelmények*

A *Futura és Singer esetben*<sup>255</sup> a Bíróság az állandó telephelyet befogadó állam szempontjából ítélte meg a tényállást. A francia Futura cég luxemburgi fióktelepe (Singer) Luxemburgban korlátozottan volt adóköteles, azaz kizárólag a Luxemburgból származó jövedelmei voltak ott adókötelesek. A luxemburgi adójog lehetővé tette a Singer részére a veszteségek elhatárolását, de ezt attól tette függővé, hogy egyrészt, a veszteség gazdasági összefüggésbe legyen hozható a Luxemburgban elért jövedelemmel és másrészt, hogy a fióktelep nyilvántartásait Luxemburgban vezessék. Ugyanez a kötelezettség vonatkozott a luxemburgi vállalkozásokra is. A Bíróság az első feltétel kapcsán megállapította, hogy a területi elv indokolhatja a későbbre elhatárolt veszteség összegének arra a veszteségre való korlátozását, amely gazdasági összefüggésbe hozható az adott országban elért jövedelemmel. Ugyanakkor, az utóbbi megkötést a letelepedést gátló szabálynak minősítette, mivel ennek nyomán

<sup>253</sup> C-415/06 *Stahlwerk Ergste Westig* (ECR 2007 I-00151. o.)

<sup>254</sup> C-414/06 *Lidl Belgium* (ECR 2008 I-03601. o.)

<sup>255</sup> C-250/95 *Futura Participations SA and Singer kontra Administration des contributions* (ECR 1997 I-02471. o.)

a külföldieknek de facto két könyvelést kellett vezetniük, egyrészt hazai joguk, másrészt a luxemburgi szabályok szerint.

#### 9.4.2 Veszteségek csoporton belüli elszámolása

(a) *Veszteségek beszámítása az EU-ban működő multinacionális vállalatcsoportok esetén*

A Bíróság többek között az *ICI ügyben*,<sup>256</sup> a *Marks & Spencer ügyben*<sup>257</sup> és az *X Holding BV ügyben*<sup>258</sup> foglalkozott a csoporton belüli veszteségelszámolás kérdésével.

Az *ICI* ügy volt az első, amely a veszteség társaságok közötti elszámolásával foglalkozott. ICI, egy másik angol vállalattal együtt konzorciumot alkotott, amelyen keresztül a két vállalat egy holding társaság részesedéseinek volt a tényleges tulajdonosa, amelynek egyedüli tevékenysége különböző államokban lévő leányvállalatok részesedésinek tartása volt. Az egyik angol leányvállalat veszteséges volt, és ICI a veszteségből reá jutó részt be kívánta számítani más Egyesült Királyságbeli nyereségébe. A kedvezményt az adóhatóság azon az alapon tagadta meg, hogy az angol szabályozás értelmében a veszteség nem elszámolható olyan vállalatcsoportok kapcsán, amelyek esetében a leányvállalatok többsége Anglián kívül (akár más tagállamokban) rendelkezett székhellyel. A Bíróság megállapította az uniós jog megsértését.

Az *ICI* esetben megkezdett folyamatot a *Marks & Spencer* eset követte, melyben az érintett vállalkozás a külföldi leányvállalat veszteségét kívánta elszámolni. Itt az a rendelkezés volt vitatott, amely általános jelleggel kizárta, hogy a belföldi illetőségű anyavállalat az adóköteles nyereségéből levonja a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalat ott keletkezett veszteségét, jóllehet a levonás biztosított volt a belföldi illetőségű leányvállalatok veszteségei tekintetében. A szabályozást a Bíróság különböző kimentési okokra tekintettel minősítette az uniós joggal összeegyeztethetőnek, fenntartva ugyanakkor azt az általános követelményt, hogy főszabályként az illetőség tagállama nem korlátozhatja a más tagállamokban történő szabad letelepedést.

<sup>256</sup> C-264/96 Imperial Chemical Industries Plc. (ICI) (ECR 1998 I-04695. o.)

<sup>257</sup> C-446/03 Marks & Spencer (ECR 2005 I-10837. o.)

<sup>258</sup> C-337/08 X Holding BV és Staatssecretaris van Financiën (OJ C 100, 17.4.2010, 3-4. o.)

A Bíróság azt is megállapította, hogy sérti az uniós jogot az anyavállalat levonási lehetőségének kizárása egyfelől abban az esetben, ha a külföldi illetőségű leányvállalat kimerítette a székhelye szerinti államban a veszteségek elszámolására nyitva álló lehetőségeket a csökkentés iránti kérelemben érintett, valamint a későbbi adózási időszakok tekintetében, másfelől, ha az anyavállalat, illetve – különösen a leányvállalat átruházása esetén – harmadik személy nem számolhatja el a jövőbeli időszakokra e veszteséget az illetékessége szerinti államban.

Az *X Holding BV ügyben*<sup>259</sup> a Bíróság azt vizsgálta, hogy ellentétes-e a közösségi joggal az a holland társasági adójogi szabályozás, mely nem tette lehetővé hogy a holland anyavállalatok adójogilag konszolidálják külföldi leányvállalataikat, miközben ez biztosított volt a holland leányvállalatok tekintetében. A Bíróság úgy találta, hogy a külföldi leányvállalatoknak az egységes adózási csoportból való kizárása egyértelműen akadályát képezi a letelepedés szabadságának, mivel kevésbé vonzóvá teszi az anyavállalat számára a letelepedés szabadságának a gyakorlását, és visszatartja az anyavállalatot attól, hogy más tagállamban leányvállalatot alapítson.

A Bíróság rámutatott arra is, hogy az ilyen adójogi szabályozást igazolja az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása fenntartásának a szükségessége. Ha lehetővé válna az, hogy az anyavállalat külföldi leányvállalatot vonjon be az adózási egységbe, ez azt jelentené, hogy a tulajdonos társaság gyakorlatilag szabadon választhatná meg a leányvállalat veszteségeire vonatkozó adójogi szabályozást, valamint azt, hogy mely tagállamban számolja el a leányvállalat veszteségeit. Ennek megelőzésére indokolt az alkalmazott korlátozás.

Az intézkedés arányossága kapcsán a Bíróság vizsgálta, hogy az arányosságot a szóban forgó esetben befolyásolhatja-e az, hogy a holland szabályozás biztosította az anyavállalatok számára, hogy külföldi telephelyük veszteségeit a veszteségelhatárolás vonatkozó szabályai szerint ideiglenesen beszámítsák a belföldi nyereségükbe. Ez a lehetőség értelemszerűen nem vonatkozott a külföldi leányvállalatokra. A felperes társaság arra hivatkozott, hogy a külföldi leányvállalatoknak a külföldi telephellyel azonos elbírálásban kellene részesülnie, ezért a veszteségelhatárolás vonatkozó szabályainak kiterjesztése a külföldi leányvállalatokra volna az arányosság zsinórmértéke. Ez egyben a cél elérésének kevésbé korlátozó eszközét képezné.

---

<sup>259</sup> C-337/08 X Holding BV és Staatssecretaris van Financiën (OJ C 100, 17.4.2010, 3–4. o.)

A Bíróság elutasította a felperesi érvelést, arra alapozva, hogy álláspontja szerint a más tagállamban található telephelyek és a külföldi leányvállalatok az adóztatási joghatóság kettős adóztatási egyezmények szerinti megosztása szempontjából nincsenek összehasonlítható helyzetben. Míg ugyanis a leányvállalat, mint önálló jogi személy, teljes körű adókötelezettséggel rendelkezik a székhelye szerinti államban, a más tagállamban található telephely elvben és részben a forrásország adóztatási joghatósága alatt marad. A forrásország is szabadon meghatározhatja, hogy az egyes belföldi társaságok külföldi telephelyeit milyen feltételekkel és mértékben adóztatja, feltéve, hogy azok a hasonló belföldi telephelyekhez képest nem részesülnek hátrányosan megkülönböztető bánásmódban. Az anyavállalat székhelye szerinti tagállam nem köteles tehát a külföldi leányvállalatokra ugyanazt az adójogi szabályozást alkalmazni, mint a külföldi telephelyekre. Vagyis, nem ellentétes az uniós joggal az, ha egy tagállam az anyavállalat számára lehetővé teszi, hogy a belföldi leányvállalatával egyetlen adózási egységet képezzen, a külföldi leányvállalattal alkotott ilyen adózási egységet azonban nem teszi lehetővé, mivel az említett leányvállalat nyereségére nem terjed ki e tagállam adójogának hatálya.

A bírósági esetjog következményeként a tagállamok nem korlátozhatják vagy zárhatják ki a csoportos adókedvezmény alkalmazását a területükön illetőséggel rendelkező azon vállalkozások tekintetében, amelyek más tagállamokban rendelkeznek leányvállalatokkal. Továbbá, a veszteség beszámítását lehetővé kell tenni az anyavállalat számára, ha a leányvállalat államában nem lehet a veszteséget továbbvinni.

(b) *Csoporttagban fennálló részesedésből származó veszteség levonhatósága*

Kérdéses lehet, hogy egy anyavállalat csökkentheti-e az adóalapját a külföldi leányvállalatban fennálló részesedések kapcsán felmerült veszteséget. Ez a lehetőség rendszerint adott a belföldi leányvállalatok viszonylatában.

Ezzel a kérdéssel foglalkozott a *Rewe Zentralfinanz ügy*.<sup>260</sup> A vizsgált német szabályozás a belföldi székhelyű anyavállalatok tekintetében korlátozta a más tagállamokban letelepedett leányvállalatokban fennálló részesedésekben bekövetkezett értékvesztésből eredően keletkezett veszteségek adózás szempontjából történő levonhatóságát, amíg a belföldi

<sup>260</sup> C-347/04 Rewe Zentralfinanz (ECR 2007 I-02647. o.)

illetőségű leányvállalatokban fennálló részesedések tekintetében nem volt ilyen korlátozás. A Bíróság a szabályozás uniós jogba ütközőnek találta, és kimondta, hogy a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyára alapított érv a Bíróság szerint önmagában nem igazolhatja a fenti szabályozást. Úgyszintén a nemzeti adójog megkerülésére irányuló, egyértelműen mesterséges képződmények kizárása sem volt megfelelő érv a szabályozás igazolására.

(c) *Csoporttagok közötti átruházás*

Az eszközök csoporton belüli átruházása szintén eredményezhet korlátozást. Az *X és Y ügyben*<sup>261</sup> a Bíróság a svéd eszközátruházásra vonatkozó rendelkezéseket vette vizsgálat alá. A vonatkozó svéd szabályok nem tették lehetővé a halasztott adófizetést az átruházásból származó nyereség után, ha az eszközöket piaci érték alatt olyan svéd társaságra ruházták át, melyben az átruházó közvetlenül vagy közvetve ugyan rendelkezett részesedéssel, de az átvevő egy külföldi vállalkozás, vagy olyan svéd vállalkozás volt, melyet egy olyan külföldi vállalkozás tartott, melyben az átruházó rendelkezett részesedéssel. A Bíróság ebben az esetben is megállapította a jogsértést.

(d) *Csoporttagok közötti kölcsönnyújtás és alultőkésítés*

A letelepedés szabadságának korlátozása felmerülhet a társaságok által a más tagállamban illetőséggel bíró tulajdonosok részére juttatott kölcsönök kapcsán is. Az alultőkésítés szabályai azt írják elő, hogy ha az anyavállalat a leányvállalatnak nyújt kölcsönt a tőkefedezet biztosítása helyett, akkor a kölcsön után fizetett kamattal nem lehet az adóalapot csökkenteni, esetleg azt osztalékként kell kezelni. Adóalap-korrekciónak akkor is szükség lehet, ha a felek túlzott mértékű kamatot kötnek ki, továbbá akkor is, ha a kölcsönt harmadik féltől piaci körülmények között nem lehetett volna igénybe venni.

A már ismertetett *Lankhorst-Hohorst GmbH esetben* a német adójog alultőkésítési szabályait vizsgálta a Bíróság. A szabály a Bíróság szerint azért ütközött a letelepedés szabadságába, mert kizárólag a külföldi tulajdonos hitelnyújtóra vonatkozott, belföldiek esetében nem nyert alkalmazást.

---

<sup>261</sup> C-436/00 X és Y (ECR 2002 I-10829. o.)

A *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* ügyben<sup>262</sup> a Bíróság azt mondta ki, hogy főszabályként ellentétes a letelepedés szabadságával az a szabályozás, amely korlátozza a belföldi illetőségű társaságot abban, hogy adózási szempontból levonja a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező közvetlen, vagy közvetett anyavállalata, vagy az ezen anyavállalat által irányított, valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által nyújtott kölcsöntőke után fizetett kamatot, miközben ez a korlátozás nem alkalmazandó azon belföldi társaságokra, amelyek egy másik belföldi illetőségű társaságtól kapnak kölcsönt. A Bíróság azt is hozzátette, hogy a korlátozás akkor megengedhető, ha olyan objektív körülmények vizsgálatán alapszik, amely lehetővé teszi a kizárólag adóelkerülésre szolgáló mesterséges ügyletek azonosítását, biztosítva az adózó számára, hogy túlzott adminisztrációs kötelezettségek teljesítése nélkül előadja a szóban forgó ügylet háttérében álló kereskedelmi okokat, illetve másfelől, ha a mesterséges ügyletek fennállása megállapításra került.

A fenti eset abból a szempontból is említést érdemel, mert foglalkozott azzal a kérdéssel, hogy mely szabadságot érinti leginkább a cégcsoporton belüli viszonyokra vonatkozó szabályozás. A Bíróság kimondta, hogy cégcsoportokat érintő rendelkezések a letelepedés szabadsága szempontjából vizsgálандók, még akkor is, ha korlátozzák a szolgáltatásnyújtás szabadságát és a tőke szabad mozgását is. Ez utóbbiak korlátozása valójában a letelepedés szabadsága korlátozásának elkerülhetetlen következménye, vagyis elegendő a letelepedés szabadsága korlátozását vizsgálni.

## **9.5 A vállalatfelvásárlások és értékesítések adóztatása**

A határon átnyúló vállalkozások részesedéseinek tulajdonosait jelentősen érinthetik azok az adózási kérdések, melyek a részesedések megszerzéséhez, tartásához és értékesítéséhez fűződnek. Ehhez szorosan kapcsolódik az elidegenítésből származó nyereség adóztatása, valamint a részesedésekkel összefüggésben felmerült költségek elszámolhatósága a tulajdonosok szintjén.

---

<sup>262</sup> C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (ECR 2007 I-02107. o.)

(a) *A részesedések megszerzése és tartása*

A Bíróság a részesedés-tulajdonosoknak biztosított adókedvezményekkel foglalkozott a *Weidert és Paulus ügyben*.<sup>263</sup> Kimondta, hogy a tőke szabad áramlását sérti, ha egy tagállam kizárja a jövedelemadó-kedvezmény igénybevételéből a természetes személyeket, ha más tagállamban letelepedett tőke-egyesítő társaságban szereznek részesedést, míg a belföldi társaságban történő részesedésszerzés kedvezményes adóelbírálás alá esik.

A *Baars esetben*<sup>264</sup> a Bíróság megállapította, hogy a más tagállambeli társaságban fennálló részesedést nem lehet hátrányos megkülönböztetésben részesíteni. A holland jogi szabályozás, amely mentesítette a vagyonadó alól a hazai társaságokban fennálló jelentős részesedés tulajdonosait, de nem mentesítette a külföldi társaságokban fennálló részesedések tulajdonosait, a letelepedés szabadságával ellentétesnek minősült.

A Bíróság szerint a tőke szabadságának sérelmét eredményezi az olyan szabályozás is, amely kizárja a családi vállalkozásoknak biztosított örökösödési illeték alóli mentességből azokat a vállalkozásokat, amelyek az örökhagyó halálának időpontját megelőző három évben legalább öt munkavállalót foglalkoztattak valamely másik tagállamban, miközben mentességet biztosít, ha a munkavállalók foglalkoztatására az előbbi tagállam valamely régiójában került sor. Ezt a Bíróság a *Geurts és Vogten ügyben*<sup>265</sup> állapította meg, ahol a flamand örökösödési illeték képezte a vizsgálat tárgyát.

(b) *A részesedéssel összefüggésben felmerült költségek*

A hátrányos megkülönböztetés a részesedéssel összefüggésben felmerült költségek elszámolhatósága tekintetében is jelentkezhethet. Ennek példája a korábbi német szabályozás, amelyet a *Keller ügyben*<sup>266</sup> vizsgált a Bíróság. A szabályozás kizárta, hogy a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező német anyavállalat az adózás során levonja a leányvállalatában való részesedésszerzésével összefüggő finanszírozási költségeit, amennyiben a költségek a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalattól származó

<sup>263</sup> C-242/03 *Ministre des Finances kontra Jean-Claude Weidert és Élisabeth Paulus* (ECR 2004 I-07379. o.)

<sup>264</sup> C-251/98 *Baars* (ECR 2000 I-02787. o.)

<sup>265</sup> C-464/05 *Maria Geurts és Dennis Vogten kontra Administratie van de BTW, registratie en domeinen, Belgische Staat* (ECR 2007 I-09325. o.)

<sup>266</sup> C-471/04 *Finanzamt Offenbach am Main-Land kontra Keller Holding GmbH* (ECR 2006 I-02107. o.)



és így adómentes osztalékhoz kapcsolódtak, míg az ilyen költségek levonhatók voltak, ha német székhelyű közvetett leányvállalattól származó és valójában ugyanúgy adómentes osztalékkal függtek össze. A Bíróság által megállapított jogsértés következményeként a német jogalkotó módosította a vonatkozó szabályozást.

(c) *Az elidegenítésből származó nyereség adóztatása*

A részesedés tulajdonosai többnyire adókötelesek a részesedés elidegenítéséből származó nyereség után. A *De Baeck ügyben*<sup>267</sup> a Bíróság azt a belga szabályozást vizsgálta, amely szerint a társaságok, egyesülések, intézmények és szervezetek részesedéseinek átruházása során elért tőkejövedelem adóköteles volt akkor, ha az átruházás másik tagállamban letelepedett társaságok, egyesülések, intézmények vagy szervezetek javára történt; de nem volt adóköteles akkor, ha az átruházás Belgiumban letelepedett társaságok, egyesülések, intézmények vagy szervezetek javára történt. A Bíróság kimondta, hogy a belga szabályozás ellentétes a közösségi joggal, és a letelepedés szabadságát sérti akkor, ha olyan részesedésekre vonatkozik, melyek jelentős befolyást jelentenek a társaság döntéseire, és lehetővé teszik a tulajdonos számára a társaság tevékenységének meghatározását. Ehhez képest, ahol a szabályozás olyan részesedésekre vonatkozik, amelyek nem eredményeznek az előbbieket szerint jelentős befolyást, ott a tőke szabad mozgásának sérelmét kell megállapítani.

A Bíróság a *Gronfeldt ügyben*<sup>268</sup> azon német adójogi rendelkezéseket vizsgálta, melyek előírták, hogy a más tagállamban letelepedett társaságban fennálló részesedés átruházásából származó nyereség valamely adott évben már akkor is adóköteles, ha az átruházó az utolsó öt évben a társaság tőkéjében közvetlenül vagy közvetve legalább 1%-os részesedéssel rendelkezett. A teljes körűen társasági adókötelezettséggel rendelkező német társaságban fennálló részesedés átruházásából származó nyereség azonban az adott évben csak akkor volt adóköteles, ha a részesedés elérte a legalább 10%-os mértékű jelentős részesedést. A Bíróság itt is kimondta az uniós jog sérelmét.

A *Buoanich ügyben*<sup>269</sup> egy olyan francia illetőségű részesedés-tulajdonos adóztatása volt kérdéses, aki egy svéd társaságban rendelkezett részesedéssel. A svéd társaság saját

<sup>267</sup> C-268/03 De Baeck (ECR 2004 I-05961. o.)

<sup>268</sup> C-436/06 Per Grønfeldt és Tatiana Grønfeldt kontra Finanzamt Hamburg-Am Tierpark (ECR 2007 I-12357. o.)

<sup>269</sup> C-265/04 Margaretha Bouanich kontra Skatteverket (ECR 2006 I-00923. o.)

részesedést kívánt szerezni, a tőke leszállításával egyidejűleg. A svéd jog előírta, hogy tőkeleszállítás esetén a külföldi illetőségű részvényesnek a részvények bevonása után járó kifizetés osztalék módjára adózik anélkül, hogy levonható lenne a bevont részvények megvásárlásának költsége. Ezzel szemben, a svéd illetőségű részvényesnek kifizetett ugyanezen összeg tőkenyerességként adózott, és a megvásárlás költségét le lehetett vonni. A Bíróság megállapította, hogy ez a szabályozás a tőke szabad mozgását egyértelműen sérti, hiszen nem lehet objektív különbséget tenni a belföldi és a külföldi illetőségű részvényesek között.

A svéd jogalkotó már az ítélet megszületése előtt módosított a jogszabályon, előírva, hogy mind a belföldi, mind a külföldi illetőségű adózók esetén az átruházásból származó nyereség és a részesedés megszerzésének költsége közötti különbözet képezi az adó alapját.

Az *N ügyben*<sup>270</sup> azok a holland szabályok kerültek vizsgálat alá, melyek a holland társaságokban 100%-os részesedéssel rendelkező tulajdonosok „exit” adózására vonatkoztak. Eszerint az illetőség Hollandián kívülre történő áthelyezése esetén a részesedések „rejtett” értéknövekedésére a halasztott adófizetés csak biztosíték nyújtása mellett volt alkalmazható, és nem vették teljes mértékben figyelembe az adózó lakóhelyének áthelyezését követően esetlegesen bekövetkező, a fogadó tagállamban számításba nem vett értékcsökkenést. A Bíróság ebben az ügyben ugyan elfogadta az adóztatási jog tagállamok közötti megfelelő elosztását kimentési okként, azonban később több tagállam is megváltoztatta az „exit” adókra vonatkozó belső szabályozást. Ausztria, Németország, Dánia és Franciaország is változtatott korábbi gyakorlatán.

---

<sup>270</sup> C-470/04 N kontra Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo (ECR 2006 I-07409. o.)

## 10. AZ EURÓPAI UNIÓ ADÓPOLITIKAI CÉLKITŰZÉSEI

Ebben a fejezetben az Európai Bizottságé a főszerep. Azon bizottsági kezdeményezések, kommunikációk kerülnek tárgyalásra, melyek a politikai akarat szerint a közeljövőben érvényre juthatnak.

### 10.1 A magánszemélyek határon átnyúló mozgását könnyítő bizottsági elképzelések

Az Európai Unión belül általános követelmény, hogy a határon átnyúló események lehetőleg korlátozás nélkül valósuljanak meg a tagállamok között. Ezt szolgálja különösen az áruk, a munkavállalók, a vállalkozások, a tőke és a szolgáltatások szabad mozgásának elve, mely elvek hatékony érvényesülését az uniós szervek folyamatosan vizsgálják. A tagállami adórendszerek különbségei ugyanakkor jelentős akadályát jelenthetik a magánszemélyek tagállamok közötti szabad mozgásának, hiszen amikor valaki külföldön munkát vállal, ott befektet, stb., gyakran kettős adózással szembesülhet, vagy súlyos nehézségekkel találkozhat például az adókedvezmények érvényesítése vagy az adó-visszatérítések igénylése kapcsán. Sokszor előfordul, hogy a külföldi ingatlant vásárló uniós polgárok elesnek az adómentességtől, vagy magasabb ingatlanadót kell fizetniük a hazai illetőségű lakókhöz képest; a gépjárművet másik országba áthelyező vagy határon túl vásárló polgároknak pedig kétszer is meg kell fizetniük a regisztrációs adót. A külföldi befektetések után osztalékjövedelmet szerző személyek pedig bonyolult eljárások útján érhetik csak el, hogy mentesüljenek a külföldön kivetett forrásadó alól. Nehézségeket okozhat az is, ha a külföldi nyugdíjalapokba befizetett összegek kapcsán levonásokat kívánnak érvényesíttetni; nem ritka, hogy a másik tagállamból származó örökség magasabb örökösödési illeték vagy kettős adóztatás alá esik. A szükséges információk külföldi hatóságoktól történő beszerzése szintén jelentős nehézséget okozhat a magánszemélyeknek.

A jövőre vonatkozó javaslatokat fogalmazott meg az Európai Bizottság 2010 decemberében közzétett közleménye,<sup>271</sup> amely felvázolja az uniós polgárok határokon átvéelő adózással kapcsolatos legsúlyosabb problémáit és az azok megoldására vonatkozó terveket.

---

<sup>271</sup> IP/10/1751 számú, 2010. december 20-án „Adózás: Az uniós polgárok előtt álló, határokon átnyúló adózási akadályok megszüntetéséről” címmel kiadott sajtóközlemény

A közlemény olyan kérdésekre vonatkozik, mint a határokon átnyúló jövedelmek, az örökösödési adó, az osztalékadó, a gépjárművek regisztrációs adója, az elektronikus kereskedelem, stb., és vizsgálja, hogy milyen további fellépésre van szükség annak érdekében, hogy a tagállami adórendszerek összeegyeztethetőbbé váljanak, és hogy a polgárokat ne tántorítsák el a határokon átnyúló tevékenységektől.

A problémák megoldására részben már születtek válaszok, azonban nyilvánvaló, hogy további lépésekre van szükség. A Bizottság ennek keretében elő kívánja mozdítani a tagállami hatóságok és az érdekelték közötti széles körű párbeszédet, hogy megállapítsa, mi szolgálja leginkább a polgárok és az egységes piac érdekét. Az elképzelések között szerepelnek az EU-szerte egységesített adó-igénylőlapok és adóbevallási nyomtatványok, az információs pontok, ahol a munkavállalók és a befektetők is egyértelmű és megbízható tájékoztatásban részesülhetnek az adókról, valamint a mobil és a határátlépő munkavállalók igényeinek megfelelő, konkrét, nemzeti szintű adóügyi intézkedések. A Bizottság be kívánja továbbá vezetni az ún. egyablakos ügyintézési rendszert („*one stop shop model*”) az elektronikus kereskedelem vonatkozásában, hogy a vállalkozások jelentéstételi kötelezettségei egyszerűbbé váljanak és könnyebben tudják áruikat és szolgáltatásaikat online kínálni a külföldi fogyasztók számára.<sup>272</sup>

A Bizottság közleménye azért rendkívül jelentős, mert előrejelzi, hogy az Európai Unió egyre szélesebb körben kíván fellépni a magánszemélyeket érintő adózási kérdések területén is, törekedve a most még nagyon különböző tagállami adószabályok egységesítésére.

## 10.2 A veszteségelhatárolással kapcsolatos Bizottsági elképzelések

A Bizottság már a 2001-es és a 2003-as közleményében is foglalkozott a veszteségelhatárolás kérdéskörével, a 2006-ban kiadott közleményében<sup>273</sup> pedig részletesen foglalkozik a problémával. A Bizottság szerint két megoldandó kérdéskör van: (a) a más tagországban lévő *telephelyek veszteségének* kezelése; és (b) a *vállalatcsoporton belüli veszteség konszolidálásának lehetősége*.

<sup>272</sup> Kasza Péter Ferenc: Az egyablakos ügyintézés modelljei, Miskolci jogi szemle, 2010., 5. évfolyam, 1. szám 58-76. o.

<sup>273</sup> COM(2006) 824 Veszteségekkel kapcsolatos adóeljárás határokon átnyúló tényállások esetén

A probléma lényege, hogy míg a *telephelyek vesztesége* egy tagországon belül kivétel nélkül beszámítható az anyavállalat eredményébe, addig határon átnyúló viszonyokban az országok különböző megoldásokat alkalmaznak: egyesek megengedik az anyavállalat adóalapjánál a külföldi veszteség érvényesítését (pl. Egyesült Királyság, Csehország, Szlovákia, Svédország, Portugália), mások nem teszik ezt lehetővé (pl. Németország, Luxemburg, Lengyelország).

Egy *vállalatcsoport veszteségeinek* országon belüli *elszámolását* csak néhány tagország teszi lehetővé, a több országra kiterjedő vállalatcsoport eltérő tagállamokban lévő vállalatainak veszteséglevonását viszont egyik tagország sem engedi.

Ezért a Bizottság álláspontja szerint a belföldön alkalmazott rendszerek kiterjesztése a határokon átnyúló tényállásokra javítana a jelenlegi helyzeten, de nem jelentene optimális megoldást, mivel technikailag rendkívül bonyolult lenne a belföldi rendszer elemeinek adaptálása a határokon átnyúló tényállások esetére biztosított adókedvezmény rendszerére.

A Bizottság szerint elméletileg *három lehetőség* van a határon átnyúló veszteségkompenzáció (minimális) alkalmazására.

- (a) *Végleges veszteségtranszfer*: annak érdekében, hogy a veszteséget kompenzáló állam költségvetése ne sérüljön, egy klíring rendszert kell felállítani, amelyben a veszteséget exportáló kompenzálná az importáló államot. Figyelembe kell venni a tagállamok közti különböző adókulcsokat és különböző adószabályokat, továbbá tekintettel kell lenni az adótervezési lehetőségekre.
- (b) *Időszakos veszteségtranszfer*: ebben az esetben a leányvállalat veszteségét a nyereséges anya használja fel, majd amikor a leány ismét nyereséges abból levonják a korábban felhasznált veszteséget (ezt javasolta egy 1990-es irányelvjavaslat is). A megoldás előnye, hogy viszonylag egyszerűen alkalmazható.
- (c) *Konzolidáció*: a csoport eredményét az anyavállalat összesíti. A konszolidált leányt a telephelyhez hasonlóan kezeli a rendszer. A kettős adóztatás elkerülésére a beszámítást alkalmazzák. Ezt a konszolidált rendszert hosszabb időszakra kellene alkalmazni (3-5 év) választás szerint minden tagvállalatra vagy csak néhány tagra. Ez utóbbi kevesebb dokumentációval járna, de agresszív adótervezéshez vezetne. Hátrány az adminisztrációs költségek multiplikációja a kettős/többszörös rendszer miatt.

A Bizottság nyomatékosan ösztönzi azokat a tagállamokat, amelyek nem engedélyezik a más tagállamban *létesült telephelynél felmerült veszteségek elszámolását*, hogy tegyék lehetővé a *külföldi telephelyek veszteségének elszámolását az anyavállalatnál*. A *veszteségek vállalatcsoporton belüli elszámolását* illetően a Bizottság olyan belföldi adórendszer bevezetésére és fenntartására hívja fel a tagállamokat, amely a vállalatcsoporton belül felmerült veszteségeket ugyanúgy kezeli, mint az egy vállalaton belül keletkezetteket. Ez megszüntetné a fennálló torzulásokat, növelné az adott ország beruházókra gyakorolt vonzerejét, s ezáltal hozzájárulna a lisszaboni stratégia célkitűzéseinek megvalósításához. A Bizottság hangsúlyozza annak szükségességét, hogy az üzleti vállalkozások belföldi és világpiacon való további fejlődése érdekében a vállalatcsoporton belüli veszteség esetére biztosított, határokon átnyúló adókedvezmény még szélesebb körben alkalmazható legyen.

### 10.3 A tőke kivonás adóztatásával kapcsolatos Bizottsági elképzelések

Az esetjog fejlődése nyomán a Bizottság különös figyelmet szentel az úgynevezett „tőke kivonás”, „*exit*” adózásra. A tőke kivonás adójogi problematikája abból fakad, hogy a hazai adózás alól a még nem értékesített felértékelődött vagyontárgyakat (részesezéseket) kivonják, hogy az értékesítés az adóügyi illetőség valamely alacsony adókulcsú országba történő áthelyezését követően történik<sup>274</sup>. A *Hughes de Lasteyrie du Saillant eset*<sup>275</sup> az adójog azon rendelkezéseire irányította a figyelmet, amelyek megkövetelik, hogy a rejtett tartalékokat leadózzák az adózók, amennyiben illetőségüket az egyik országból a másikba áthelyezik. Amikor a francia de Lasteyrie du Saillant ugyanis 1998-ban Franciaországból Belgiumba költözött, azonnal adót kellett fizetnie a tulajdonában álló francia társaság által kibocsátott részvények utáni nem realizált értéknövekedés miatt.

Amint azt már korábban is ismertettem, a Bíróság ítéletében kimondta, hogy a szóban forgó francia rendelkezés korlátozza a letelepedés szabadságát, hiszen visszatartó hatással bír a más tagállamban letelepedni kívánó adózókra, mivel az elhagyott ország olyan jövedelmükre vetett ki adót, amelyet még nem realizáltak, és így a Franciaországi lakhelyüket megtartó személyekhez képest kedvezőtlen bánásmódban részesültek.

<sup>274</sup> Dr. Deák Dániel: A pozitív jog csődje: Adóelkerülés és adóparadicsomi tervezés, visszaélés az alapvető EK szabadságokkal, 97. o.

<sup>275</sup> C-09/02 Lasteyrie du Saillant (ECR 2004 I-02409. o.)

Noha a *Lasteyrie du Saillant* ügyben hozott ítélet az adott eset tényeit és körülményeit veszi figyelembe, a Bíróság értelmezése alapján általános következtetések is levonhatók. A lakóhelyüket megtartók realizált eredményeken alapuló adóztatásával szemben a lakhelyüket áthelyezők felmerülő eredményeken alapuló adóztatása eltérő bánásmódot jelent, amely gátolja a mozgás szabadságát. Amennyiben egy tagállam úgy dönt, hogy fenntartja a jogot az adófizető azon időszak alatt felhalmozott nyereségének megadóztatására, amelyet akkor realizált, míg a lakóhelye az adott állam területén volt, úgy ezt csak úgy teheti meg, hogy az ne korlátozza a személyek szabad mozgását.

A Bíróság a *Lasteyrie du Saillant* ügyben tett megállapításait az *N-ügyben*<sup>276</sup> is megerősítette. Kimondta, hogy a letelepedés szabadságával ellentétes, ha valamely tagállam az adózó illetőségének e tagállamon kívülre történő áthelyezése esetén a társasági részesedések rejtett értéknövekedését terhelő olyan adózási rendszert vezet be, amely ezen adó megfizetése elhalasztásának engedélyezését biztosíték nyújtásától teszi függővé, és amely nem veszi teljes mértékben figyelembe az érintett adózó lakóhelyének áthelyezését követően adott esetben bekövetkező, a fogadó tagállamban számításba nem vett értékcsökkenést. Az, hogy az adófizető gyakorolta szabad mozgáshoz való jogát, nem eredményezheti azt, hogy nagyobb összegű nyereség után kell adót fizetnie, mint lakóhelyének megváltoztatása nélkül. Az ilyen korlátozó rendelkezések csak akkor tarthatók fenn, ha közérdekű célt szolgálnak és alkalmasak e célok megvalósításának biztosítására, továbbá nem haladják meg az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket. Az *N-ügyben* a Bíróság megállapította, hogy a jövedelemre kivetett adó kiszámítása érdekében a lakóhely áthelyezésének időpontjában beadandó adóbevallás olyan igazgatási jellegű formai követelmény, amely ugyan korlátozza az alapvető szabadságoknak az érdekelt adózó általi gyakorlását, azonban nem tekinthető aránytalannak, tekintettel az adóztatási joghatóság megosztásának különösen a tagállamok közötti kettős adóztatás megszüntetését szolgáló jogos céljára.

A Bizottság közleményben<sup>277</sup> elemezte a problémakört és a megoldási javaslatokat. Eszerint a tagállamoknak több lehetősége is van a különbségek feloldására, melyek a következők:

<sup>276</sup> C-470/04 N. kontra Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo (ECR 2006 I-07409. o.)

<sup>277</sup> COM(2006) 825 A tőkekivonási adóról és a tagállamok adópolitikájának szükséges koordinációjáról

- A gyakorlatban a kitelepülés előtti feltételezett elidegenítés szerint eljáró, illetve kiterjesztett adókötelezettségi rendszert alkalmazó tagállamok közül többen már életbe léptettek egy olyan mechanizmust, amely *jóváírja az új lakóhely szerinti állam által ugyanazon nyereségre kivetett esetleges adót.*
- A tagállamok megállapodhatnak abban is, hogy megosztják a nyereség adóztatási jogát, például azon időszaknak megfelelően, amely alatt a részvénytulajdonos az adott tagállamokban lakóhellyel rendelkezett. Ez szükségessé teheti a kettős adóztatás elkerüléséről szóló hatályos megállapodások módosítását.

A Bizottság szerint az illetőség áthelyezéséhez hasonlóan kell kezelni azt az esetet is, ha a tagállami központ a külföldi telephelyhez „allokálja” az eszközöket. Egyes tagállamok az ilyen eszköz piaci értéke és könyv szerinti értéke közötti részt megadóztatják.<sup>278</sup> Az adóztatás megszüntetésére a Bizottság az alábbi megoldásokat vázolta fel:

- A második állam (ahová az eszköz kerül) mindig az első államban, a kikerülés pillanatában megállapított piaci árat tekinti bekerülési értéknek. Ez a megoldás feltételezi, hogy a tagállamok kölcsönösen elfogadják egymás értékelési rendszerét („valuation system”) és megbíznak egymásban. Továbbá, megfelelő információcsere szükséges az egyes államok hatóságai között egy esetleges ellenőrzés során.
- Az első állam könyv szerinti értéken vezeti ki a könyvekből az eszközt, a második államban pedig piaci értéken kerül a könyvekbe, emellett biztosítani kell, hogy a *különbözet adózzon.*

Függetlenül attól, hogy a tagállamok melyik módszert alkalmazzák az adórendszerük közötti különbségek kiküszöbölésére, a hatékony igazgatási együttműködés kulcsfontosságú feltétele az intézkedések sikeres végrehajtásának. Az elhagyott állam csak akkor tud élni adóztatási jogával az elidegenítés időpontjában, ha tudomást szerez az elidegenítésről. Ha az áttelepülő adófizető megtagadja az adó megfizetését, az elhagyott államnak a lakóhely szerinti új államot kell megbíznia, hogy a nevében szedje be ezeket az adókat. A tagállamoknak ezért teljes mértékben ki kell használniuk a kölcsönös segítségnyújtási irányelv és a behajtási irányelv által nyújtott lehetőségeket.

---

<sup>278</sup> 2010-től Magyarország is adóztat, lásd a társasági adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 16.§-t



A Bizottság megítélése szerint, ha a tagállamok hazai viszonyok között más adókivetési alkalmakat használnak, akkor a határokon átnyúló esetekben is hasonlóképpen kellene eljárniuk, feltéve hogy ez nem eredményezi a határokon átnyúló műveleteknek a hazaiakénál hátrányosabb kezelését. A tagállamoknak azonban gondoskodniuk kell arról, hogy ezek az alternatív mechanizmusok ne vezessenek kettős adóztatásra vagy az adóztatás elmaradására. A mechanizmusok alkalmazását ezért egyeztetni kell azokkal a tagállamokkal, amelyek területére az eszközöket áthelyezik.

#### 10.4 A közös konszolidált társaságiadó-alapú adóztatás

A közös konszolidált társaságiadó-alapú adózás<sup>279</sup> (továbbiakban: „KKTA”) 2001 óta van napirenden<sup>280</sup> és Kovács László adóügyi biztos célkitűzése volt, hogy Barroso első bizottsági elnöksége alatt a tagállamok elfogadják annak bevezetését. A terv túlságosan ambiciózusnak bizonyult. A több évig tartó munka eredményeként 2011 márciusában az Európai Bizottság egy irányelv tervezetét<sup>281</sup> tett közzé, amely már tartalmazza az arra vonatkozó konkrét javaslatokat, hogy hogyan számítsák ki az uniós szintű közös konszolidált társasági adóalapot.  
282

Amint az elnevezés is mutatja, a törekvés kettős: egyrészt az adóalap számításának a módja minden országban azonos módon történne, azaz „közös” lenne. Másfelől, az adott vállalatcsoport egyes tagjainak adóalapját összeszámítanák (konszolidálnák) majd ezt követően az egyes tagországokhoz allokálnák bizonyos szabályok szerint. A tagállamok a hozzájuk rendelt adóalapra vetnék ki adókulcsukat.

<sup>279</sup> Angol kifejezéssel: Common Consolidated Corporate Tax Base

<sup>280</sup> Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee; Towards an Internal Market without tax obstacles; A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Base for their EU-wide activities; Commission of the European Communities, Brussels, 23. 10. 2001, COM(2001)582, SEC(2001)1681 és COM(2003)726.

<sup>281</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/com\\_2011\\_121\\_hu.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_hu.pdf)

<sup>282</sup> A témáról lásd még Erdős Éva - Kiss Edit: Úton az egységes európai társasági adó felé. In Gazdaság és Jog 2007/5.

Példán szemléltetve, a több országban tevékenykedő vállalkozások egy szabály szerint számítanak az adóalapjukat, függetlenül attól a jogi formától, amiben az egyes tagországokban működnek (pl. fióktelep vagy leányvállalat). Az európai szinten kiszámolt adóalapot bizonyos meghatározott kritériumok szerint rendelnék az egyes országokhoz (például az adott vállalkozás árbevétele, eszközértéke, a bérköltségek), majd ezt követően az egyes országokra jutó adóalapot a tagország saját döntése szerinti adókulccsal adóztathatná meg.<sup>283</sup>

A munka a Bizottság 4. munkacsoportjában zajlik, mely albizottságokat hozott létre egyes adóalap-módosító tényezők (például értékcsökkenés, céltartalék képzés) vizsgálatára.<sup>284</sup>

A KKTA számításakor továbbra is a számviteli beszámoló adatait vennék alapul, amelyet különböző, uniós szinten meghatározott tételek módosítanak. Ilyen például, hogy a kutatás-fejlesztés költségei teljes mértékben csökkenthetnék az adóalapot, míg a magyar viszonylatban megfizetett különadó vagy helyi iparűzési adó a tervek szerint nem csökkenthetné az uniós társasági adóalapot. A tervezet meghatározza az értékcsökkenés adóalap terhére történő elszámolhatóságának a részleteit is. A lényeges előrelépést továbbá az jelenti, hogy a konszolidációban résztvevő bármely tagvállalatnál felmerült veszteséget el lehet számolni a más tagállamban lévő tagvállalat nyereségével szemben. Ez jelenleg nem, vagy csak részben biztosított, ami az uniós vállalatcsoportok esetében sokszor azt

---

<sup>283</sup> Ez a rendszer nagyban hasonlít az USA adórendszerére, ahol a vállalkozások hasonlóan osztják meg adóalapjukat a különböző államok között. Különbség azonban az USA-ban, hogy szövetségi adórendszer és adó is létezik, ezért van szükség a közös adóalapra. Ez a feltétel az Európai Unióban nem teljesül.

<sup>284</sup> A munkacsoport munkájának eredményét lásd többek között az alábbi dokumentumokban: European Commission (2004), General Tax Principles, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 01, Brussels, 10 December 2004; European Commission (2007a), CCCTB: Possible Elements of a Technical Outline, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 57, Brussels, 20 November 2007; European Commission (2007b), Konzolidált Társasági Adóalap Lehetséges Elemei CCCTB: Possible Elements of the Sharing Mechanism, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 60, Brussels, 13 November 2007; European Commission (2007c), CCCTB: Possible Elements of the Administrative Framework, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 61, Brussels, 13 November 2007; European Commission (2008a), Various detailed aspects of the CCCTB, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 66, Brussels, 27 March 2008; European Commission (2008b), CCCTB: Anti-Abuse Rules, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 65, Brussels, 26 March 2008

eredményezi, hogy csoportszinten több társasági adót kell fizetniük, mintha egy tagállamon belül lennének leányvállalataik vagy fióktelepeik. A KKTA lehetővé tenné, hogy az adóalanyok időbeli korlátozás nélkül elhatárolhassák a veszteségeket a következő időszakra, ugyanakkor a veszteségek visszamenőleges, a megelőző időszakra vonatkozó elhatárolása nem lenne megengedett. A veszteségek visszamenőleges elhatárolása egyébként viszonylag ritka a tagállamok gyakorlatában, és rendkívül összetett helyzetet eredményez.

Az adóalapot a konszolidációt követően megosztanák az összes olyan tagállam között, ahol a vállalatcsoport tevékenységet végez. A megosztás olyan tényezőkre alapulna, mint *(a)* az értékesítés volumene, *(b)* a munkavállalók száma és az utánuk fizetett járulékok mértéke, valamint *(c)* az eszközök értéke. Ez a három tényező egyenlő súllyal kerülne figyelembe vételre. A megosztás után valamennyi tagállam a saját hazai adókulcsának megfelelően vetné ki a társasági adót a rá vonatkozó részre, az uniós adóalap ugyanis az adómértékek harmonizációjára nem terjed ki.

A javaslat szerint a KKTA nem lenne kötelező, a vállalatcsoportok szabadon dönthetnének arról, hogy továbbra is a hazai szabályok szerint vagy az uniós szabályok szerint határozzák meg a társasági adóalapjukat.<sup>285</sup> Ha ez utóbbi mellett döntenének, ettől a választásuktól öt évig nem térhetnének el. A tervek szerint az uniós adóalapot nemcsak a nagyvállalkozások, hanem a kisebb cégek is választhatnák, ha több tagállamban van akár leányvállalatuk, akár fióktelepük. A jelenlegi rendszerrel összehasonlítva, ahol minden leányvállalat egyedileg határozza meg a társasági adóalapját azon tagállam szabályai szerint, amelynek területén működik, a KKTA jelentős innovációt jelentene. Ez az innováció számos tagállam szerint mérföldkő lenne az uniós közvetlen adóharmonizáció folyamatában. Hazai viszonylatban pl. nemcsak a részvénytársaságok, hanem többek között a korlátolt felelősségű társaságok vagy a betéti társaságok is alkalmazhatnák a közös szabályokat.<sup>286</sup>

Az irányelv tervezet részletesen rendelkezik arról, hogy mely vállalkozások lehetnek alanyai a KKTA-nak, és hogy hogyan alakul a csoportba történő belépés és az onnan való kilépés. A tervezet kitér a csoporton belüli és a csoporton kívüli ügyletek kezelésére is. A csoporton

<sup>285</sup>A „KKTA” választhatóvá tételének indokairól és érveiről lásd: Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schech, Claus Staringer: Common Consolidated Tax Base, Linde Verlag, Bécs, 2008., 102-108. o.

<sup>286</sup>Clemens Fuest: The european Commission’s Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, Oxford University Centre for Business Taxation, Said Business School, Oxford, WP 08/23, 2008.

belüli ügyletek vonatkozásában például az uniós adóalap lényegesen csökkentené a vállalkozások egyébként felmerülő transzferár-dokumentációs kötelezettségeit és költségeit is.

A vállalkozások adminisztrációs terhei azáltal is mérséklődnének, hogy egy ún. „egyablakos rendszer” kidolgozása révén csak egy tagállam adóhatóságánál kellene a csoportszintű adóbevallást benyújtani. Ez az adóhatóság többnyire az anyavállalat székhelye szerint illetékes adóhatóság lenne.

A szabályozás bevezetéséig számos teendő van még: a Bizottság által közzétett irányelv tervezet csak az első jelentős lépés. A javaslatot az Európai Unió Tanácsának az Európai Parlamenttel történő konzultáció után el kell fogadnia, méghozzá egyhangú szavazással. Maga a konzultáció is több évet vehet igénybe, az egyhangúság követelménye pedig azt jelenti, hogy akár a 27 tagállam egyikének vétója megakadályozhatja a végleges javaslat elfogadását. Tovább lassítja a folyamatot, hogy ha a Tanács a fentiek szerint végleges döntést is hoz, az így elfogadott irányelvet valamennyi tagállamnak a belső jogba be kell építenie. Ez szintén több éves időszakot jelenthet. Theo Keijzer szerint további kihívást jelent a 27 különböző adótörvény, adózási időpont, adóbevallási formanyomtatvány, adóbevallás benyújtására előírt időpont és adóellenőrzési eljárás egységesítése.<sup>287</sup> A KKTA megvalósulásáig tehát még várhatóan több évnek kell eltelnie.

A pénzügyi válság hatására egyébként uniós szinten felgyorsultak a törekvések a KKTA mielőbbi megvalósítására. A Bizottság a 2011 márciusában közzétett „versenyképességi paktum” keretében például szintén első helyen kezelte a társasági adó tagállami szabályainak a közelítését.

### **10.5 Az adóelkerülés és agresszív adótervezés elleni harc**

A téma időszerűségét és fontosságát mutatja, hogy az egységes jogalkalmazás igényét megfogalmazva, az Európai Bizottság több dokumentumot adott ki 2012 decemberében az adóelkerülésre vonatkozóan. Ezek közül kiemelkedik a Bizottság ajánlásai az agresszív adótervezésről<sup>288</sup>, az adócsalás és az adóelkerülés elleni harc megerősítésére vonatkozó

<sup>287</sup> Theo Keijzer: CCCTB – Administrative Aspects, International Tax Conference, Berlin, 2007. május 15-16.

<sup>288</sup> A Bizottság ajánlása az agresszív adótervezésről, C(2012) 8806 végleges

Cselekvési tervről<sup>289</sup>, illetve a jó és átlátható adóügyi kormányzás megvalósítása érdekében alkalmazandó minimum szabályokról.<sup>290</sup>

A Bizottság meghatározásokat is ad a különböző magatartásformákról. Az *adókerülés* általánosságban véve olyan illegális cselekményeket foglal magában, amelyek során az adóalany az adókötelezettséget eltitkolja vagy semmibe veszi, vagyis jövedelmek vagy információk adóhatóságok előli eltitkolása révén kevesebb adót fizet, mint amire jogilag kötelezett. Az *adócsalás* a szándékos adókerülés egy formája, amely általában büntetőjogi úton szankcionálható.

Az országok az *adótervezést* a világon mindenütt hagyományosan jogszerű gyakorlatnak tekintették. Idővel azonban az adótervezési struktúrák egyre kifinomultabbá váltak. Különböző országokon átívelő struktúrák jönnek létre, amelyekkel az adóköteles nyereség eredményesen helyezhető át a kedvező adórendszerrel rendelkező államokba. A struktúrák fő jellemzője, hogy az adófizetési kötelezettséget szigorúan véve jogszerű eszközökkel, azonban a jogszabály céljával ellentétes módon csökkentik.

Az *agresszív adótervezés* az adófizetési kötelezettség csökkentése céljából az adórendszer jogi alakiségaiból fakadó előnyei, illetve a két vagy több adórendszer közötti eltéréseket használja ki. Az agresszív adótervezés számos formát ölthet. Következménye lehet többek között a kettős levonás (például a jövedelem forrása szerinti államban és az illetőség szerinti államban is ugyanazzal a költséggel csökkentik az adózás előtti eredményt) és az adóztatás kettős elmaradása (például a jövedelem forrása szerinti államban nem adóköteles jövedelem az illetőség szerinti államban mentes az adó alól).

A magyar nyelv gazdagságát kihasználva a legális adóelkerülést és az illegális adókerülést a továbbiakban összefoglalóan *adókijátszás* névvel fogom illetni.

<sup>289</sup> A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak, Cselekvési terv az adócsalás és az adókerülés elleni harc megerősítésére, COM(2012) 722 végleges

<sup>290</sup> A Bizottság ajánlása a jó adóügyi kormányzásra vonatkozó minimumkövetelmények harmadik országok általi teljesítésének ösztönzésére irányuló intézkedésekről (2012/771/EU)

A Bizottság ezért egy olyan háromszintű módszert<sup>291</sup> határozott meg, mely nemzeti, uniós és nemzetközi lépéseket irányoz elő, amelynek segítségével átfogó támadást lehet indítani az adócsalás és az adókikerülés ellen.

Az adóelkerülés kiskapuinak bezárását a Bizottság azáltal végzi el, hogy általános joggal való visszaélési klauzulák beépítését javasolja a tagállami adójogokba. Az általános klauzulák akkor (is) alkalmazandók, ha a speciális adóelkerülés megelőzését célzó szabályok (pl. ellenőrzött külföldi társaság, alultőkésítés, emigrációs adó) nem érvényesíthetők, vagy nem nyújtanak megfelelő védelmet. Az agresszív adótervezés visszaszorítása érdekében a Bizottság azon jogi alakítások és hézagok megszüntetésére tesz javaslatokat, amelyeket a vállalkozások jellemzően használnak adóterhük csökkentése érdekében. A Bizottság arra ösztönzi a tagállamokat, hogy erősítsék meg a kettős adóztatásról szóló egyezményeiket, nehogy azok az adózás teljes elmaradását eredményezzék. Emellett egy olyan általános, visszaélés elleni szabály elfogadását is javasolja a tagállamok számára, amely lehetővé teszi, hogy figyelmen kívül hagyjanak minden, csupán adóelkerülési céllal kötött és végrehajtott, mesterséges megállapodást, és ezek helyett a tényleges gazdasági tartalom alapján vessék ki az adókat.

Az adócsalás visszaszorítása érdekében az adóparadicsomokkal szemben a Bizottság arra ösztönzi a tagállamokat, hogy közös kritériumokat alkalmazva azonosítsák az adóparadicsomokat és állítsák össze ezen országok nemzeti fekete listáját. Az ajánlás emellett olyan specifikus intézkedéseket is tartalmaz, amelyek segítségével ezen, uniós tagsággal nem rendelkező országokat az uniós kormányzási standardok alkalmazásáról kívánják meggyőzni.

Az átláthatóság és az információcsere minimum követelménye, hogy az információ elérhető és hozzáférhető legyen, illetőleg a tájékoztatás hatékonyan valósuljon meg a tagállamokkal. A Bizottság szerint egy harmadik állam csak akkor felel meg ezeknek a minimum követelményeknek, amennyiben az általa elfogadott jogi és adminisztratív keretek megfelelnek az átláthatóság és az információcsere követelményeinek, illetve nem alkalmaz káros adózási intézkedéseket.

---

<sup>291</sup> Communication from the Commission to the European Parliament and the Council COM(2012) 351 on concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion including in relation to third countries

Összességében a Bizottság által kiadott dokumentumokból azt a következtetést lehet levonni, hogy a Bizottság igyekszik az adójoggal való visszaélésre vonatkozó magatartások uniós szintű visszaszorítására, és különösen a különböző nemzeti jogok közötti eltérésekre alapozott adóelkerülés elleni fellépésre.

A közzétett Cselekvési terv egyéb kezdeményezései között szerepel még az adófizetők szabályzata, egy uniós adóazonosító szám, a főbb uniós irányelvekben szereplő, visszaélés elleni rendelkezések felülvizsgálata és a pénzáramok nyomon követésére vonatkozó közös iránymutatás. A káros adóverseny leküzdésére irányuló, EU-n belüli munka további elmélyítése érdekében a Bizottság a vállalkozások adózására vonatkozó uniós magatartási kódex-szel kapcsolatos munka ismételt felélénkítésére sürgeti a tagállamokat. Amennyiben a bizonyos különbségek felszámolását célzó megoldásokról nem sikerül időben és hatékony módon megállapodni, illetve azokat végrehajtani, a Bizottság adott esetben cselekvésre vonatkozó jogalkotási javaslatot terjeszt elő. Az ajánlások között szerepel a magatartási kódex hatókörének a tehetős magánszemélyekre vonatkozó egyedi adószabályokra történő kiterjesztése is.

## 11. A TAGÁLLAMI JOGALKOTÁS LEHETŐSÉGEI ÉS KORLÁTAI - KÖVETKEZTETÉSEK

Arról, hogy van-e az Uniónak valamilyen meghatározó közös eszménye a tizenkét csillagú zászlón és a himnuszt jelentő Örömdán kívül, megoszlanak a vélemények. Így van olyan álláspont, amely szerint a 12 csillag azt a korszakot szimbolizálja, amikor Portugália, Spanyolország és Görögország, vagyis a földközi-tengeri karéj csatlakozott. A katolikus egyház Szűz Mária koronáját 12 csillag alkotja, amelyek egyesek szerint ezért került rá az Unió zászlójára. (Mint ismeretes, az Unió visszautasít minden utalást bármely vallásra.) Végül létezik olyan okfejtés, amely szerint a 12 egy kabalisztikus szám. Jézusnak 12 apostola volt; a római jog alapvető forrása a 12 táblás törvény volt; az évnek 12 hónapja van; az óra számlapján 12 órát különböztetünk meg. Álláspontom szerint ez a romantikus kép illik leginkább az Unió felemelő gondolataihoz, továbbá az a tény, hogy az Európa Tanács zászlója már akkor is 12 csillagos volt, amikor még nem alakult ki a „tizenkettek” Európája.

Gazdasági szempontból az a cél, hogy az Európai Unió megteremtse egy vámhatárok nélküli gazdaságot, az áruk, a tőke, a szolgáltatások és a polgárok szabad áramlását. Az egységes piac érdekében a tagállamok ugyan feladták szuverenitásuk egy részét és jogszabályaikat jelentős mértékben egymáshoz igazították. Az adójog azonban mostoha gyereknek számít: az országok politikai erői ezen politikát tartják a hatalom megtartásának, finanszírozásának és az állam irányításának meghatározó tényezőjének. Ráadásul az új szabályozáshoz a tagállamok egyhangú döntése szükséges, mely konszenzus a tagállamok között eltérő adórendszerük és adottságaik objektív különbsége miatt is nehezen hozható közös nevezőre. Ennek pedig az az eredménye, hogy az egységes európai piac 27 tagállami adórendszer és 27 ország adóhatósági gyakorlata mellett töredezik szét.

Ezen fejezet célja azon szabályrendszer alapvetéseinek összefoglalása, mely kijelöli a jogkövető nemzeti jogalkotó számára azon elveket, melyek követése esetén az *acquis communautaire*-nek megfelelő adószabályozást tud létrehozni. A jogalkotónak mindent szabad, ami nem tilos. A tilalomfák száma pedig viszonylag csekély: a néhány irányelv által szabályozott szűk terület, illetőleg a Bíróság által kimunkált alapvető szabadságok betartásának kötelezettsége.



## 11.1 A tagállami jogok harmonizációja és versenye

Az adóharmonizáció a pozitív és a negatív harmonizációs folyamat eszközeivel valósul meg. A harmonizáció lehet pozitív, melyben közösségi szabályozói szinten alkotott jogforrások általi szándékolt jogegységesítést értünk. A negatív (nem kifejtett vagy spontán) harmonizáció - tiltó normák felállításával - elsősorban a közvetlen adók harmonizációját érinti. Negatív harmonizációnak tekintjük az Európai Bíróság ítélezési gyakorlata által kialakított, tilalmakon alapuló jogegységesítést, melynek eredményeként a különbségek fennmaradnak. A harmadik harmonizációs mód a „soft law” eszköze, melyekben politikai és nem jogi nyomás kényszeríti ki a tagállamok szándékolt magatartását. Ez elsősorban az egyenlő elbánás elvéből és a káros adóverseny kiküszöböléséből következik.

Az adójogi szempontból egységes belső piac létrehozására legkézenfekvőbb megoldásként a *jogszabályok (pozitív) harmonizálása* kínálkozott. Egy ilyen harmonizáció lehetővé teszi egy gondosan és tervszerűen kialakított rendszer létrehozását és működtetését, illetőleg ezáltal minden olyan szabály kiiktatását, mely torzítja az egységes belső piac működését. A harmonizáció *kizárólag a közvetett adók területén valósult meg*, ezzel szemben a közvetlen adók pozitív harmonizációja viszonylag rövid időszaktól eltekintve sikertelennek tekinthető.

Markáns pozitív harmonizáció hiányában a tagállamok belső adójoga nagyban eltérő vonásokat mutat, melynek eredményeként az adódiszkrimináció, az adóelkerülés vagy a kettős adóztatás konfliktusa állhat elő. Ahogyan a nemzetközi jogban *alapelvek megalkotásával* próbálják a jogalkotók ezeket a konfliktusokat megoldani, úgy hasonló adóztatási elvek és módszerek az európai adójogban is megjelennek, tipikusan ilyen az egyenlő elbánás elve, a diszkrimináció tilalma, és a káros adóverseny tilalma. Az Európai Unió adójoga ezen gondolatmenet alapján a tagállamok adórendszerén belül alkalmazott adójogszabályok közelítéseként fogalmazható meg, melynek *eredménye és célja a nemzetközi kapcsolatokról eredő konfliktusok feloldása az Unión belüli egységes belső piac kialakítása és fenntartása érdekében.*<sup>292</sup>

---

<sup>292</sup> Lásd erről bővebben: Dr. Erdős Éva: Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok és kezelésének módjai: Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica Tomus XXV/1. Miskolc University Press, 2007. 267-289.o.

Az utóbbi években az egységes belső piac létrehozásában az úttörő szerepet a Bíróság játszotta. Egyrészt értelmezte az irányelvek által létrehozott közösségi jogot és így hozzájárult ahhoz, hogy az irányelvek a teleologikus értelmezésnek megfelelően „részévé váljanak” a belső jognak, másrészt az adójogi kérdések megválaszolásához új területet hívott segítségül: az alapvető szabadságokat. Ezzel jelentős lépést tett nemcsak annak irányába, hogy a tagországokban fennálló esetleges diszkriminációt eltörölje, hanem annak érdekében is, hogy a tagállamok a belső jogukban jelenlévő, az alapvető szabadságok megvalósulását korlátozó, hátráltató szabályokat eltöröljék.

A Bíróság működésének korlátja, hogy mindig konkrét ügyben és mindig utólag dönt, melynek nyomán ítélezésének a hatása csak több lépcsőben és közvetetten érvényesülhet. Ebben a harcban azonban szövetséget kötött a Bíróság a Bizottsággal, aki a tagállamokkal szemben indított eljárások keretében próbál meg érvényt szerezni az egyes ügyek kapcsán megszületett döntéseknek az Unió összes országában. A Bíróság és Bizottság működésének azonban továbbra is korlátja, hogy az adójogszabályok alkotására a tagállamok bírnak hatáskörrel, ezért mindig meg kell találni az egyensúlyt az adójogszabályok megalkotásának nemzeti szuverenitása, illetőleg az „*acquis communautaire*”-be ütköző szabályok eltörlése között.

A fenti harmonizációs törekvések félsikere nyomán az Európai Unió jelenlegi rendszeréből az következik, hogy a tagállamokat alig korlátozzák, a közvetlen adók területén a kötelezettségük adórendszereik koordinálására, nem pedig a harmonizációjára terjed ki. A jelenlegi rendszerben a szubszidiaritás, az eseti hatáskör-átruházás és az arányosság elvei képezik az alkotmányos struktúra alapjait. Az uniós szervek nincsenek a cselekvésre jellemzően felhatalmazva és az egyhangú szavazás követelménye, valamint az a körülmény, hogy a belső piaci jogalkotásra vonatkozó rendelkezések nem foglalják magukba az adóügyeket, valószerűtlenné teszi, hogy ezen a területen lényeges változás következzen be.

Harmonizáció hiányában a tagállamok *egymással versenyeznek* azért, hogy a befektetőket és az adózókat magukhoz vonzzák. Ez a verseny jellemzően torzíthatja a vállalkozások döntéseit és így nem segíti az Uniót céljai elérésében. Ugyanakkor, ha egy tagállamban a nemzeti adórendszer megfelel az irányelveknek és mentes a hátrányos megkülönböztetéstől vagy a versenyszabadság korlátozásától, akkor ezen tagállam adórendszere jogilag kikezdhetetlen. Amennyiben olyan rendszert üzemeltet, mely más államok érdekeit sérti, mivel a közös

adótortából túl nagy szeletet hasít ki, akkor a több tagállam rákényszerítheti adószabályainak átalakítására, ez azonban egy politikai nyomásgyakorlás és nem pedig egy jogi eljárás keretei között történik.

A Bizottság különös figyelmet szentel a *káros adóversenyre*, mivel az adószabályok harmonizálása jogi eszközökkel a fentiek következtében hosszadalmas és nehézségekbe ütközik. *Jogi eszközök helyett politikai kötelezettségvállalás* keretében a Bizottság azt várja el a tagállamoktól, hogy azok ne alkalmazzanak olyan adójogi megoldásokat, amelyek hátrányos adóversenyt alakítanak ki a tagállamok között, azaz a vállalkozásoknak ne nyújtsanak olyan adóelőnyt, melyet a vállalkozás gazdasági tevékenysége nem indokol. Ennek formai megnyilvánulása az *1996-os Magatartási Kódex*. Ezáltal az adórendszerek struktúrája ugyan nem közelít egymáshoz, az extrém esetek kiküszöbölése azonban lehetővé teszi, hogy a vállalkozások effektív adózását keretek közé szorítsa.

Az *Európai Bizottság* több jövőbeni *kezdeményezéssel* próbálja elérni azt, hogy az adójog ne befolyásolja a belső piac működését. Ezen elképzeléseket külön fejezetben tárgyaltam, melyek közül kiemelkedik a közös konszolidált társasági adóalap megállapítására vonatkozó grandiózus munka, melynek gyakorlati sikere nagyon sok tényezőtől függ. A kezdeményezések mindegyikének jellemzője ugyanakkor, hogy kötelező érvényű jogi aktus ésszerű időn belüli elfogadására csekély az esély.

Fentiekből következően a tagállami jogalkotók részére a kevés korlátozást a Bíróság dolgozta ki. Az *Értekezés*emben bemutatott bírósági esetjog egyik alapköve, hogy *a tagállamok adójogszabályaik megalkotása során kötelesek tiszteletben tartani az uniós jogot és az abból levezethető alapelveket*. Vannak ugyanakkor különleges kimentési okok, melyekkel a tagállamok mégis kimenthetik az adószabályaikat, még akkor is, ha azok korlátoznak vagy diszkriminálnak.

## 11.2 Diszkrimináció és restrikción

A nemzetközi gyakorlattal összhangban a tagállami adórendszerek többsége az illetőséget tekinti az adóztatási jogot megalapozó tényezőnek, és eltérő adóztatási szabályokat alkalmaznak a belföldi és a külföldi illetőségű adózókra. Míg a belföldi illetőségűek világjövedelmük után adóznak az adott tagállamban, a külföldi illetőségűek csak az ott

szerzett jövedelmük után adóztathatók. Az eltérő pozícióból adódóan többnyire az adóteher is különböző, hiszen a belföldi illetőségűek esetén figyelembe kell venni, hogy ők a tagállami közszolgáltatások és szociális intézkedések haszonélvezői. *A belföldi illetőségűek és a külföldi illetőségűek között az adójogban alkalmazott megkülönböztetés sok esetben valósít meg közvetett, vagy burkolt diszkriminációt.*

A hátrányos megkülönböztetés legtipikusabb példája, amikor valamelyik tagállami adórendszer adókedvezményeket biztosít a belföldi illetőségűek számára, de megtagadja azt a hasonló helyzetben lévő külföldi illetőségűektől. Erre számos példát találunk az esetjogban, így a *Schumacker esetet*<sup>293</sup>, ahol a német állam a személyi jövedelemadó-fizetési kötelezettség megállapítása során nem vette figyelembe a külföldi illetőségű adózó személyes körülményeit, vagy a *Gerritse esetet*<sup>294</sup>, ahol a külföldi illetőségűek által a személyi jövedelemadóban elszámolható költségek voltak kérdésesek. A társasági jövedelemadó tagállami szabályai kapcsán szintén sok vonatkozó ítélet született, ezek közül érdemes megemlíteni a korábban már hivatkozott *Royal Bank of Scotland*<sup>295</sup>, a *Commerzbank*<sup>296</sup> vagy a *Baxter ügyeket*<sup>297</sup>, amelyekben a Bíróság megerősítette, hogy a hazai vállalkozások belföldi leányvállalataihoz vagy fióktelepeihez képest a tagállamok nem kezelhetik kedvezőtlenebbül a más tagállambeli illetőségű vállalkozások belföldi leányvállalatait és fióktelepeit. Az uniós elvek nemcsak a tevékenység országát kötelezik: az illetőség tagállama sem tagadhatja meg az adókedvezményeket a belföldi illetőségű személyektől, ha azok határon átnyúló tevékenységet folytatnak. Ezen utóbbi elvet a Bíróság többek között a *De Groot* és a *Laboratoires Fournier ügyekben* mondta ki.

A Bíróság álláspontja szerint a belföldi és a külföldi illetőségű adózók helyzete jellemzően nem összehasonlítható, és összehasonlíthatóság hiányában az eltérő adóelbírás nem eredményez uniós jogba ütközést. *Ugyanakkor, minden olyan esetben, amikor a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű adózók helyzete mégis összehasonlítható, akkor az azonos bánásmód alapvető uniós jogi követelmény.* Ilyenkor a tagállamok *csak és kizárólag akkor*

<sup>293</sup> C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt kontra Roland Schumacker (ECR 1995 I-00225. o.)

<sup>294</sup> C-234/01 Arnaud Gerritse kontra Finanzamt Neukölln-Nord (ECR 2003 I-05933. o.)

<sup>295</sup> C-311/97 Royal Bank of Scotland (ECR 1999 I-02651. o.)

<sup>296</sup> C-330/91 Commerzbank (ECR 1993 I-04017. o.)

<sup>297</sup> C-254/97 Baxter (ECR 1999 I-04809. o.)

*alkalmazhatnak eltérő feltételeket az adóelbánás során, ha valamely elismert kimentési ok áll fenn. A kimentésnek további feltétele, hogy az intézkedés arányos, és szükséges legyen.*

Restriktió vagy korlátozás ezzel szemben akkor áll fenn, ha valamely szabadságot, jogot indokolatlanul korlátoznak, függetlenül attól, hogy a korlátozás belföldit vagy külföldit érint.

A diszkrimináció tilalma abszolút, míg a restriktió legalizálható, ha a szabályozás megfelel a *Gebhard ügyben*<sup>298</sup> kifejtett négy feltételnek.

### 11.3 Az uniós jog alkalmazhatóságának tesztje és a tagállami kimentési okok

Az ítélezési gyakorlatban kristályosodott ki az a gondolatmenet, melynek során egyes adójogszabályok uniós jognak való megfelelést vizsgálják, továbbá azon érvek, melyeket a tagországok felsorakoztatnak nemzeti joguk védelmében.

Az ítéletek indokolása jellemzően egy olyan megállapítással kezdődik, mely megalapozza a Bíróság hatáskörét. Ennek keretében kimondják, hogy *az állandó ítélezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.*<sup>299</sup>

Ezt követően az alábbi részben a *Gebhard ügyben* lefektetett elvek nyomán kialakult kérdéssoron (teszten) keresztül vizsgálják az adott jogszabályhely összhangját a közösségi joggal:

- *Kiterjed-e az adott esetre az EUMSZ hatálya?*
- *Amennyiben az előző kérdésre a válasz igen, akkor vajon az adott rendelkezés diszkriminatív vagy korlátozó-e?*
- *Amennyiben igen, akkor a diszkrimináció vagy korlátozás indokolt-e?*

<sup>298</sup> C-55/94 Gebhard (ECR 1995 I-4165. o.), Lásd még Dr. Deák Dániel: Harmonizációs törekvések a határon átnyúló tőzsdai értékpapírügyletek forrásadóztatásában; *Gazdaság és Jog*, 10/2005, pp. 19-24

<sup>299</sup> C-311/97 Royal Bank of Scotland (ECR 1999 I-02651. o.) 19. pont; a C-319/02 Manninen (ECR 2004 I-07477. o.) 19. pont és a C-446/03 Marks & Spencer (ECR 2005 I-10837. o.) 29. pont.

- Amennyiben igen, akkor további kérdés, hogy az *indokolt korlátozás szükséges-e és mértéke arányos-e az elérni kívánt céllal?*

A fentiek alapján egy adójogi intézmény akkor nem ellentétes a közösségi joggal, ha annak hatálya nem terjed ki rá – például kizárólag belföldi eleme van a tranzakciónak, vagy nem diszkriminatív, vagy nem korlátozó. Ezen utóbbi típusú esetek csak akkor maradhatnak hatályban, ha hatályban tartásuk indokolt, és a korlátozás arányban áll az elérni kívánt céllal.

Az ítélezési gyakorlatban körvonalazódtak és ismétlődtek azok az érvek, melyeket a tagállamok egy adott *diszkrimináció vagy korlátozás indokaként* felsorakoztatnak. Ezek közül *jellemzően nem fogadja el* a Bíróság a következőket:

- *a közvetlen adók harmonizációjának hiánya;*
- *az adózó részére nyitva álló lehetőség, hogy ugyanazt a gazdasági célt más alternatív struktúra keretében érje el (például leányvállalat helyett fióktelep alapítása);*
- *a fennálló hátrány kiegyenlítődése más előnyök által (például az egyik ország hátrányosan adóztat ugyan, de a másik országban a jövedelem adómentes);*
- *a másik tagországban adózó a jövedelem alacsony adóterhe;*
- *a pénzügyi ellenőrzés hatékonyságának biztosítása, közigazgatási nehézségek a jogalkalmazás és a végrehajtás során;*
- *a kettős adóztatási egyezmények hatása, mely esetlegesen ellentételezi a hátrányos nemzeti rendelkezéseket;*
- *az adóalap védelme, az adóbevételek csökkenésének megakadályozása;*
- *az adórendszer egységességének fenntartása.*

A bírósági gyakorlat jelenlegi állása szerint az az álláspont látszik kirajzolódni, hogy valójában két kimentési ok állta ki az idő próbáját:

- *az adóelkerülés és az adókijátszás elleni küzdelem;*
- *az adóztatási jog tagállamok közötti megosztásának egyensúlya.*

Amennyiben megállapítható, hogy az alkalmazott tagállami adójogszabály ezen célkitűzések valamelyikét szolgálja, az uniós jogot sértő, azaz a külföldi illetőségűeket esetlegesen hátrányosan érintő intézkedés mégis elfogadható, és ebből következően a tagállami adójogban fenntartható lehet.

#### **11.4 Az adóelkerülés és adókikerülés elleni harc, mint kimentési ok**

Az adóelkerülés és az adókikerülés (együttesen adókijátszás) megakadályozásának célkitűzésére a tagállamok nem hivatkozhatnak automatikusan. A Bíróság azt tartja kiindulási pontnak, hogy a visszaélés elleni nemzeti rendelkezéseknek minden más adójogszabállyal együtt fő szabály szerint összhangban kell lenniük a gazdasági szereplők szabad mozgásának jogával és a megkülönböztetés-mentesség alapelvével. Az a körülmény, hogy az adózó az illetőségét megváltoztatja, önmagában még nem adhat okot a korlátozó nemzeti jogi intézkedésre, mert a gazdasági szereplőktől nem tagadható meg a letelepedés jogának gyakorlása.<sup>300</sup> A tagállamok ugyanakkor kivételesen megtagadhatják az adókedvezményeket a gazdasági tartalmat nélkülöző, teljesen mesterséges jogi konstrukcióktól.<sup>301</sup>

A bírósági esetjogból levezethető, hogy az alapvető szabadságokat sértő tagállami rendelkezések bizonyos esetekben mégis fenntarthatók, ha ezek az adóelkerüléssel szembeni - hatékony és szükséges - fellépést szolgálják. Fontos annak körülhatárolása, milyen esetben van helye az adóelkerülés elleni fellépésre irányuló kimentésnek.

##### **11.4.1 Adókikerülés, adóelkerülés, és agresszív adótervezés**

Az adóztatás kapcsán kezdetektől fogva két egymással ellentétes tendencia figyelhető meg. Míg a tagállamok egyértelmű érdeke az adóbevételek növelése, és ezzel együtt az adóalap kiszélesítése, az adózók az adóterhek minimalizálására törekszenek.

---

<sup>300</sup> Dr. Deák Dániel: A pozitív jog csődje: adóelkerülés és adóparadicsomi tervezés, visszaélés az alapvető EK szabadságokkal, in Ünnepi tanulmányok Balásházy Mária tiszteletére, Corvinus Egyetem, Budapest, 2011, 91-113. o.

<sup>301</sup> Erdős Éva-Rácz Rita: A jövedelemadóval kapcsolatos diszkriminatív nemzeti rendelkezések igazolhatósága a közösségi jogban az Európai Bíróság ítélezési gyakorlatának tükrében, in Sectio Juridica et politica, Miskolc, Tomus XXV11/1. (2009), pp. 257-286

Az adózóknak az adóterhek csökkentésére vonatkozó gyakorlatára több kifejezés használatos. Az *adókerülés* („*tax evasion*”) olyan illegális cselekményeket foglalmagában, amelyek során az adóalany az adókötelezettséget eltitkolja vagy semmibe veszi, az *adócsalás* („*tax fraud*”) a szándékos adókerülés egy formája, amely általában büntetőjogi úton szankcionálható. Az egyértelműen illegális magatartásformáknál lényegesen bonyolultabb a formailag legális magatartásformák minősítése. Ilyenek többek között az (agresszív) adótervezés [„(*agressive*) *tax planning*”] illetőleg az adóelkerülés („*tax avoidance*”).

Az *agresszív adótervezés* a jogszerűség és a joggal való visszaélés határán mozog, ilyen esetben az adózói magatartás formai értelemben nem ütközik jogszabályi rendelkezésbe. Az adótervezés ilyen esetben az adórendszer technikai sajátosságait, vagy a több különféle adórendszer közötti ellentmondásokat használja fel az adókötelezettség csökkentésére. A nemzetközi gyakorlatban az agresszív adótervezés többnyire a költségek többszöri elszámolása, vagy a kettős nem-adóztatás formájában jelenik meg, és a többi említett kategóriához hasonlóan jelentős hiányt jelenthet az állami költségvetésnek. Az *adóelkerülés*, mint adózói magatartás szintén a joggal való visszaéléshez kapcsolható. Ilyen esetben sem kerül sor valamely jogi norma kifejezett megsértésére, azonban a jogellenesség visszavezethető a jogszabály céljával ellentétes viselkedésformára. Ehhez képest az *adókijátszás* egy súlyosabb kategória, amelynél már fennáll a kifejezett szabálysértés, esetlegesen bűncselekmény megvalósulása.<sup>302</sup>

A határok liberalizációja miatt az adójogszabályok megsértésére irányuló magatartások a határon átnyúló ügyletek kapcsán is egyre erőteljesebben jelentkeznek. Az adózók jellemzően alacsonyabb adókulcsú, vagy egyébként kedvezőbb adórendszerrel rendelkező államokba menekítik jövedelmüket, kivonva azt a kiindulási ország joghatósága alól. Éppen ezért, az adóelkerülés és az adókijátszás elleni küzdelem a tagállamok egyik fontos célja és feladata.

Az adókijátszás elleni küzdelmet különféle tagállami intézkedések szolgálhatják. Ezek között vannak egyrészt az általános, az (adó)joggal való visszaélést tiltó szabályok, másrészt a speciális, pl. az ellenőrzött külföldi társaságokra, az alultőkésítésre, vagy az emigrációs adókra vonatkozó szabályok egyaránt.

---

<sup>302</sup> Dr. Deák Dániel: A pozitív jog csődje: Adóelkerülés és adóparadicsomi tervezés, visszaélés az alapvető EK szabadságokkal, 93. o.



Az EU intézményei is részt vesznek ebben a küzdelemben akár a Bíróság esetjogát, akár a Bizottság ajánlásait nézzük. Amint az az előző fejezetben bővebben kifejtésre került, a Bizottság legutóbbi ajánlásai az adókijátszás elleni intézkedéseket egy közös szabály koncepciójában látják.

Az adóelkerülés-ellenes tagállami szabályok ugyanakkor sokszor ellentétben állnak az EUMSZ alapelveivel, hiszen korlátozzák a gazdasági szereplők lehetőségeit arra vonatkozóan, hogy pl. alacsony adókulcsú államokban, vagy egyébként kedvezőbb feltételek mellett más tagállamokban kezdjenek vagy folytassanak vállalkozási tevékenységet. Az *adókijátszás elleni szabályok tehát legtöbb esetben sértik a határon átnyúló műveletek szabadságát.*

#### 11.4.2 A joggal való visszaélés kapcsán előforduló legjellemzőbb magatartásformák

A joggal való visszaélés adójogi viszonylatban nagyon nehezen meghatározható, többek között azért, mert *„különösen bizonytalan az adózói magatartásnak a törvényhozó által lefektetett célokkal való összevetése, mert nincs társadalmi közmegegyezés – nem is lehet – abban, hogy milyen legyen az ideális adórendszer. Az adózói magatartás nem szembeszíthető közvetlenül etikai elvekkel [...]”*.<sup>303</sup>

Az Európai Bíróság számos esetben tett kísérletet annak körvonalazására, hogy az adóelkerülés kapcsán mit lehet adójoggal való visszaélésnek tekinteni, vagyis mely adózói magatartásokkal szemben lehet indokolt a tagállami korlátozó, uniós szabadságokat sértő intézkedések fenntartása.

A Bíróság esetjogát jól szemléltetik az alábbi példák. A *Leur Bloem* esetben<sup>304</sup> a Bíróság kimondta, hogy a holland adóhatóság jogosan tagadta meg az Fúziós Irányelv szabályainak alkalmazását, mivel a vitatott holland cégátszervezés egyedüli célja bizonyos adóelőnyök érvényesítése volt. A Bíróság a *Kofoed* ügyben<sup>305</sup> is megerősítette, hogy a tagállamok a Fúziós

<sup>303</sup> Dr. Deák Dániel: A pozitív jog csődje: Adóelkerülés és adóparadicsomi tervezés, visszaélés az alapvető EK szabadságokkal, 93. o.

<sup>304</sup> C-28/95 Leur Bloem kontra Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2 (ECR 1997. I-4161. o.)

<sup>305</sup> C-321/05 Hans Markus Kofoed kontra Skatteministeriet (ECR 2007. I-05795. o.)

Irányelv rendelkezéseinek az alkalmazását megtagadhatják, ha a részesedéscsere alapvető célkitűzése vagy alapvető célkitűzéseinek egy része az adó kijátszására vagy az adó elkerülésére irányul.

Az *Établissements Rimbaud SA* ügy<sup>306</sup> ugyan egy közvetett típusú adót, a francia ingatlanadózási szabályait érintette, a Bíróság adókijátszásra vonatkozó álláspontja figyelemre méltó. A Bíróság kimondta, hogy az adókijátszás elleni küzdelemre alapított igazolás csak akkor fogadható el, ha olyan, tisztán mesterséges megállapodásokra irányul, amelyek célja az adójogszabályok megkerülése. Az adóelkerülésre vagy az adókijátszásra vonatkozó általános vélelem önmagában nem lehet elegendő valamely szabadságot korlátozó adójogi intézkedés igazolására. Mivel a szóban forgó esetben az illetékes francia hatóságok nem tudták a liechtensteini hatóságoktól megszerezni az adómentesség ellenőrzéséhez szükséges információkat, a Bíróság szerint a francia állam jogszerűen tagadta meg a kedvezmény nyújtását. A korlátozó intézkedés emellett alkalmas volt az elérni kívánt cél biztosítására, és nem lépte túl a szükséges mértéket.

A Bíróság a *Cadbury Schweppes*<sup>307</sup> és a *Thin Cap Group Litigation* ügyekben<sup>308</sup> is rögzítette, hogy az adóelkerülésre hivatkozással fenntartott, alapszabadságokat korlátozó tagállami intézkedések többnyire csak akkor igazolhatók, ha *az olyan teljesen mesterséges megállapodások kizárását szolgálják, melyek egyedüli célja az egyébként fennálló adókötelezettség elkerülése.* Ha a tevékenység valós, akkor az adóelkerülés-ellenes szabályokban foglalt tagállami korlátozások nem alkalmazhatók.

Az esetjog több olyan magatartást is meghatározott, amelyek nem minősülnek teljesen mesterséges megállapodásnak. Egy leányvállalat másik tagállamban történő alapítása nem jelent például adóelkerülést.<sup>309</sup> Továbbá, az hogy az adóalany saját tagállamában is fenntarthatná másodlagos telephelyét, nem minősül teljesen mesterséges megállapodásnak.<sup>310</sup> Az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó rendelkezések vizsgálata kapcsán a Bíróság

<sup>306</sup> C-72/09 *Établissements Rimbaud SA* kontra *Directeur général des impôts* és a *Directeur des services fiscaux* d' Aix-en-Provence (OJ C 346, 18.12.2010, 11–12. o.).

<sup>307</sup> C-196/04 *Cadbury Schweppes* (ECR 2006 I-07995. o.)

<sup>308</sup> C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (ECR 2007 I-02107. o.)

<sup>309</sup> C-264/96 *ICI* (ECR 1998 I-04695. o.)

<sup>310</sup> C-196/04 *Cadbury Schweppes* (ECR 2006 I-07995. o.)

kimondta, hogy az adóteher csökkentése indokolható célkitűzés, feltéve, hogy nem eredményezi a nyereség mesterséges átirányítását.<sup>311</sup> Az adózónak ellenbizonyítás formájában lehetőséget kell adni arra, hogy igazolja a mesterséges képződmények hiányát, vagyis azt, tényleges gazdasági tartalom, és valós fizikai jelenlét húzódik meg az érintett jogi struktúra mögött. Mindezt az adózónak objektív tényezőkkel kell alátámasztania.

A *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG ügyben*<sup>312</sup> a Bíróság a Németország által a kettős adóztatás elkerülésére alkalmazott teljes beszámítás rendszerét vizsgálta és elfogadta a tagállami szabályozást. A német adójogszabályok alapján a belföldi illetőségű üzletrész-tulajdonosok jogosultak voltak arra, hogy teljes mértékben beszámítsák jövedelemadójukba vagy társasági adójukba a részükre osztalékot kifizető belföldi társaság által az osztalék után kifizetett társasági adót, a külföldiek viszont nem hivatkozhattak a belföldi társaságok által számukra kifizetett osztalék tekintetében a teljes beszámítási rendszer alkalmazására.

A Bíróság megállapította ugyan, hogy a vázolt rendelkezések sértik az EUMSZ 63. cikkében foglalt tőke szabad mozgásának elvét és hátrányosan érinti a külföldi befektetőket, mivel az adóalap fent említett csökkenése, mint kedvezmény csak a belföldi adóalanyoktól, belföldi társaságban szerzett üzletrészek esetén érvényesül. A Bíróság elutasította az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességére vonatkozó érvet, és a német adóbevétel csökkenésére történő hivatkozást. A Bíróság elfogadott ugyanakkor két alapvető érvet a német szabályozás indokaként. Elsőként kimondta, hogy a német rendelkezések igazolhatók az adóztatási joghatóság tagállamok közti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével. Másrészt, a Bíróság azt is kimondta, hogy az adóelkerülés megelőzése és a német adórendszer megkerülésére irányuló mesterséges megállapodások elleni küzdelem szükségessége szintén indokoltá teszi a német szabályozást. Kimondta, hogy a német adójogi rendelkezések célja egyértelműen a mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adókedvezmény megszerzését célzó megállapodások kiküszöbölésére irányul, mivel azt kívánja kizárni, hogy a külföldi üzletrész-tulajdonosok a részesedések átruházásakor a belföldi társaság által fizetett társasági adó címén az adóbeszámításnak megfelelő összeggel gazdagodjanak. A Bíróság egyben azt is rögzítette, hogy a német szabályozás alkalmas a

---

<sup>311</sup> C-294/97 Eurowings (ECR 1999 I-07447. o.)

<sup>312</sup> C-182/08 Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG kontra Finanzamt München II (ECR 2009 I-08591. o.)

kívánt cél elérésére, ugyanakkor vizsgálni kell, hogy az nem haladja-e meg a kitűzött célok eléréséhez szükséges mértéket. Ez utóbbi a tagállami bíróságok feladata.

### **11.4.3 Az adókijátszás elleni harc határai a Bíróság értelmezésében**

Az esetjogból az következik, hogy az adójoggal való visszaélés elleni harc akkor igazolhatja az uniós joggal egyébként ellentétes tagállami intézkedést, ha a tagállami rendelkezés kellően specifikus ahhoz, hogy a mesterségesen, kizárólag az adóelőnyök elérése céljából kialakított adózói struktúrákat támadja. A tagállami intézkedésnek továbbá célzottan kell lennie. A mesterséges képződmények létét objektív tényezők alapján kell megállapítani, melynek kapcsán az adózóknak lehetőséget kell biztosítani az ellenbizonyításra. Az ellenbizonyítás lehetőségének megteremtése egyben annak az elősegítését is szolgálja, hogy az érintett tagállami rendelkezés megfeleljen az arányosság és a szükségesség követelményének.

A rendkívül sokszínű bírósági gyakorlatból kirajzolódik egyfajta álláspont, ami arra enged következtetni, hogy a joggal való visszaélés adójogi fogalmának az uniós jog értelmezésében vannak egyrészt objektív, másrészt szubjektív kritériumai<sup>313</sup>. A szubjektív kritériumok egyértelműen az adózó azon szándékára utalnak, hogy az adóteher csökkentése érdekében mesterségesen alakítsa ki az annak alapjául szolgáló struktúrát. A mesterséges feltételeket az objektív körülmények (pl. tényleges fizikai jelenlét, gazdasági tevékenység, munkavállalók foglalkoztatása, saját eszközök stb.) alapján lehet feltárni. Az adóelkerülés megakadályozására való tagállami hivatkozás akkor lehet sikeres, ha az objektív és a szubjektív körülmények együtteséből arra lehet következtetni, hogy az elhárítani kívánt adózói magatartás kifejezetten arra irányult, hogy az uniós jogra hivatkozással adóelőnyökre tegyen szert, és az ehhez szükséges feltételeket mesterségesen alakítja ki. Ha az adózó gazdasági tevékenységének lehet más magyarázata, mint az adóelőnyök megszerzése, akkor viszont a visszaélésszerű magatartás megakadályozására vonatkozó indok nem elfogadható.<sup>314</sup>

---

<sup>313</sup> Dr. Deák Dániel: A pozitív jog csődje: Adóelkerülés és adóparadicsomi tervezés, visszaélés az alapvető EK szabadságokkal, 98. o.

<sup>314</sup> Dr. Deák Dániel: A pozitív jog csődje: Adóelkerülés és adóparadicsomi tervezés, visszaélés az alapvető EK szabadságokkal, 98-99. o.

A tagállamok kivételesen alkalmazhatnak az alapszabadságokat sértő adószabályokat, és többek között megtagadhatják az adókedvezményeket, de csakis akkor, ha ezek a gazdasági tartalmat nélkülöző, teljesen mesterséges jogi konstrukciókra vonatkoznak.<sup>315</sup>

Az esetjogból az is következik, hogy a gazdasági tevékenység valós tartalmának bizonyítására a tagállamok kötelesek az adózó számára az ellenbizonyítás lehetőségét biztosítani.

Ahogy arra Deák Dániel is rámutat, az adóelkerülés elleni harc, mint kimentési ok értékelése kapcsán fennáll egy súlyos paradoxon az Európai Bíróság és a tagállami bíróságok munkája között. Az Európai Bíróság tevékenysége ugyanis az adóelkerüléssel szembeni fellépés kapcsán korlátozott: „[...] az EK Bíróság csak a tárgyi jog értelmezésének kereteit képes megadni – ami persze eleve behatárolja a nemzeti hatóságok mozgásterét -, az alanyi jogok meghatározása azonban a nemzeti hatóságok feladata. Ezért a joggal való visszaélés megítélésében, ill. az adóelkerülés legalizálása megtagadásában a döntő szót a nemzeti hatóságoknak kell kimondaniuk.”<sup>316</sup>

Az említett paradoxon azzal függ össze, hogy bár a bírósági esetjog alapján az adókijátszás elleni küzdelem olyan nyomós közérdeknek minősül, mely alátámaszthatja valamely alapszabadság korlátozását, a korlátozásnak meg kell felelnie a szükségesség és az arányosság követelményének. A szükségesség és az arányosság azt kívánja meg a tagállamoktól, hogy az adott intézkedés alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósítására, és ne haladja meg az ehhez szükséges mértéket. A gyakorlat azt mutatja, hogy a szükséges mérték megítélése rendszerint az egyedi esethez kapcsolódik, ezért annak megítélésére az Európai Bíróság nem rendelkezik megfelelő eszközrendszerrel. Ha azonban a tagállami bíróságok mondják ki a végső szót abban, hogy mely intézkedések igazolhatók az adókijátszás elleni harc ernyője alatt, akkor az uniós szintű egységes jogalkalmazás korlátokba ütközhet.

<sup>315</sup> Erdős Éva-Rácz Rita: A jövedelemadóval kapcsolatos diszkriminatív nemzeti rendelkezések igazolhatósága a közösségi jogban az Európai Bíróság ítélezési gyakorlatának tükrében, in Sectio Juridica et politica, Miskolc, Tomus XXV11/1. (2009), pp. 257-286

<sup>316</sup> Dr. Deák Dániel: A pozitív jog csődje: Adóelkerülés és adóparadicsomi tervezés, visszaélés az alapvető EK szabadságokkal, 95. o.

## 11.5 A tagállami jog és a nemzetközi egyezmények főbb összefüggései

A nemzetközi kettős adóztatás abból származik, ha az adóztatás jogát egyszerre két vagy több állam gyakorolja ugyanazon jövedelem tekintetében. A nemzetközi jog alapján nem áll fenn kötelezettség arra, hogy a nemzetközi kettős adóztatást elkerüljék, azonban az államok többsége kétoldalú egyezmények nyomán igyekszik csökkenteni a kettős adóztatás káros következményeit.

Arra a kérdésre, hogy hogyan alakul a tagállami belső jog, az uniós jog és a nemzetközi adóegyezmények egymáshoz való viszonya, nehéz egyértelmű választ adni, mivel az adóharmonizáció jelenlegi állása szerint több ellentmondás hatja át ezen három szint egymásra hatását.<sup>317</sup> Egyértelmű, hogy a tagállamok köthetnek egymással megállapodást a kettős adóztatás elkerüléséről, szabadon dönthetnek az adóztatási jog megosztásáról és az alkalmazandó módszerről. Nem egyértelmű viszont annak megítélése, hogy amennyiben a fenti adóztatási jogok megosztása ellentétes az alapvető szabadságjogokkal, akkor melyik élvez elsőbbséget.

### 11.5.1 A tagállamok szabadon köthetnek egyezményeket

Az EKSZ korábbi 293. cikke kifejezetten felhatalmazta a tagállamokat arra, hogy a Közösségen belüli kettős adóztatás elkerülése érdekében egymás között két- vagy többoldalú egyezményeket kössenek. Ez a felhatalmazás a Lisszaboni Szerződésből eredő módosítás értelmében kikerült a Szerződésekből, a tagállamok azonban egymás közötti viszonyaikban természetesen a jövőben is jogosultak adóegyezmények elfogadására. Egy esetleges uniós szintű adóegyezmény többek között a Szerződések jogharmonizációt szolgáló rendelkezéseire hivatkozással születhet meg. A tagállamok harmadik államokkal kötött adóegyezményei kapcsán a Szerződések korábban sem tartalmaztak kifejezett utalást. Bármilyen tagállami adóegyezmény megkötéséről való döntés tehát a tagállami szuverenitás körébe tartozik.

---

<sup>317</sup> A témáról lásd még Erdős Éva: A nemzetközi adójog egyes alapelveinek érvényesülése az európai adójogban In: Tanulmányok Nagy Tibor tiszteletére (szerkesztette: Simon István) ELTE Állam –és Jogtudományi Kar tudományos kiadványai, Libri Amicorum 14. Szent István Társulat az Apostoli Szentszék Könyvkiadója, Budapest, 2009. 41- 57. o

Tekintettel arra, hogy ma már az Európai Unió is jogi személyiséggel rendelkezik, az Európai Unió maga is léphet két- vagy többoldalú megállapodásra harmadik államokkal a kettős adóztatás elkerülése érdekében. Ennek megvannak a Szerződésekből eredő korlátai: egy esetleges fellépés az EUMSZ 352. cikkén (EKSZ korábbi 308. cikke) alapulhat, vagyis csak a belső piac működése során az uniós célok megvalósításához szükséges esetekben lehetséges. Napjainkig az Unió nemzetközi megállapodást írt alá például Andorrával, Liechtensteinnel, a Monacói Hercegséggel, San Marinóval, Svájjal és az Amerikai Egyesült Államokkal a Megtakarítási Irányelvvel elérni kívánt uniós célok megvalósítása érdekében. Ezen a területen a tagállamok nem jogosultak a jövőben saját hatáskörükben nemzetközi megállapodásra lépni.

A Szerződések nem tartalmaznak iránymutatást arra vonatkozólag, hogy a kettős adóztatási egyezmények létrehozása a tagállamok között milyen elvek mentén történjen. A Szerződések azt sem követelik meg, hogy a tagállamok azonos alapokra helyezték adójogrendszereiket annak érdekében, hogy a különböző adójogszabályok egyidejű alkalmazásából eredő esetleges hátrányos következményeket kiküszöböljék. A kettős adózás elkerülése ugyan alapvető célkitűzés, a harmonizáció jelenlegi foka mellett a tagállamok adójoga jelentős eltéréseket mutat, mely ahhoz vezethet, hogy ha egy határon átnyúló helyzetben az adóztatás joga ahhoz a tagállamhoz kerül, mely magasabb adóterhet alkalmaz egy adott jövedelemre, akkor egy tagállami polgár kedvezőtlenebb elbánásban részesülhet. Felmerül a kérdés, hogy ez összeegyeztethető –e az uniós joggal, és hogy a tagállamok hogyan járjanak el helyesen ebben a helyzetben.

Az uniós elvek kifejtése kapcsán már utaltunk arra, hogy az elsőbbség elvéből fakadóan az uniós jog valamennyi tagállami joggal szemben feltétlen elsőbbséget élvez, mely a tagállamok által egymás között kötött nemzetközi szerződésekre is vonatkozik. Az adóegyezményeket tehát az uniós joggal összhangban kell megkötni, és az egyezmények alkalmazása és értelmezése során is tekintettel kell lenni az uniós jogra. Bármilyen ezzel ellentétes tagállami magatartás a közösségi hűség elvének megsértését jelentené.

Az uniós joggal való összhang megteremtésére vonatkozó követelmény nemcsak az uniós tagságot követően kötött adóegyezményekre vonatkozik, hanem kiterjed az azt megelőzően kötött tagállamok közötti egyezményekre is. Az EUMSZ 351. (EKSZ korábbi 307.) cikke kimondja, hogy ezek a nemzetközi egyezmények továbbra is hatályosak, abban az esetben is,

ha az uniós joggal nem összeegyeztethetők. Ugyanakkor, a tagállamok kötelességévé teszi, hogy az ellentmondást kiküszöböljék, és az uniós jogra tekintettel módosítsák a megállapodást. Ez a megoldás azon az elven alapszik, hogy az uniós jog harmadik államokra nem írhat elő kötelezettséget, vagyis a nemzetközi megállapodás uniós jogellenessége a harmadik állam szempontjából nem jelent cselekvési kötelezettséget. Az uniós jognak megfelelni köteles tagállam ugyanakkor nem mentesül azon kötelezettsége alól, hogy az uniós elvekbe ütköző szerződést, annak módosítását akár egyoldalúan kezdeményezve, a lehető legrövidebb időn belül korrigálja.

A kettős adóztatás elkerülését célzó egyezményeken túl az uniós jog más nemzetközi egyezmények érvényesülését is érintheti. Ezek között kell említeni az Európai Gazdasági Térség (EGT) létrehozásáról szóló szerződést (EGT Szerződések), mely 1994. január 1-jén lépett hatályba, és melynek célja, hogy a belső piac előnyeit kiterjessze az Európai Szabadkereskedelmi Övezet (EFTA) részes államaira is. Az EGT Szerződés az alapvető szabadságokat az EFTA államok polgárai viszonyában is biztosítja. Az EGT Szerződés értelmezése során az Európai Bíróság esetjogát lehet alapul venni, feltéve, hogy az ugyanazon elvek értelmezése során alakult ki. Mind az Európai Bíróság, mind az EFTA Bírósága kölcsönösen hivatkoznak egymás jogalkalmazási gyakorlatára.

A tagállamok által kötött két- vagy többoldalú nemzetközi (adó)egyezmények szoros értelemben véve nem képezik az uniós jog részét, ugyanakkor az egyezmények megkötése és alkalmazása során a tagállamoknak minden esetben tekintettel kell lenniük az uniós jogra. Ezáltal az adóegyezmények az uniós célkitűzések megvalósítását is szolgálják.

Az uniós jog hatással van az adóztatási jog tagállamok közötti megosztására is, és a tagállamok kötelesek figyelemmel lenni az EUMSZ elveire a kettős adóztatási egyezmények megszövegezése és alkalmazása során.

### **11.5.2 Az adóztatási joghatóság megosztása**

A Bíróság a *Kerckhaert Morres ügyben*<sup>318</sup> bontotta ki azt az elvet, hogy a jogi kettős adóztatás uniós szinten abból ered, hogy két tagállam az adóztatási joghatóságát párhuzamosan

---

<sup>318</sup> C-513/04 Mark Kerckhaert és Bernadette Morres kontra Belgische Staat (ECR 2006 I-10967. o.)



gyakorolja valamely adózó ugyanazon jövedelmére. Az ilyen helyzetekre *az uniós jog mindeddig nem írta elő a joghatóság tagállamok közötti megosztásának általános feltételeit a kettős adóztatás kiküszöbölése érdekében* – a korábban tárgyalt irányelvek csak szűk területekre terjednek ki. Egységesítés vagy összehangolás hiányában így a tagállamokra hárul a szükséges intézkedések meghozatala, ideértve a nemzetközi adóztatási gyakorlatban követett megosztási szempontok kimunkálását is.

A határokon átvélő tevékenységek adóztatása kapcsán elsődleges kérdés, hogy hogyan történjék az adóztatás jogának az érintett államok közötti megosztása. Ez többnyire a méltányosság és a gazdasági hatékonyság elvei mentén dől el, amely azonban együtt mozog azokkal a nemzetközi adójogi alapelvekkel, melyek szerint a forrásország jogosult adóztatni a területén folytatott tevékenységből származó jövedelmet, míg az illetőség országa adóztathatja a belföldi illetőségű személyek világjövedelmét.

### **11.5.3 A kettős adóztatás elkerülésére alkalmazandó módszer szabadon megválasztható (tőkeexport és a tőkeimport semlegessége közötti választás)**

A méltányosság elve megközelíthető egyrészt az illetőség országa, másrészt a forrásország szemszögéből. A méltányosság az illetőség országa tekintetében azt jelenti, hogy az adózók ugyanakkora mértékű adót fizetnek jövedelmeik után függetlenül attól, hogy a jövedelem honnan származik. Ez a „tőkeexport-semlegesség”, amely akkor érhető el leginkább, ha a világjövedelem adóztatása a külföldön megfizetett adó beszámításával párosul. Ezzel szemben a méltányosság a forrásország tekintetében azt jelenti, hogy a befektetés államában valamennyi befektető egyforma adótehernek van kitéve ugyanakkora mértékű jövedelem után, függetlenül attól, hogy belföldi vagy külföldi befektetőről van szó. Ez a „tőkeimport-semlegesség” akkor érvényesül leginkább, ha az illetőség állama mentesíti a külföldi jövedelmet.

A tőkeexport-semlegesség jelentős hátránya, hogy nagymértékben függ a forrásországban alkalmazott adómértéktől. Ha a forrásország adómértéke magasabb az illetőség államában alkalmazott adómértéktől, az illetőség országának be kellene számítani a külföldi jövedelemre a forrásországban alkalmazott magasabb adót. Ez közvetve ahhoz vezet, hogy az illetőség állama finanszírozza a forrásországot, míg a forrásországnak érdekében állhat az adóterhek növelése. Ennek elkerülésére gyakori, hogy az illetőség országa a beszámítást korlátozza a

saját államában fizetendő adó mértékéig, és nem ismeri el a forrásország ezt meghaladó adóterhét.

A tőkeexport-semlegesség előnye az illetőség országa szemszögéből, hogy ha az adóteher alacsonyabb a forrásországban, akkor növekszik az adóbevétel, továbbá hogy ha a forrásország adóterhe magasabb, ez nem ösztönzi a hazai befektetőket a külföldi befektetésre.

A Bíróság *esetjoga több ügyben*<sup>319</sup> érintette a tőkeexport- és a tőkeimport-semlegesség kérdéseit és mindkét módszert elfogadhatónak ítélte. Ugyanakkor a Bíróság többnyire a *kérdéses tagállami rendelkezés elemzésére* (és a vonatkozó kettős adóztatási egyezményre, ha alkalmazandó) *koncentrál, mintsem az adózó tényleges helyzetére.*

#### 11.5.4 A diszkrimináció igazolhatósága a kettős adóztatási egyezményekben

A tagállamok a kettős adóztatás elkerülésére kétoldalú egyezményeket kötnek, melyekben meghatározzák az egyes jövedelmekre vonatkozó adóztatási jogok egymás közötti felosztását. Az egyezmények elsődleges célja, hogy biztosítsa, hogy egy adott jövedelem lehetőség szerint vagy csak az illetőség, vagy csak a forrás országában legyen adóztatható. Ha az adóztatás kizárólagos joga mégsem biztosított az egyezmények alapján valamelyik szerződő állam részére, akkor a beszámítás, vagy a mentesítés elvei alapján kell a kettős adóztatást elkerülni.

A kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmények a tagállami nemzeti jog részét képezik, ezért azokat az uniós jog tükrében kell értelmezni. Az uniós jog ezért hatással lehet a tagállamok egyezményekből fakadó adóztatási jogának alkalmazására.

Az Európai Bíróság 2005-ig terjedő ítélkezési gyakorlata (elsősorban az *Európai Közösségek Bizottsága kontra Francia Köztársaság (Avoir fiscal)*, a *Schumacker*, a *Wielockx*, a *Gilly*-, a *Saint-Gobain*- és a *De Groot*-ügyben hozott ítélet) azt mutatja, hogy az adóegyezmények mindig összeegyeztethetőnek tekinthetők a közösségi joggal, amennyiben az adójoghatóság megosztásáról szólnak, és a kettős adóztatás elkerülését célozzák. A tagállamok szabadon

---

<sup>319</sup> C-319/02 Petri Manninen (ECR 2004 I-07477. o.), C-170/05 Denkavit Internationaal (ECR 2006 I-11949. o.), C-446/03 Marks & Spencer (ECR 2005 I-10837. o.)

köthetnek adóegyezményeket, és meghatározhatják az adójoghatóság megosztásának szempontjait, de ezzel egyidejűleg teljes mértékig tiszteletben kell tartaniuk a közösségi jog követelményeit az adóegyezmények megkötése és alkalmazása során, és így nem merülhet fel, és nem igazolható semmilyen, a közösségi joggal össze nem egyeztethető, hátrányos megkülönböztetés. Ez azt jelenti, hogy az adóegyezményekben garantált azon kedvezmények, amelyek az egyik vagy másik szerződő tagállamban illetőséggel rendelkező adóalanyok számára férhetők hozzá, nem nyújthatók, illetve nem tagadhatók meg viszonzossági alapon, hanem a közösségi jog alapján ki kell terjeszteni őket minden, illetőséggel nem rendelkező olyan adóalanyra is, aki hasonló helyzetben van, mint az illetőséggel rendelkező adóalany. Következésképpen a magánszféra közvetlenül alkalmazandó szabad mozgáshoz való joga, valamint a hátrányos megkülönböztetés tilalma az adóegyezményektől és az esetlegesen bennük foglalt, jogok és kötelezettségek kölcsönös egyensúlyától függetlenül továbbra is alkalmazandó.

Ezt a jól követhető és általam helyesnek tekintett értelmezést a Bíróság az utóbbi időben megváltoztatta, (lásd a *D*, az *FII Test Claimants* és az *ATC Test Claimant ügyben* hozott ítéletet). Az új megközelítés lényege, hogy minden, amelyről egy adott egyezmény keretei között az országok megállapodtak, hozzájárul az adott egyezmény egyensúlyához. Ennek a megoldásnak az a következménye, hogy a tagállamok gyakorlatilag felmentést kapnak minden olyan megoldásban, melynek eszköze az adott kettős adóztatási egyezmény. Ezen elv követésével a Bíróság ellentmond az alapvető szabadságjogoknak, és érvek szólhatnak a mellett, hogy a közvetlen hatály illetőleg a közösségi jog több alapelvét is sérti. Gyakorlatilag az adóegyezmények egy „közösségi jog” feletti státuszt hoznak létre, melynek eszközrendszerét az országok szabadon alakítják.

### **11.5.5 A legnagyobb kedvezmény elve a kettős adóztatási egyezményekben**

A legnagyobb kedvezmény elve alapján felmerül az a kérdés, hogy valamely tagállam egy kettős adóztatási egyezmény alapján megtagadhat-e bizonyos kedvezményeket valamely más tagállamban illetőséggel rendelkező személyektől, miközben egy másik tagállammal kötött kettős adóztatási egyezmény alapján biztosítja ugyanazon kedvezményeket.

Mindez kifejezetten ugyan nem szerepel a Szerződésekben, vannak azonban olyan nézetek, melyek a diszkrimináció tilalma körébe tartják bevonhatónak azt a kérdést, amikor valamely

tagállam polgára kedvezőbb elbírálásban részesül akkor, ha egy bizonyos másik tagállamban tartózkodik, míg ugyanazon polgár egy harmadik tagállamban kedvezőtlenebb bánásmódot élvez.<sup>320</sup>

A kérdéssel az Európai Bíróság az adóegyezmények kapcsán több ízben foglalkozott<sup>321</sup>. A *D ügyben*<sup>322</sup> kimondta, hogy *nem ellentétes a tőke szabad mozgásával annak megtagadása, hogy valamely, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény által előírt szabályt – amely szerint a fenti tagállamok valamelyikében illetőséggel rendelkező természetes személyek jogosultak a másik tagállamban azon személyhez fűződő levonásokra, amelyeket ez utóbbi a belföldi illetőségűeknek biztosít – kiterjesszenek a kérdéses egyezményben nem részes tagállamban illetőséggel rendelkező személyre. A Bíróság a szóban forgó belga-holland egyezmény keretében biztosított kedvezmények kapcsán arra az álláspontra helyezkedett, hogy azok az egyezmény többi részétől nem vizsgálhatók elkülönítetten, hanem annak szerves részét képezik és hozzájárulnak annak általános egyensúlyához. Erre tekintettel nem indokolt a kedvezményeket más tagállamok polgáraitra is kiterjeszteni. A Bíróság hasonló megállapításra jutott az *ACT Group Litigation ügyben*<sup>323</sup> is.*

A Bíróság tehát kizárta a legkedvezőbb elbánás érvényesítésének kötelezettségét a közvetlen adózás terén, mely azért is ellentmondásos, mert számos más területen az Európai Bíróság már elismerte ezen elv alkalmazásának szükségességét.

### 11.5.6 A tagállamok és harmadik országok közötti viszony

Az EUMSZ-ből levezethető *alapvető szabadságok főszabályként a tagállamok egymás közötti viszonyaiban érvényesülnek, és azokra a tagállamok állampolgárai hivatkozhatnak. Az Európai Unió joga – elméletben – csak a tagállamok egymás közötti viszonyaira*

<sup>320</sup> Van Thiel, Why the ECJ Should Interpret Directly Applicable European Law as a Right to Intra-Community Most-Favoured-Nation Treatment, in *European Taxation*, 6/2007, 263-269. o.

<sup>321</sup> C-376/03 D. kontra Inspecteur van de Belastingdienst (ECR I-5821. o.), C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ECR 2006 I-11673. o.)

<sup>322</sup> C-376/03 D. kontra Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (ECR 2005 I-05821. o.)

<sup>323</sup> C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation kontra Commissioners of Inland Revenue (ECR 2006 I-11673. o.)

vonatkozik, tehát nem befolyásolhatja a harmadik államokkal fennálló kapcsolatokat. Mégis van néhány *kivétel*. Többek között, a *tőkemozgás szabadságára vonatkozó uniós szabályok* harmadik államok viszonyában is alkalmazandók, szemben a többi alapvető szabadsággal, amely csak közvetve hathat ki a harmadik államokkal szemben felmerülő adózási kérdésekre.<sup>324</sup> A tőkemozgás szabadságára ugyanis valamely harmadik állam vállalkozásai is hivatkozhatnak, ha érintettek valamely uniós vonatkozású tőkeműveletben. Továbbá, a *másodlagos jogforrások közül több irányelv hatálya is kiterjesztésre került bizonyos harmadik országok* vonatkozásában, melyek a tagállamokkal együttes megállapodásokat kötöttek. A Megtakarítási Irányelv kapcsán a tagállamok számos ilyen megállapodást írtak alá harmadik államokkal, míg az Anya- és Leányvállalati Irányelv, valamint a Kamat-jogdíj Irányelv Svájc irányában került kiterjesztése, kétoldalú egyezmény<sup>325</sup> formájában.

*A Bíróság a gyakorlatban nem szívesen hivatkozik a harmadik államokra is kiterjedő tőkemozgás szabadságának elvére mindaddig, amíg valamely más alapszabadság sérelme is megállapítható* (ilyen esetben e más alapszabadságot vizsgálja). A *Holböck*<sup>326</sup> esetben a Bíróság mégis elismerte, hogy a szóban forgó jogszabályi rendelkezés a tulajdonosi részesedés mértékétől függetlenül volta alkalmazandó, és mivel a letelepedés szabadsága a harmadik államokkal fennálló viszonyra nem terjedt ki, a szabályozást a tőkemozgás szabadságának fényében elemezte. A Bíróság ugyanakkor meglehetősen szűken értelmezi a tőkemozgás szabadságának harmadik államok vonatkozásában történő alkalmazhatóságát, és több későbbi ítélete ellentmond a *Holböck ítéletben* foglaltakkal.<sup>327</sup>

*A fokozódó globalizációra tekintettel a közvetlen adózás harmadik államok irányában felmerülő problémái egyre nagyobb hangsúlyt kell, hogy kapjanak az Európai Unióban, és a jövőben lépéseket kell tenni ennek a területnek a továbbfejlesztése érdekében.* A lehetséges kérdések között szerepel a tagállamok harmadik államokkal kötött adóegyezményeinek más

<sup>324</sup> C-307/97 Saint Gobain (ECR 1999 I-06161. o.)

<sup>325</sup> Agreement between the European Community and the Swiss Confederation providing for measures equivalent to those laid down in Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments (Bilateral Agreements II, 2004)

<sup>326</sup> C-157/05 Winfried L. Holböck kontra Finanzamt Salzburg-Land (ECR 2007 I-04051. o.)

<sup>327</sup> C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ECR 2007 I-02107. o.); C-492/04, Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH kontra Finanzamt Emmendingen (ECR 2007 I-03775. o.); C-415/06 Stahlwerk Ergste Westig GmbH kontra Finanzamt Düsseldorf-Mettmann (ECR 2007 I-00151. o.)

uniós tagállamok polgáira történő kiterjeszhetősége, vagy annak kérdése, hogy a tagállamok kétoldalú adóegyezményeik útján kiterjeszthetik-e egyoldalúan az uniós jogból származó előnyöket a harmadik államokra.

### **11.6 A közvetlen adók európai rendszerének jellemzői**

A közvetlen adózás meghatározó szerepet játszik az egységes belső piac megvalósítása szempontjából. Ugyanakkor amint azt az Értekezésem korábbi részeiben bemutattam, sem az EKSZ sem az EUMSZ nem teremtette meg igazán annak a jogi kereteit, hogy a közvetlen adók harmonizációja megvalósuljon. Ez nem véletlen, a tagállamok nem kívánták a közvetlen adóztatás eszközét kiadni a kezükből, és ennek eredménye a rendkívül kevés ilyen tárgyú elsődleges vagy másodlagos jogforrás.

A tagállamok által létrehozott uniós alkotmányos rendszer jogilag sem alkalmas a közvetlen adók harmonizációjára. Figyelemmel arra, hogy az Európai Parlament nincs felruházva fiskális ügyekben jogalkotói hatalommal, valamint hogy jelenleg az Unió nem föderalisztikus alapon működik, egy közös adórendszer kialakítása nemcsak hogy nem reális, de demokratikus szempontból is kérdéseket vethetne fel.

A tagállami jogalkotók a fenti hiányosságok nyomán szinte korlátlanul alakíthatják a közvetlen adókat. Ha egy tagállami adórendszer nem diszkriminatív vagy korlátozó, akkor jogi eszközökkel kikezdzhetetlen. Azokban az esetben azonban, amikor az ügyletek több tagországot is érintenek, alkalmazhatóvá válnak az alapvető szabadságok és ez volt az a pillanat, amikor az Európai Bíróság a közvetlen adók színpadára lépett, mely nehéz szerep. Egyes országok szeretnék a lehetőségeit korlátozni, amelyre például kísérletet tett az Egyesült Királyság és Németország az Amszterdami Szerződés elfogadás előtt. Mások szerint az ítéletek nem eléggé szolgálják az egységes piac megvalósulását, mint például a legnagyobb kedvezmény elvének a kiterjesztését.<sup>328</sup>

---

<sup>328</sup> Vaninstendael, F, „The ECJ at the crossroads: balancing tax sovereignty against the imperatives of the single market”, *European Taxation*, 2006, p. 413

A bírósági gyakorlat jelenlegi állása szerint egy tagállami adórendszer csak akkor ütközhet valamelyik alapszabadságba, ha annak oka *az adóelkerülés és az adókiátszás elleni küzdelem vagy az adóztatási jog tagállamok közötti megosztásának egyensúlya*.

Az Európai Bíróság fellépése ambivalens. Egyrészt az ítékezés jellegéből adódóan csak nagyon áttételesen tudja alakítani az uniós adójogot, hiszen tevékenysége csak egy adott ügyre terjed és tagállamra terjed ki. Ugyanakkor az ítélezési gyakorlatot elemezve a Bíróság nem foglalt állást kellően teleologikusan és progresszíven több kérdésben. Ez a feladat azonban valójában a jogalkotó és nem pedig a jogalkalmazó feladata. Ugyanakkor rendkívül sokat tett az Európai Bíróság annak érdekében, hogy a saját eszközrendszerével a nemzeti jogalkotókat határok közé szorítsa, hogy azonos elvek azonos alkalmazását kikényszerítse a tagállamok között és az alapvető szabadságok érvényesüljenek az uniós közvetlen adózásban.

Összegezve, az Európai Unióban a közösségi jogalkotás illetőleg az Európai Bíróság általi jogalkalmazás is csak szűk körben korlátozza az országok jogalkotóit a közvetlen adózási rendszerük alakításában. Ez azonban nem véletlen, hanem az Európai Unió jelenlegi politikai berendezkedésének és végső soron a tagállamok akaratának a leképeződése.

## MELLÉKLETEK

## FŐBB RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE

| Rövidítés                           | Jelentés  |
|-------------------------------------|---|
| <i>Bíróság/Európai Bíróság*</i>     | Az Európai Unió Bírósága  |
| <i>Bizottság/Európai Bizottság*</i> | Az Európai Unió Bizottsága  |
| <i>ECOFIN</i>                       | Az Európai Unió Tanácsa mellett működő<br>Pénzügyminiszterek Tanácsa                |
| <i>EFTA</i>                         | Európai Szabadkereskedelmi Övezet   |
| <i>EGK</i>                          | Európai Gazdasági Közösség  |
| <i>EGT</i>                          | Európai Gazdasági Térség  |
| <i>EJEE</i>                         | Emberi Jogok és Alapvető Szabadságok védelméről<br>szóló Egyezmény                  |
| <i>EK</i>                           | Európai Közösség  |
| <i>EKSZ</i>                         | A Rómában aláírt Szerződés az Európai (Gazdasági)<br>Közösség létrehozásáról (1957) |
| <i>ESZAK</i>                        | Európai Szén- és Acélközösség   |
| <i>Euratom</i>                      | Európai Atomenergia Közösség  |
| <i>EUMSZ</i>                        | Az Európai Unió működéséről szóló Szerződés (2009)                                  |
| <i>EUSZ</i>                         | A Maastrichtban aláírt Szerződés az Európai Unióról<br>(1992)                       |
| <i>HIA</i>                          | Hazai illetőség szerinti adózás   |
| <i>KKTA</i>                         | Közös konszolidált társaságiadó-alap  |
| <i>Közösség</i>                     | Az E(G)K  |



|   |  |
|---|--|
| <i>Közösségek/Európai<br/>Közösségek*</i> | Az EGK, az ESZAK és az Euratom együttesen                  |
| <i>KTKF</i>                               | Közös Transzferár-Képzési Fórum                            |
| <i>OECD</i>                               | Gazdasági Együtműködési és Fejlesztési Szervezet           |
| <i>OECD Modellegyezmény</i>               | OECD Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról |
| <i>Parlament/Európai<br/>Parlament*</i>   | Az Európai Parlament                                       |
| <i>Tanács/Európai Tanács*</i>             | Az Európai Unió Tanácsa                                    |
| <i>Unió/Európai Unió*</i>                 | Az Európai Unió  |

---

\* Megjegyzés: A kétféle kifejezés a szóismétlések elkerülése végett kerül felváltva alkalmazásra

## A BÍRÓSÁGI ESETJOG A TÁRGYALT TÉMÁK SZERINTI CSOPORTOSÍTÁSBAN

| MAGÁNSZE-<br>MÉLYEK<br>ADÓZÁSA                    | C-175/88   | C-204/90   | C-300/90      | C-112/91   | C-279/93   | C-80/4     | C-151/94   | C-107/94   | C-118/96   | C-336/96   | C-18/95                    | C-391/97   | C-55/98     | C-87/99      | C-431/01   | C-136/00   | C-385/00   | C-234/01   | C-422/01         | C-42/02    | C-209/01   | C-364/01                | C-334/02     | C-224/02   | C-169/03   |
|---|------------|------------|---------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------------------------|------------|-------------|--------------|------------|------------|------------|------------|------------------|------------|------------|-------------------------|--------------|------------|------------|
|   | Biehl I    | Bachmann   | COM v Belgium | Werner     | Schumacker | Wielockx   | Biehl II   | Asscher    | Safir      | Gilly      | Terhoeve (social security) | Gschwind   | Vestergaard | Zuurstrassen | Mertens    | Danner     | de Groot   | Gerritse   | Skandia/Ramstedt | Lindman    | Schilling  | The heirs of H. Barbier | COM v France | Pusa       | Wallentin  |
| Ország  | L          | B          | B             | D          | D          | NL         | L          | NL         | S          | F          | NL                         | D          | Dk          | L            | B          | Fin        | NL         | D          | S                | Fin        | D          | NL                      | F            | Fin        | S          |
| Személyek szabad mozgása (Art. 39-42 EC)          | X          | X          | X             | X          | X          | X          | X          | X          |            | X          | X                          | X          |             | X            | X          |            | X          |            |                  |            | X          | X                       |              |            | X          |
| Szabad letelepedés (Art. 43-48 EC)                |            |            |               | X          |            | X          |            | X          |            |            |                            |            |             |              |            |            |            |            |                  |            |            |                         |              |            |            |
| Szabad szolgáltatásnyújtás (Art. 49-55 EC)        |            | X          | X             |            |            |            |            |            | X          |            |                            |            | X           |              |            | X          |            | X          | X                |            |            |                         | X            |            |            |
| Szabad tőkeáramlás (Art. 56-60 EC)                |            |            |               |            |            |            |            |            | X          |            |                            |            |             |              |            |            |            |            |                  |            |            | X                       | X            |            |            |
| Uniósi állampolgárság (Art. 18 EC)                |            |            |               |            |            |            |            |            |            |            |                            |            |             |              |            |            |            |            |                  |            |            |                         |              | X          |            |
| Lakóhely áthelyezés                               | X          |            |               |            |            |            | X          |            |            |            | X                          |            |             |              |            |            |            |            |                  |            |            |                         |              |            |            |
| Családi állapottal kapcsolatos adókedvezmények    | X          |            |               | X          | X          |            | X          | X          |            |            |                            | X          |             | X            |            |            | X          |            |                  |            |            |                         |              |            | X          |
| Gazdasági tevékenységhez köthető költségsökkentés |            |            |               |            |            | X          |            |            |            |            |                            |            | X           |              |            | X          |            | X          |                  |            | X          |                         |              |            |            |
| Nyugdíj és egyéb szociális ellátás                |            | X          | X             |            |            |            |            |            | X          |            |                            |            |             |              |            |            |            |            | X                |            |            |                         | X            | X          |            |
| Ingtalantulajdon                                  |            |            |               |            |            |            |            |            |            |            |                            |            |             |              |            |            |            |            |                  |            |            | X                       |              |            |            |
| Kettős adóztatási egyezmények                     |            | X          |               | X          |            | X          |            | X          |            | X          |                            | X          |             |              | X          | X          | X          | X          |                  |            |            |                         |              | X          |            |
| Tevékenység országa – bejövő helyzetek            | X          |            | X             | X          | X          | X          | X          | X          |            |            |                            | X          |             |              | X          | X          |            | X          |                  |            |            |                         |              |            | X          |
| Lakóhely országa – kimenő helyzetek               |            | X          |               |            |            |            |            |            | X          | X          |                            |            | X           |              |            |            | X          |            | X                | X          |            |                         | X            |            |            |
| A határozat dátuma                                | 1990/05/08 | 1992/01/28 | 1992/01/28    | 1993/01/26 | 1995/02/04 | 1995/08/04 | 1995/10/26 | 1996/06/27 | 1998/04/28 | 1998/05/12 | 1999/01/26                 | 1999/09/14 | 1999/10/28  | 2000/05/16   | 2002/09/12 | 2002/10/03 | 2002/12/12 | 2003/06/12 | 2003/06/26       | 2003/11/13 | 2003/11/13 | 2003/12/11              | 2004/03/04   | 2004/04/29 | 2004/07/01 |

| MAGÁNSZE-<br>MÉLYEK<br>ADÓZÁSA                     | C-400/02   | C-376/03   | C-403/03   | C-512/03   | C-152/03       | C-513/03                   | C-346/04   | C-290/04   | C-345/05        | C-520/04   | C-104/06     | C-329/05   | C-150/04      | C-383/05   | C-522/04      | C-182/06   | C-76/05                  | C-318/05      | C-443/06   | C-281/06   | C-256/06   | C-56/09                 | C510/08      |
|--|------------|------------|------------|------------|----------------|----------------------------|------------|------------|-----------------|------------|--------------|------------|---------------|------------|---------------|------------|--------------------------|---------------|------------|------------|------------|-------------------------|--------------|
|  | Merida     | D.         | Schempp    | Blancaert  | Ritter-Coulais | van Hilten-van der Heijden | Conijn     | Scorpio    | COM v. Portugal | Turpeinen  | COM v Sweden | Meindl     | COM v Denmark | Talotta    | COM v Belgium | Lakebrink  | Schwarz/ Gootjes-Schwarz | COM v Germany | Hollmann   | Jundt      | Jäger      | E. Zanotti/Ufficio Roma | Vera Mattner |
| Ország   | D          | N<br>L     | D          | N<br>L     | D              | N<br>L                     | D          | D          | P               | Fi<br>n    | S            | D          | Dk            | B          | B             | L          | D                        | D             | P          | D          | D          | I                       | G            |
| Személyek szabad mozgása (Art. 39-42 EC)           | X          |            |            |            | X              |                            |            |            | X               |            | X            |            | X             |            | X             | X          |                          | X             |            |            |            |                         |              |
| Szabad letelepedés (Art. 43-48 EC)                 |            |            |            |            |                |                            | X          |            | X               |            | X            | X          | X             | X          | X             |            |                          | X             |            |            |            |                         |              |
| Szabad szolgáltatásnyújtás (Art. 49-55 EC)         |            |            |            |            |                |                            |            | X          |                 |            |              |            | X             |            | X             |            | X                        | X             |            | X          |            | X                       |              |
| Szabad tőkeáramlás (Art. 56-60 EC)                 |            | X          |            | X          |                | X                          |            |            |                 |            |              |            |               |            |               |            |                          |               | X          |            | X          |                         | X            |
| Uniós állampolgárság (Art. 18 EC)                  |            |            | X          |            |                |                            |            |            | X               |            | X            |            |               |            | X             |            | X                        | X             |            |            |            |                         |              |
| Lakóhely áthelyezés                                |            |            | X          |            |                | X                          |            |            |                 |            |              |            |               |            |               |            |                          |               |            |            |            |                         |              |
| Családi állapottal kapcsolatos adókedvezmények     |            |            |            |            |                |                            |            |            |                 |            |              | X          |               |            |               |            |                          |               |            |            |            |                         |              |
| Egyéb adókedvezmények                              |            |            |            |            |                |                            |            |            |                 |            |              |            |               |            |               |            | X                        | X             |            | X          |            | X                       |              |
| Gazdasági tevékenységhez köthető költségcsökkentés |            |            |            |            |                |                            | X          |            |                 |            |              |            |               |            |               |            |                          |               |            |            |            |                         |              |
| Nyugdíj és egyéb szociális ellátás                 |            |            |            | X          |                |                            |            |            |                 | X          |              |            | X             |            | X             |            |                          |               |            |            |            |                         | X            |
| Ingtalantulajdon                                   |            |            |            | X          |                |                            |            |            | X               |            | X            |            |               |            |               | X          |                          |               | X          |            | X          |                         |              |
| Kettős adóztatási egyezmények                      | X          | X          |            | X          | X              | X                          |            | X          |                 |            |              |            | X             | X          | X             | X          |                          |               |            |            | X          |                         |              |
| Tevékenység országa – bejövő helyzetek             |            | X          |            | X          |                | X                          | X          |            |                 |            |              | X          |               | X          |               | X          |                          |               | X          |            |            |                         |              |
| Lakóhely országa – kimenő helyzetek                | X          |            | X          |            | X              |                            |            | X          |                 | X          |              |            | X             |            | X             |            | X                        | X             |            | X          | X          |                         |              |
| A határozat dátuma                                 | 2004/09/16 | 2005/07/05 | 2005/07/12 | 2005/09/08 | 2006/02/21     | 2006/02/23                 | 2006/07/06 | 2006/10/03 | 2006/10/26      | 2006/11/09 | 2007/01/18   | 2007/01/25 | 2007/01/30    | 2007/03/22 | 2007/07/05    | 2007/07/18 | 2007/09/11               | 2007/09/11    | 2007/10/11 | 2007/12/18 | 2008/01/17 | 2010/05/20              | 2010/04/22   |

| TÁRSASÁGOK<br>ADÓZÁSA                               | Avoir fiscal | Daily Mail | Commerzbank | Halliburton | Futura and Singer | ICI        | Royal Bank of Scotland | Baxter     | Saint-Gobain | Eurowings  | X AB and Y AB | AMID       | Metallgesellschaft/Hoechst | X and Y    | Lankhorst-Hohorst | Bosal Holding | Laboratoires Fournier | Marks & Spencer |
|---|--------------|------------|-------------|-------------|-------------------|------------|------------------------|------------|--------------|------------|---------------|------------|----------------------------|------------|-------------------|---------------|-----------------------|-----------------|
|   | 270/83       | 81/87      | C-330/91    | C-1/93      | C-250/95          | C-264/96   | C-311/97               | C-254/97   | C-307/97     | C-294/97   | C-200/98      | C-141/99   | C-397/98<br>C-410/98       | C-436/00   | C-234/00          | C-168/01      | C-39/04               | C-446/03        |
| Ország  | F            | UK         | UK          | NL          | L                 | UK         | EL                     | F          | D            | D          | S             | B          | UK                         | S          | D                 | NL            | F                     | UK              |
| Letelepedés joga (Art. 43-48 EC)                    | X            | X          | X           | X           | X                 | X          | X                      | X          | X            |            | X             | X          | X                          | X          | X                 | X             |                       | X               |
| Szabad szolgáltatásnyújtás (Art. 49-55 EC)          |              |            |             |             |                   |            |                        |            |              | X          |               |            |                            |            |                   |               | X                     |                 |
| Szabad tőkeáramlás (Art. 56-60 EC)                  |              |            |             |             |                   |            |                        |            |              |            |               |            |                            | X          |                   |               |                       |                 |
| Székhely áthelyezés                                 |              | X          |             |             |                   |            |                        |            |              |            |               |            |                            |            |                   |               |                       |                 |
| Társasági forma megválasztása                       | X            |            |             | X           |                   |            | X                      |            |              |            |               |            |                            |            |                   |               |                       |                 |
| Veszteségek   |              |            |             |             | X                 | X          |                        |            |              |            |               | X          |                            |            |                   |               |                       | X               |
| Adókedvezmények/mentességek/könyvitések             | X            |            |             | X           |                   |            |                        |            | X            | X          | X             |            |                            |            | X                 |               | X                     |                 |
| CFC szabályozás                                     |              |            |             |             |                   |            |                        |            |              |            |               |            |                            |            |                   |               |                       |                 |
| Visszaélés elleni rendelkezések (pl. alultőkésítés) |              |            |             |             |                   |            |                        |            |              |            |               |            |                            |            | X                 |               |                       |                 |
| Kettős adóztatási egyezmények                       |              |            |             |             |                   |            |                        |            | X            |            |               | X          |                            |            |                   |               |                       |                 |
| Költségek/kiadások csökkentése                      |              |            |             |             |                   |            |                        | X          |              |            |               |            |                            |            |                   | X             |                       |                 |
| Társaságon belüli áthelyezés                        |              |            |             |             |                   |            |                        |            |              |            | X             |            | X                          | X          |                   |               |                       |                 |
| Tevékenység országa – bejövő helyzetek              | X            |            | X           | X           | X                 |            | X                      | X          | X            |            |               |            | X                          |            | X                 |               |                       |                 |
| Székhely országa – kimenő helyzetek                 |              | X          |             |             |                   | X          |                        |            |              |            | X             | X          |                            | X          |                   | X             |                       | X               |
| Állandó telephely                                   | X            |            | X           |             | X                 | X          | X                      | X          |              |            |               | X          |                            |            |                   |               |                       |                 |
| Leányvállalat                                       |              |            |             |             |                   | X          |                        | X          |              |            | X             |            | X                          | X          | X                 | X             |                       | X               |
| A határozat dátuma                                  | 1986/01/28   | 1988/09/27 | 1993/07/13  | 1994/04/12  | 1997/05/15        | 1998/07/16 | 1999/04/19             | 1999/07/08 | 1999/09/21   | 1999/10/26 | 1999/11/18    | 2000/12/14 | 2001/03/08                 | 2002/11/21 | 2002/12/12        | 2003/09/18    | 2005/03/10            | 2005/12/13      |

| TÁRSASÁGOK<br>ADÓZÁSA                                  | CLT-UFA    | Keller Holding | Cadbury Schweppes | Scorpio    | COM v Belgium | Test Claimants FII GL | Denkavit International | Test Claimants Thin Cap | Centro Equestro | Rewe Zentralfinanz | Lasertec   | Oy AA      | Stahlwerk Ergste Westig | Columbus Cotainer | Comm. V. Spain | Gaz de France | X Holding BV |
|--|------------|----------------|-------------------|------------|---------------|-----------------------|------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------|------------|------------|-------------------------|-------------------|----------------|---------------|--------------|
|  | C-253/03   | C-471/04       | C-196/04          | C-290/04   | C-433/04      | C-446/04              | C-170/05               | C-524/04                | C-345/04        | C-247/04           | C-492/04   | C-231/05   | C-415/06                | C-298/05          | C-153/08       | C-247/08      | C-337/08     |
| Ország   | D          | D              | UK                | D          | B             | UK                    | F                      | UK                      | D               | D                  | D          | Fin        | D                       | D                 | S              | F             | NL           |
| Letelepedés joga (Art. 43-48 EC)                       | X          | X              | X                 |            |               | X                     | X                      | X                       |                 | X                  | X          | X          |                         | X                 |                |               | X            |
| Szabad szolgáltatásnyújtás<br>(Art. 49-55 EC)          |            |                |                   | X          | X             |                       |                        |                         | X               |                    |            |            |                         |                   | X              |               |              |
| Szabad tőkeáramlás (Art. 56-60<br>EC)                  |            |                |                   |            |               | X                     |                        | X                       |                 |                    | X          |            | X                       | X                 |                |               |              |
| Székhely áthelyezés                                    |            |                |                   |            |               |                       |                        |                         |                 |                    |            |            |                         |                   |                |               |              |
| Társasági forma megválasztása                          | X          |                |                   |            |               |                       |                        |                         |                 |                    |            |            |                         |                   |                |               |              |
| Veszteségek  |            |                |                   |            |               |                       |                        |                         |                 | X                  |            |            | X                       |                   |                |               |              |
| Adókedvezmények/mentességek/<br>könnyítések            |            |                |                   |            |               |                       |                        |                         |                 |                    |            |            |                         |                   |                |               |              |
| CFC szabályozás  |            |                | X                 |            |               |                       |                        |                         |                 |                    |            |            |                         | X                 |                |               |              |
| Visszaélés elleni rendelkezések<br>(pl. alultőkésítés) |            |                |                   |            |               |                       |                        | X                       |                 |                    | X          |            |                         |                   |                |               |              |
| Kettős adóztatási egyezmények                          | X          |                |                   |            |               |                       | X                      |                         |                 |                    |            |            |                         | X                 |                |               |              |
| Költségek/kiadások csökkentése                         |            | X              |                   | X          |               |                       |                        |                         | X               |                    |            |            |                         |                   |                |               |              |
| Társaságon belüli áthelyezés                           |            |                |                   |            |               | X                     |                        | X                       |                 |                    | X          | X          |                         |                   |                |               |              |
| Tevékenység országa – bejövő<br>helyzetek              | X          |                |                   |            |               | X                     |                        | X                       |                 |                    |            | X          |                         |                   |                |               |              |
| Székhely országa – kimenő<br>helyzetek                 |            | X              | X                 |            |               |                       | X                      |                         |                 | X                  | X          |            | X                       | X                 |                |               |              |
| Állandó telephely                                      | X          |                |                   |            |               |                       |                        |                         |                 |                    |            |            | X                       |                   |                |               |              |
| Leányvállalat  |            | X              | X                 |            |               | X                     | X                      | X                       |                 | X                  | X          | X          |                         |                   |                | X             | X            |
| A határozat dátuma                                     | 2006/02/23 | 2006/02/23     | 2006/09/12        | 2006/10/03 | 2006/11/09    | 2006/12/12            | 2006/12/14             | 2007/03/13              | 2007/02/15      | 2007/03/29         | 2007/05/10 | 2007/07/18 | 2007/11/06              | 2007/12/06        | 2009/10/06     | 2009/10/01    | 2010/02/25   |

| <b>RÉSZVÉNYESEK<br/>ADÓZÁSA I.</b> | 270/83  | C-307/97     | C-251/98   | C-35/98    | C-397/98<br>C-410/98        | C-168/01      | C-9/02                    | C-268/03   | C-315/02   | C-242/03       | C-319/02   | C-219/03    | C-265/04   |          |
|------------------------------------|---|--------------|------------|------------|-----------------------------|---------------|---------------------------|------------|------------|----------------|------------|-------------|------------|----------|
|                                    | COM v F – Avoir fiscal                                    | Saint-Gobain | Baars      | Verkooijen | Metallgesellschaft/ Hoechst | Bosal Holding | de Lasteyrie due Saillant | De Baeck   | Lenz       | Weidert/Paulus | Manninen   | COM v Spain | Bouanich   |          |
|                                    | <b>Ország</b>   | <b>F</b>     | <b>D</b>   | <b>NL</b>  | <b>NL</b>                   | <b>UK</b>     | <b>NL</b>                 | <b>F</b>   | <b>B</b>   | <b>A</b>       | <b>L</b>   | <b>Fin</b>  | <b>E</b>   | <b>S</b> |
|                                    | Szabad letelepedés<br>(Art. 43-48 EC)                     | X            | X          | X          |                             | X             | X                         | X          | X          |                |            |             |            |          |
|                                    | Szabad<br>szolgáltatásnyújtás<br>(Art. 49-55 EC)          |              |            |            |                             |               |                           |            |            |                |            |             | X          |          |
|                                    | Szabad tőkeáramlás<br>(Art. 56-60 EC)                     |              |            |            | X                           | X             |                           |            | X          | X              | X          | X           | X          | X        |
|                                    | Uniós<br>állampolgárság<br>(Art. 18 EC)                   |              |            |            |                             |               |                           |            |            |                |            |             |            |          |
|                                    | Forrásadó   |              |            |            |                             |               |                           |            |            |                |            |             |            |          |
|                                    | Osztalékadó   | X            | X          |            | X                           | X             |                           |            |            | X              |            | X           |            |          |
|                                    | Akvizíció/<br>részvények<br>megszerzése                   |              |            | X          |                             |               |                           |            |            |                | X          |             |            |          |
|                                    | Részesedés<br>értékesítéséből<br>származó nyereség        |              |            |            |                             |               |                           | X          | X          |                |            |             | X          | X        |
|                                    | Részesedéshez<br>kapcsolódó<br>költségek<br>levonhatósága |              |            |            |                             |               | X                         |            |            |                |            |             |            |          |
|                                    | Kettős adóztatási<br>egyezmények                          |              | X          |            |                             | X             |                           |            |            |                | X          | X           |            | X        |
|                                    | Forrásország –<br>bejövő osztalék                         | X            | X          |            | X                           |               |                           |            |            | X              |            | X           |            | X        |
|                                    | Székhely országa –<br>kimenő osztalék                     |              |            | X          |                             | X             | X                         | X          | X          |                | X          |             | X          |          |
| Egyéni részvényes                  |   |              | X          | X          |                             |               | X                         | X          | X          | X              | X          | X           | X          |          |
| Társasági<br>részvényes            | X   | X            |            |            | X                           | X             |                           |            |            |                |            |             |            |          |
| A határozat dátuma                 | 1986/01/28  | 1999/09/21   | 2000/04/13 | 2000/06/06 | 2001/03/08                  | 2003/09/18    | 2004/03/11                | 2004/06/08 | 2004/07/15 | 2004/07/15     | 2004/09/07 | 2004/12/09  | 2006/01/19 |          |

|  | C-470/04   | C-513/04          | C-374/04              | C-446/04              | C-170/05               | C-292/04   | C-102/05   | C-157/05   | C-464/05          | C-379/05   | C-101/05   | C-436/06   | C-233/09               |
|--|------------|-------------------|-----------------------|-----------------------|------------------------|------------|------------|------------|-------------------|------------|------------|------------|------------------------|
|  | N          | Kerckhaert-Morres | Test Claimants ACT GL | Test Claimants FII GL | Denkavit International | Meilicke   | A and B    | Holböck    | Geurts and Vogten | Amurta     | A          | Gronfeldt  | G. Dijkman, M. Dijkman |
| Ország   | NL         | B                 | UK                    | UK                    | F                      | D          | S          | A          | B                 | NL         | S          | D          | B                      |
| Szabad letelepedés<br>(Art. 43-48 EC)                  | X          |                   | X                     | X                     | X                      |            | X          |            | X                 |            |            |            |                        |
| Szabad<br>szolgáltatásnyújtás<br>(Art. 49-55 EC)       |            |                   |                       |                       |                        |            |            |            |                   |            |            |            | X                      |
| Szabad tőkeáramlás<br>(Art. 56-60 EC)                  |            | X                 | X                     | X                     |                        | X          | X          | X          | X                 | X          | X          | X          | X                      |
| Uniós állampolgárság<br>(Art. 18 EC)                   | X          |                   |                       |                       |                        |            |            |            |                   |            |            |            |                        |
| Forrásadó  |            | X                 |                       |                       | X                      |            |            |            |                   | X          |            |            | X                      |
| Osztalékadó  |            | X                 | X                     | X                     | X                      | X          | X          | X          |                   | X          | X          |            | X                      |
| Akvízió/<br>részvények megszerzése                     |            |                   |                       |                       |                        |            |            |            | X                 |            |            |            |                        |
| Részesedés<br>értékesítéséből<br>származó nyereség     | X          |                   |                       |                       |                        |            |            |            |                   |            |            | X          |                        |
| Részesedéshez<br>kapcsolódó költségek<br>levonhatósága |            |                   |                       |                       |                        |            |            |            |                   |            |            |            |                        |
| Kettős adóztatási<br>egyezmények                       |            | X                 | X                     | X                     | X                      |            |            |            |                   | X          | X          |            |                        |
| Forrásország – bejövő<br>osztalék                      |            | X                 |                       | X                     |                        | X          | X          | X          |                   |            | X          |            |                        |
| Székhely országa –<br>kimenő osztalék                  | X          |                   | X                     |                       | X                      |            |            |            | X                 | X          |            | X          |                        |
| Egyéni részvényes                                      | X          | X                 |                       |                       |                        | X          | X          | X          | X                 |            | X          | X          | X                      |
| Társasági részvényes                                   |            |                   | X                     | X                     | X                      |            |            |            |                   | X          |            |            |                        |
| A határozat dátuma                                     | 2006/09/07 | 2006/11/14        | 2006/12/12            | 2006/12/12            | 2006/12/14             | 2007/03/06 | 2007/05/10 | 2007/05/24 | 2007/10/25        | 2007/11/08 | 2007/12/18 | 2007/12/18 | 2010/07/01             |

**BIBLIOGRÁFIA**

Aujean, Michel: The CCCTB Project and the Future of European Taxation, in Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer: Common Consolidated Corporate Tax Base, Linde Verlag Wien, 2008

Békés Imre: A jogállami büntetőjog bűncselekménytani alakjai, in.: Nyugat-európai hatások a magyar jogrendszer fejlődésében, ELTE ÁJK, Budapest, 1994

Blutman László: Az Európai Unió joga a gyakorlatban, HVG-ORAC, Budapest, 2010. 27-37. o.

Bucovetsky, Sam, Haufler, Andreas: Tax competition when firms choose their organizational form: Should tax loopholes for multinationals be closed,” Journal of International Economics, Elsevier, vol. 74(1), pages 188-201, January, 2008

Devereux, Michael P. Simon Loretz: The Impact of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues, Fiscal Studies 29,1-33., 2008

Dr. Földes Gábor: Adójog, Osiris Kiadó, Budapest, 2001

Dr. Földes Gábor (szerk.): Az új adójog magyarázata 2010., HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2010

Freedman, Judith and Graeme MacDonald: The tax base for CCCTB: The role of principles, forthcoming in: M. Land et al. (Eds), Common Consolidated Corporate Tax Base, Vienna, 2008

Fuest, Clemens: The European Commission’s Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, Oxford University Centre for Business Taxation, Said Business School, Park End Street, Oxford OX1 1HP, WP 08/23, September 2008

Gabriel Moens, John Trone: Commercial Law of the European Union, Springer Science + Business Media B.V., London, 2010. 229. o. Removal of taxation barriers to trade

Galántainé Máté Zsuzsanna: Adó(rendszer)tan, EU-konform magyar adók, Aula, 2005., 46. o.

Gerard, Marcel, Weiner Joann M: Cross-border loss offset and formulary apportionment, How do the affect multijurisdictional firm investment spending and interjurisdictional tax competition, 2003

Gyulavári Tamás, Könczei György: Európai szociális jog, Osiris Kiadó, Budapest, 2000. 86. o.

Helminen, Marjaana: EU Tax Law – Direct Taxation, 2010, IBFD

Dr. Herich György (szerk.): Adótan I. Penta Unió Oktatási Centrum, Pécs, 2009

Dr. Herich György (szerk.): Adótan II. Penta Unió Oktatási Centrum, Pécs, 2009

Dr. Herich György: Nemzetközi adótervezés, Penta Unió Oktatási Centrum, Pécs, 2005

Dr. Herich György (szerk.): Nemzetközi adózás, Adózás az Európai Unióban, II. átdolgozott kiadás, Penta Unió Oktatási Centrum, Penta Unió Oktatási Centrum, Pécs, 2004

Dr. Herich György: Nemzetközi Adózás- Adózás az Európai Unióban, Penta Unio, Pécs, 2011. 239. o.



Hernler, Jörg: ETAS-Das European Tax Allocation System für eine einheitliche Ertragbesteuerung Europäischen Unternehmen, in: Der Betrieb, Würzburg, 2003, 60-65. o.

J. Nagy László: Az Európai integráció politikai története, Maxim Könyvkiadó, Szeged, 2002.

Jacques Pelkmans, Dominik Hanf, Michele Chang: The EU Internal Market in Comparative Perspective, P.I.E. Peter Lang S.A., Brussels, 2008.

Jeney Petra, Kende Tamás, Lövenberg Viktória: Európai Közösségi Jog, Novissima Könyvkiadó, Budapest, 2005

John Pinder, Simon Usherwood: The European Union: A Very Short Introduction, Oxford University Press, Oxford, 2008. 104-112. o.

Karsai Krisztina: Az érinthetlenség illúziója, avagy gondolatok az európai közösségi jog és a nemzeti büntetőjog közötti kapcsolatokról, Európai jog, 2004. évi 4. szám

Dr. Kecskés László: EU-JOG és jogharmonizáció, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2003

Lang, Michel; Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer (Eds.): Common Consolidated Corporate Tax Base, Linde Verlag Wien, 2008, ISBN: 978-7073-1306-2

Lechner, Richard: Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt. Wien, 1996

Meussen, Prof. Gerard T.K.: Cross-border Loss Compensation and Permanent Establishments: Lidl Belgium and Deutsche Schell, European Taxation, 233-236. o., May 2009

Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schech, Claus Staringer: Common Consolidated Tax Base, Linde Verlg, Bécs, 2008., 102-108. o.

Óry Tamás (szerk.): Az Európai Unió adójoga, Osiris Kiadó, Budapest, 2003

Prof. Dr. B.J.M. Terra, Prof. Mr. P.J. Wattel: European Tax Law, Kluwer, Deventer, 2008

Siegler Zsófia: Új transzferár-dokumentációs rendelet 2010-től, Számvitel Adó Könyvvizsgálat, 2009/10 október, 425-429. o., 2009.

Simonné Gombos Katalin: A Cartesio ügy eljárási cselekményeiről, Európai Jog, 2009/2. szám 3-7. o.

Somssich Réka: Az Európai Közösség szabályozási eszközei, jogharmonizáció, Mobil Kiadó és Grafikai Stúdió, Budapest, 2004.

Szabó Marcel, Láncoş Petra Lea, Gyeney Laura: Az Európai Unió jogi fundamentumai, Szent István Társulat, Budapest, 2012., 195. o.

Szalayné Sándor Erzsébet: Az Európai Unió alapidokumentumai, PTE Európa Központ, Pécs, 2010.

Tempel A.J. van den: Impot sur les societes et impot sur le revenue dans les Communautés europeennes, Luxemburg CE 1970

Várnay Ernő, Papp Mónika, Varju Márton, Bartha Ildikó: A tagállamokkal szembeni kötelezettségsegési eljárások, KJK-Kerszöv, Budapest, 2006.

**Cikkek, tanulmányok:**

Dr. Békés Ádám: Az európai büntetőjog – luxemburgi és strasbourgi büntető ítélkezés, Doktori értekezés, 2010.06.15

Blutman László: Az előzetes döntéshozatalt kezdeményező határozat elleni fellebbezés kérdőjelei, Európai Jog, 2009/2. szám 31-35. o.

Boris Szilvia: Veszteségelhatárolás, veszteséghasználtság az uniós tagállamok társasági adójogában, különös tekintettel a fiskális unióra, HVG ORAC Kiadó, Számadó XII. Évfolyam 7. szám, Budapest, 2003. június

Clemens Fuest: The european Commission's Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, Oxford University Centre for Business Taxation, Said Business School, Oxford, WP 08/23, 2008.

Dr. Deák Dániel: Adóharmonizáció Magyarországon, in: I. Szebellédi (ed.), Nemzetközi adózás, Budapest: CCA, 1998, pp. 204-236;

Dr. Deák Dániel: A pozitív jog csődje: adóelkerülés és az adóparadicsomi tervezés, visszaélés az alapvető EK szabadságokkal, Ünnepi tanulmányok Balásházy Mária tiszteletére, Corvinus Egyetem, Budapest, 2011-Jánosi Andrea: a közvetlen adók harmonizációja az Európai Unióban, különös tekintettel a magánszemélyek jövedelemadóztatására, Miskolci Egyetem, Miskolc, 2008

Dr. Deák Dániel: A Cartesio ügyben hozott döntés hatása a letelepedési szabadság értelmezésére: honosság és illetőség, tőkeexport semlegesség, székhelyáthelyezés, Európai Jog, Vol. 9, No. 2/2009, pp. 36-42

Dr. Deák Dániel: Cartesio: A step forward in interpreting the EC freedom to emigrate, Tax Notes International (May 11, 2009), 6/2009, pp. 493-499

Dr. Deák Dániel: Outbound establishment revisited in Cartesio, EC Tax Review 6 (2008), pp. 250-258

Dr. Deák Dániel: Adómenedék magyar módra: a külföldi veszteségek elszámolása, Gazdaság és Jog, 9/1994, pp. 16-19;

Dr. Deák Dániel: Ellenőrzött külföldi társaságok – új szabályozóeszköz a magyar jogban, Pénzügyi Szemle, 8/1997, pp. 605-612;

Dr. Deák Dániel: Adóverseny a kibővített Európai Unióban; Gazdaság és Jog, 1/2005, pp. 17-22;

Dr. Deák Dániel: Harmonizációs törekvések a határon átnyúló tőzsdai értékpapírügyletek forrásadóztatásában; Gazdaság és Jog, 10/2005, pp. 19-24;

Dr. Deák Dániel: Legal autopeiosis theory in operation – a study of the ECJ case of C-446/03 Marks & Spencer v. David Halsey; Acta Juridica Hungarica 2 (2008), pp. 145-175;

Dr. Erdős Éva: Az adójogi harmonizáció problémái a helyi adóztatásban; Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica Tomus XXVI/2. Miskolc University Press 2008 305-325.o

Dr. Erdős Éva: A külföldi befektetések szabályozása az Európai Unióban és a magyar jogban, különös tekintettel az adójog területére; Sectio Juridica Et Politica Tomus XXI/2. Miskolc, 2003. 387-403. o.

Dr. Erdős Éva: Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok és kezelésének módjai: Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica Tomus XXV/1. Miskolc University Press, 2007. 267-289.o.

Dr. Erdős Éva: Új tendenciák az egyenes adók harmonizációjában; Miskolci Jogtudományi Műhely 3., Magyarország az Európai Unió csatlakozás küszöbén (a 2003. május 28-i tudományos ülés anyaga), szerk.: Róth Erika, Bíbor Kiadó, Miskolc, 2003. 69-88. o.

Erdős Éva: Az adójogi harmonizáció folyamata és eszközei az Európai Unióban In: Ünnepi Tanulmányok Prof. Dr. Kalas Tibor egyetemi tanár oktatói munkásságának tiszteletére Z-Press Kiadó, 2008. Miskolc 105-125.o.

Erdős Éva: A nemzetközi adójog egyes alapelveinek érvényesülése az európai adójogban In: Tanulmányok Nagy Tibor tiszteletére (szerkesztette: Simon István) ELTE Állam –és Jogtudományi Kar tudományos kiadványai, Libri Amicorum 14. Szent István Társulat az Apostoli Szentszék Könyvkiadója, Budapest, 2009. 41-55. o

Erdős Éva - Kiss Edit: Úton az egységes európai társasági adó felé. In Gazdaság és Jog 2007/5.

Erdős Éva – Rácz Rita: A jövedelemadóval kapcsolatos diszkriminatív nemzeti rendelkezések igazolhatósága a közösségi jogban az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlatának tükrében, Sectio Juridica et Polifíca, Miskolc, Tomus XXV11/1. (2009), 257-286. o., 2009

Erdős Éva: Az adójogi harmonizáció folyamata és eszközei az Európai Unióban In: Ünnepi Tanulmányok Prof. Dr. Kalas Tibor egyetemi tanár oktatói munkásságának tiszteletére Z-Press Kiadó, 2008. Miskolc 108-123.o.

Evelyn Kolm: A kettős adózás szabályozása a 19. század végén és a 20. században, Fejlesztés és finanszírozás=Development and Finance, 2005., 2. szám 66-75. o.

Dr. Fazekas Judit: Quo vadis Cartesio? – Gondolatok a székhelyáthelyezésről és a letelepedési szabadságról az Európai Bíróság Cartesio-döntés nyomán, Európai Jog, 2009/2. szám 16-25. o.

Galántainé Máté Zsuzsanna: Adóverseny az Európai Unióban, Hitelintézeti szemle, 2005. 4. évfolyam 5-6. szám 46. o.

Galántainé Máté Zsuzsanna: Az adójog-harmonizáció fő jellemzői az Európai Unióban, Külgazdaság, XLVII. évfolyam, 2003/6. szám.

Gyulai-Schmidt Andrea: Cartesio ante portas- avagy a társaságok Európai Unión belüli szabad költözési joga I., Európai Tükör, 2008/1. 84-88. o.

Gyulai-Schmidt Andrea: Cartesio ante portas- avagy a társaságok Európai Unión belüli szabad költözési joga II., Európai Tükör, 2008/2. szám 63-72. o.

Hinnekens, Luc: Territoriality Based Taxation in an Increasingly Common Market and Globalization Economy: Nightmare and Challenge of International Taxation in the New Age, EC Tax Review, 1992, 157. o.

Kasza Péter Ferenc: Az egyablakos ügyintézés modelljei, Miskolci jogi szemle, 2010., 5. évfolyam, 1. szám 58-76. o.

Losoncz Miklós: Uniós adóharmonizáció és adóverseny – tanulságok Magyarország számára, Pénzügyi Szemle, LI. évfolyam, 2006., 4. szám. 477. o.

Metzinger Péter: A társaságok szabad letelepedése a Cartesio ügy után: Hogyan tovább nemzetközi székhelyáthelyezés? *Európai Jog*, 2009/2. szám 8-15.o.

Mészáros Viktória: A külföldről származó kamat- és egyéb jövedelmek, automatikus nemzetközi információcsere, ellenőrzési tapasztalatok, in *Adó-kódex ellenőrzés*, XX. Évfolyam, 2011/9. szám.

Mocsáry Péter: A közösségi adóharmonizáció és a tagállami adószuverenitás korlátozása, *Pénzügyi Szemle*, 2003. 48. évfolyam 12. szám 1171-1178. o.

Dr. Osztovits András: Köddé fakult délibáb – a Cartesio ügyben hozott ítélet hatása a magyar polgári eljárásjogra, *Európai Jog*, 2009/2. szám 26-30. o.

Palásti Gábor: Az EU-magyar jogharmonizáció elméleti kérdései, *Bírák Lapja*, 1996/3-4. szám 176-197. o.

Pölöskei Pálné: Gazdasági társaságok átalakulásának adózása, *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 2007., 49. évfolyam, 7-8. szám 329-339. o.

Rabné Barizs Gabriella: Veszteségelhatárolás, az elhatárolt veszteség leírása a társasági adózásban, *Adó*, 2011., 25. évfolyam, 8. szám 25-33. o.

Risai Anita: Automatikus információcsere más országok illetékes hatóságaival, *Adóvilág*, 2008/5. szám 36-39. o.

Siklósiné Antal Gyöngyi: Elnökségi témák- Tisztességes adópolitika a közvetlen adózásban, a Megtakarítási irányelv és a csalásellenes megállapodások, *Szakma*, 2011/3. szám 110-112. o.

Sipos Petra: Fióktelep számvitele és adózása I., *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 2009., 51. évfolyam, 4. szám 159-165. o.

Szilovics Csaba: Csalás és jogkövetés az adójogban, *PTE, Pécs*, 2003., 33. o

Tárnoki Péter: Az adójog átvilágításának lezárása- folytatódó adójog-harmonizáció, *Európai Jog*, 1. évfolyam 3. szám 23-27. o.

The Impact of the Rulings of the European Court of Justice in the Area of Direct Taxation, IP/A/ECON/ST/2007-27, Study for the European Parliament's Committee on Economic and Monetary Affairs, szerk. Prof. Jacques Malherbe, 2008 March

Theo Keijzer: CCCTB – Administrative Aspects, International Tax Conference, Berlin, 2007. május 15-16.

van Thiel, Servaas: Why the ECJ Should Interpret Directly Applicable European Law as a Right to Intra-Community Most-Favoured-Nation Treatment, in *European Taxation*, 6/2007, 263-269. o.

van Herksen, Monique: Ending the flaws in double tax treaties, in *International Tax Review*, 2008. április

Veress Emőd: A tőke szabad áramlása. Az Európai Bíróság válogatott ítéletei, *Státus Könyvkiadó, Csíkszereda*, 2008.

Wopera Zsuzsa: 'Eljárási jogelvek érvényesülése az Európai Bíróság gyakorlatában', in: *Az igazságszolgáltatás kihívásai a XXI. Században, Tanulmányok Gáspárdi László professzor emlékére (szerk: Harsági Viktória-Wopera Zsuzsa) HVG-ORAC, Budapest, 2007.*

**Rendeletek:**

A Tanács 2011. március 15-i 282/2011/EU végrehajtási rendelete a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról

**Irányelvek:**

A Tanács 1968. október 15-i 1612/68/EGK rendelete a munkavállalók Közösségen belüli szabad mozgásáról

A Tanács 90/435/EGK irányelve a különböző tagállamok anyavállalatai és leányvállalatai esetében alkalmazandó közös adózási rendszerről, OJ L 225, 1990. 08. 20., 6-9. o.

A Tanács 90/434/EGK irányelve a különböző tagállamok társaságait érintő egyesületekre, szétválásokra, eszközátruházásokra és részesedéscserékre alkalmazandó közös adózási rendszerről, OJ L 225, 1990. 08. 20., 1-5. o.

A Tanács 2003/123/EGK irányelve, mely módosítja a Tanács 90/435/EGK irányelvét a különböző tagállamok anyavállalatai és leányvállalatai esetében alkalmazandó közös adózási rendszerről

A Tanács 2003/49/EK irányelve a tagállamok kapcsolt vállalkozásai közötti kamat és jogdíj fizetések adóztatásának egységes rendszeréről, OJ L 157, 2003. 06. 26., 49-54. o.

A Tanács 2003/48/EK irányelve a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról, OJ L 157, 2003. 06. 26., 38. o.

A Tanács 1977. május 17-i 77/388/EGK irányelve a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás, OJ L 288, 2005.10.29.

A Tanács 1992. október 19-i 92/77/EGK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról (hozzáadottértékadó-mértékek közelítése)

A Tanács 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottértékadó rendszerről

Az Európai Parlament és a Tanács 2005/56/EK irányelve (2005. október 26.) a tőkeegyesítő társaságok határokon átnyúló egyesüléséről

Convention 90/436/EEC of 23 July 1990 on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits associated enterprises, OJ L 225, 1990. 08. 20.

Convention of 21 December 1995 on the Accession of Austria, Finland and Sweden to the EU Arbitration Convention, OJ C 26 (31 January 1996)

Convention on the Accession of the Czech Republic, Estonia, Cyprus, Latvia, Lithuania, Hungary, Malta, Poland, Slovenia and Slovakia to the EU Arbitration Convention, OJ C 160/1 (30 June 2005)

**Közlemények:**

A Bizottság Közleménye a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak az EU közös transzferár-képzési fórumának a viták elkerülése és rendezése területén végzett munkájáról és az EU-n belüli előzetes árképzési megállapodásokkal kapcsolatos iránymutatásokról {SEC(2007) 246} COM(2007) 0071

A Bizottság közleménye a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak: A visszaélések elleni szabályok végrehajtása a közvetlen adók területén – az Európai Unión belül és a harmadik országok felé irányuló kapcsolatokban, COM(2007) 785

A Bizottság közleménye a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak: Veszteségekkel kapcsolatos adóeljárás határokon átnyúló tényállások esetén, {SEC(2006) 1690}

A Bizottság közleménye a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és a Gazdasági és Szociális Bizottságnak, A kis- és középvállalkozások előtt álló adóakadályok elleni küzdelem a belső piacon – Egy lehetséges székhelyállam szerinti adóztatás kísérleti projekt vázlata, Hatástanulmány, COM(2005) 702 final

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, The application of the anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in respect of third countries, Brussels, 24.04.2007, COM(2007)

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee; Towards an Internal Market without tax obstacles; A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Base for their EU-wide activities; Commission of the European Communities, Brussels, 23.10.2001, COM(2001)582 final

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market, Brussels, 19.12.2006, COM(2006)823 final

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situation, Brussels, 19.12.2006, COM(2006)824 final

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies, Brussels, 19.12.2006, COM(2006)825 final

Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, the Contribution of Taxation and Customs Policies to the Lisbon Strategy, COM(2005)532

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead, COM(2001) 260 final

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee; An Internal Market without company tax obstacles achievements, ongoing initiatives and remaining challenges; Commission of the European Communities, Brussels, 24. 11. 2003, COM(2003) 726 final

Commission Recommendation on aggressive tax planning C(2012) 8806 final

A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak: Cselekvési terv az adócsalás és az adókihárítás elleni küzdelem megerősítésére COM(2012) 722/2

Commission Recommendation regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters C(2012) 8805 final

### **Egyéb:**

Agreement between the European Community and the Swiss Confederation providing for measures equivalent to those laid down in Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments (Bilateral Agreements II, 2004)

Commission Staff Working Paper, Brussels, 23.10.2001 European Commission (2001), Company Taxation in the Internal Market

Commission White Paper to the European Council on Completing the Internal Market COM (85) 310 final

Conclusion of the ECOFIN Council Meeting on 1 December, 1997 concerning taxation policy – Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December, 1997 on the Code of Conduct for business taxation – Taxation of savings (OJ C 2/1.)

European Commission (2001), Company Taxation in the Internal Market, Commission Staff Working Paper, Brussels, 23.10.2001.

European Commission (2004), General Tax Principles, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 01, Brussels, 10 December 2004.

European Commission, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, The application of the anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in respect of third countries, Brussels, 24.04. 2007 COM (2007)

European Commission (2007a), CCCTB: Possible Elements of a Technical Outline, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 57, Brussels, 20 November 2007.

European Commission (2007b), CCCTB: Possible Elements of the Sharing Mechanism, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 60, Brussels, 13 November 2007.

European Commission (2007c), CCCTB: Possible Elements of the Administrative Framework, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 61, Brussels, 13 November 2007.

European Commission (2008a), Various detailed aspects of the CCCTB, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 66, Brussels, 27 March 2008.

European Commission (2008b), CCCTB: Anti-Abuse Rules, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 65, Brussels, 26 March 2008.

European Commission, „Public Consultation Paper - Taxation problems that arise when dividends are distributed across borders to portfolio and individual investors and possible solutions” 2011. január 28.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Chapter IV: Administrative approaches, Section F. Advance pricing arrangements

OECD Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue 1998.

Rapport du Comité Fiscal et Financier, Luxembourg, 1962.

Report of the Neumark Committee, 1963.

Programme for the Harmonisation of Direct Taxes. Commission of the European Communities, 1967. (Supplement au Bulletin des CE N°8 de 1967)

Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities, Official Publications of the EC, ISBN 92-826-4277-1, March 1992

Report from the Code of Conduct Group (Business Taxation) to the ECOFIN Council on 29 November 1999 on the Code of Conduct (Business Taxation), Brussels, 23 November 1999, SN 4901/99

The Contribution of Taxation and Customs Policies to the Lisbon Strategy, COM(2005)532, 2005. október 25.

Európai Bíróság 104/09. számú sajtóközleménye (2009. november 30.)

10319/07 (Presse 126) sz. sajtóközlemény

IP/10/1751 számú, 2010. december 20-án „Adózás: Az uniós polgárok előtt álló, határokon átnyúló adózási akadályok megszüntetéséről” címmel kiadott sajtóközlemény

Az adóhatóság tájékoztatója: „Tájékoztató a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról szóló 2003/48/EK Tanácsi irányelv alapján kiadott igazolásokról” (2006.01.11.)

Az adóhatóság közleménye: „Az egyes államok közötti automatikus információcsere” (2008.01.29.)

Az adóhatóság tájékoztatója: „Tájékoztató a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról szóló 2003/48/EK Tanácsi irányelv alapján kiadott igazolásokról” (2011.07.08.)

Az Alkotmánybíróság 1053/E/2005. ABH határozata

A Tanácsnak és a tagállamok kormányainak a Tanács keretében üléselő képviselőinek állásfoglalása (2006. június 27.) az Európai Unióban található kapcsolt vállalkozások transzferár-képzési dokumentációjára (EU TPD) vonatkozó magatartási kódexről (2006/C 176/01)

## **Jogesetek**

C-26/62 van Gend & Loos kontra Holland Adóhatóság (ECR 1963. 01. o.)

C-6/64 Costa kontra E.N.E.L. (ECR 1964. 585.o.)



- C-24/68. Bizottság kontra Olaszország (ECR 1969 193 o.)
- C-2/69 Diamentarbeiders kontra Brachfeld (ECR 1969 211. o.)
- C-8/74 Procureur du Roi kontra Benoît és Gustave Dassonville (ECR 1974 837. o.)
- C-106/77 Amministrazione delle Finanze dello Stato kontra Simmenthal SpA (ECR 1978 629. o.)
- C-270/83 Bizottság kontra Franciaország „Avoir Fiscal” (ECR 1986 00273. o.)
- C-18/84 Bizottság kontra Franciaország (ECR 1985 1339. o.)
- C-286/86 Deserbais (ECR 1988 4907. o.)
- C-81/87 The Queen kontra H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC (ECR 1988 05483. o.)
- C-235/87 Matteucci (ECR 1988 5589. o.)
- C-69/88 Krantz (ECR 1990 I-00583. o.)
- C-175/88 Biehl (ECR 1990 I-01779. o.)
- C-322/88 Salvator Grimaldi kontra Fonds des maladies professionnelles (1989. december 13.)
- C-204/90 Bachmann kontra Belgium (ECR 1992 I-00249. o.)
- C-17/91 Lornoy kontra Belgium (ECR 1992 I-6523. o.)
- C-112/91 Werner (ECR 1991 I-429. o.)
- C-330/91 The Queen kontra Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank (ECR 1993 I-04017. o.)
- C-279/93 Finaanzamt Köln-Altstadt kontra Roland Schumacker (ECR 1995 I-00225. o.)
- C-55/94 Gebhard (ECR 1995 I-4165. o.)
- C-151/94 Bizottság kontra Luxemburg - Biehl II (ECR 1995 I-03685. o.)
- C-107/94 Ascher (ECR 1996 I-03089. o.)
- C-283/94, C-291/94 és C-292/94 egyesített ügyek, Denkvit International BV, VITIC Amsterdam BV és Voormeer BV kontra Bundesamt für Finanzen (ECR 1996 I-05063. o.)
- C-28/95 Leur Bloem kontra Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2 (ECR 1997. I-4161. o.)
- C-250/95 Futura Participations SA and Singer kontra Administration des contributions (ECR 1997 I-02471. o.)
- C-118/96 Jessica Safir kontra Skattemyndigheten i Dalarnas län (ECR 1998 I-01897. o.)
- C-264/96 Imperial Chemical Industries Plc (ICI) (ECR 1998 I-04695. o.)
- C-336/96 Gilly (ECR 1998 I-02793. o.)
- C-254/97 Baxter (ECR 1999 I-04809. o.)
- C-294/97 Eurowings (ECR 1999 I-07477. o.)
- C-307/97 Saint Gobain (ECR 1999 I-06161. o.)

- C-311/97 Royal Bank of Scotland (ECR 1999 I-02651. o.)
- C-391/97 Frans Gschwind kontra Finanzamt Aachen-Außenstadt (ECR 1999 I-05451. o.)
- C-35/98 Verkooijen (ECR 2000 I-04071. o.)
- C-55/98 Skatteministeriet kontra Vestergaard (ECR 1999 I-07641. o.)
- C-251/98 Baars (ECR 2000 I-02787. o.)
- C-397/98 és C-410/98 Metallgesellschaft/Hoechst közös (ECR 2001 I-01727. o.)
- C-87/99 Zurstrassen (ECR 2000 I-03337. o.)
- C-141/99 AMID (ECR 2000 I-11619. o.)
- C-294/99 Athinaiki Zythopoiia (ECR 2001 I-06797. o.)
- C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH kontra Finanzamt Steinfurt (ECR 2002 I-11779. o.)
- C-385/00 De Groot (ECR 2002 I-11819. o.)
- C-436/00 X és Y kontra Riksskatteverket (ECR 2002. I-10829. o)
- C-58/01 Océ van der Grinten NV kontra Commissioners of Inland Revenue (ECR 2003 I-09809 o.)
- C-234/01 Arnoud Gerritse kontra Finanzamt Neukölln-Nord (ECR 2003 I-05933. o.)
- C-364/01 Heirs of Barbier kontra Inspecteur van de Belastingdienst (ECR 2003 I-15013. o.)
- C-09/02 Lasteyrie du Saillant (ECR 2004 I-02409. o.)
- C-42/02 Lindman (ECR 2003 I-13519. o.)
- C-315/02 Lenz (ECR 2004 I-07063. o.)
- C-319/02 Petri Manninen (ECR 2004 I-07477. o.),
- C-400/02 Merida kontra Németország (ECR 2004 I-08471. o.)
- C-152/03 Hans-Jürgen Ritter-Coulais és Monique Ritter-Coulais kontra Finanzamt Germersheim (ECR 2006 I-01711. o.)
- C-242/03 Ministre des Finances kontra Jean-Claude Weidert és Élisabeth Paulus (ECR 2004 I-07379. o.)
- C-253/03 CLT-UFA SA kontra Finanzamt Köln-West (ECR 2006 I-01831. o.)
- C-268/03 De Baeck (ECR 2004 I-05961. o.)
- C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ECR I-11673. o.)
- C-376/03 D. kontra Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (ECR 2005 I-05821. o.)
- C-403/03 Egon Schempp kontra Finanzamt München V. (ECR 2005 I-06421. o.)
- C-446/03 Marks & Spencer plc. kontra David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes) (ECR 2005 I-10837. o.)
- C-39/04 Laboratoires Fournier (ECR 2005 I-02057. o.)

- C-39/04 Laboratoires Fournier (ECR 2005 I-02057. o.)
- C-150/04 Bizottság kontra Dánia (ECR 2007 I-01163. o.)
- C-196/04 Cadbury Schweppes plc. és Cadbury Schweppes Overseas Ltd kontra Commissioners of Inland Revenue (ECR 2006 I-07995. o.)
- C-265/04 Margaretha Bouanich kontra Skatteverket (ECR 2006 I-00923. o.)
- C-290/04 Scorpio (ECR 2006 I-09461. o.)
- C-292/04 Meilicke (ECR 2007 I-01835. o.)
- C-347/04 Rewe Zentralfinanz (ECR 2007 I-02647. o.)
- C-345/04 Centro Equestre da Lerízia Grande (ECR 2007 I-01425. o.)
- C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation kontra Commissioners of Inland Revenue (ECR 2006 I-11673. o.)
- C-433/04 Bizottság kontra Belgium (ECR 2006 I-10653. o.)
- C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation és a Commissioners of Inland Revenue (ECR 2006 I-11753. o.)
- C-470/04 N. kontra Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo (ECR 2006 I-07409. o.)
- C-471/04 Finanzamt Offenbach am Main-Land kontra Keller Holding GmbH (ECR 2006 I-02107. o.)
- C-492/04, Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH kontra Finanzamt Emmendingen (ECR 2007 I-03775. o.)
- C-513/04 Mark Kerckhaert és Bernadette Morres kontra Belgische Staat (ECR 2006 I-10967. o.)
- C-520/04 Pirkko Marjatta Turpeinen (ECR 2006 I-10685. o.)
- C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ECR 2007 I-02107. o.)
- C-76/05 Herbert Schwarz és Marga Gootjes-Schwarz kontra Finanzamt Bergisch Gladbach (ECR 2007 I-06849. o.)
- C-157/05 Winfried L. Holböck kontra Finanzamt Salzburg-Land (ECR 2007 I-04051. o.)
- C-170/05 Denkvit Internationaal BV és Denkvit France SARL kontra Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ECR 2006 I-11949. o.)
- C-231/05 Oy AA (ECR 2007 I-06373. o.)
- C-261/05 Lakép Kft., Pár-Bau Kft. és Rottelma Kft. kontra Komárom-Esztergom Megyei Közigazgatási Hivatal (ECR 2006 I-00020. o.)
- C-290/05 és C-333/05 egyesített ügyek, Nádasdi Ákos kontra Vám- és Pénzügyőrség Észak-Alföldi Regionális Parancsnoksága; és Németh Ilona kontra Vám- és Pénzügyőrség Dél-Alföldi Regionális Parancsnoksága (ECR 2006 I-10115. o.)
- C-321/05 Hans Markus Kofoed kontra Skatteministeriet (ECR 2007. I-05795. o.)
- C-329/05 Finanzamt Dinslaken kontra Meindl (ECR 2007 I-01107. o.)

- C-345/05 Bizottság kontra Portugália (ECR 2006 I-10633. o.)
- C-379/05 Amurta SGPS kontra Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam (ECR 2007 I-09569. o.)
- C-383/05 Raffaele Talotta kontra Belgium (ECR 2007 I-02555. o.)
- C-464/05 Maria Geurts és Dennis Vogten kontra Administratie van de BTW, registratie en domeinen, Belgische Staat (ECR 2007 I-09325. o.)
- C-104/06 Bizottság kontra Svédország (ECR 2007 I-00671. o.)
- C-182/06 Luxemburg kontra Lakebrink (ECR 2007 I-06705. o.)
- C-210/06 Cartesio Oktató és Szolgáltató Bt. változásbejegyzés (ECR 2008 I-09641. o.)
- C-256/06 Theodor Jäger kontra Finanzamt Kusel-Landstuhl (2008 I-00123. o.)
- C-281/06 Hans-Dieter Jundt és Hedwig Jundt kontra Finanzamt Offenburg (ECR 2007 I-12231. o.)
- C-283/06 Kögáz Rt. és tsai kontra Zala Megyei Közigazgatási Hivatal (ECR 2007 I-08463. o.)
- C-293/06 Deutsche Shell (ECR 2008 I-01129 o.)
- C-414/06 Lidl Belgium (ECR 2008, I-03601 o.)
- C-415/06 Stahlwerk Ergste Westig (ECR 2007 I-00151. o.)
- C-436/06 Per Grønfeldt és Tatiana Grønfeldt kontra Finanzamt Hamburg-Am Tierpark (ECR 2007 I-12357. o.)
- C-415/06 Stahlwerk Ergste Westig GmbH kontra Finanzamt Düsseldorf-Mettmann (ECR 2007 I-00151. o.)
- C-48/07 Belgium - SPF Finances kontra Les Vergers du Vieux Tauves SA. (ECR 2008 I-10627. o.)
- C-269/07 Bizottság kontra Németország (ECR 2009 I-07811. o)
- C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha kontra FIN (ECR 2009 I-05145. o.)
- C-67/08 Margarete Block kontra Finanzamt Kaufbeuren (ECR 2009 I-00883. o.)
- C-74/08 PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft. kontra Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Északmagyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (ECR 2009 I-03459. o.)
- C-96/08 CIBA Speciality Chemicals Central és az Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft. kontra APEH Hatósági Főosztály (2010. április 15-i ítélet) (OJ C 148, 5.6.2010, 5-5. o.)
- C-153/08 Európai Közösségek Bizottsága kontra Spanyol Királyság (ECR 2009 I-09735. o.).
- C-182/08 Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG kontra a Finanzamt München II (ECR 2009 I-08591. o.)
- C-247/08 a Gaz de France – Berliner Investissement SA kontra Bundeszentralamt für Steuern (ECR 2009 I-09225. o.)
- C-314/08 Krzysztof Filipiak kontra Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (ECR 2009 I-11049. o.)
- C-337/08 X Holding BV és Staatssecretaris van Financiën (OJ C 100, 17.4.2010, 3-4. o.)

- C-338/08 és C-339/08 egyesített ügyek, P. Ferrero e C. SpA / General Beverage Europe BV kontra Agenzia Entrate (OJ C 221, 14.8.2010, 4-4. o.)
- C-352/08 Modehuis A. Zwijnenburg BV kontra Staatssecretaris van Financiën (OJ C 179, 3.7.2010, 5-5. o.)
- C-487/08 Európai Bizottság kontra Spanyol Királyság (OJ C 209, 31.7.2010, 6-7. o.)
- C-510/08 Vera Mattner kontra Finanzamt Velbert (OJ C 161, 19.6.2010, 10-10. o.)
- C-56/09 Emiliano Zanotti kontra Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2 (OJ C 179, 3.7.2010, 9-10. o.)
- C-72/09 Établissements Rimbaud SA kontra Directeur général des impôts és a Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence (OJ C 346, 18.12.2010, 11-12. o.)
- C-233/09 Gerhard Dijkman, Maria Dijkman-Lavaleije kontra Belga állam (OJ C 234, 28.8.2010, 13-13. o.)
- C-253/09 Bizottság kontra Magyarország (OJ C 233, 26.9.2009, 6-7. o.)
- C-368/09 Pannon Gép Centrum Kft. és az APEH Központi Hivatal, Hatósági Főosztály, Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (OJ C 246, 11.9.2010, 11-12. o.)
- C-392/09 Uszodaépítő Kft. kontra APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály (OJ C 317, 20.11.2010, 10-10. o.)
- C-397/09 Scheuten Solar Technology GmbH kontra Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (2011)
- C-274/10 Európai Bizottság kontra Magyarország (2011)
- C-287/10 Tankreederei I SA kontra Directeur de l'administration des contributions directes (OJ C 63, 26.2.2011, 12-12. o.)