

dr. Békés Balázs

A KÖZVETLEN ADÓZÁS AZ EURÓPAI UNIÓBAN

Lehetőségek és korlátok a tagállami jogalkotásban

doktori értekezés tézisei

Témavezető: Dr. Halustyik Anna, tanszékvezető egyetemi docens

Pázmány Péter Katolikus Egyetem

Jog- és Államtudományi Kar

Doktori Iskola

Budapest, 2013

AZ ÉRTEKEZÉS TÁRGYA, TÉMAFELVETÉS

Az Európai Unió hivatott megteremteni egy vámhatárok nélküli gazdaságot: az áruk, a tőke, a szolgáltatások és a személyek 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 jogrend tekintetében „minden út kezdeté”-nek is tekinthető.

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).

Az Európai Unió természetesen létrejöttétől kezdve arra törekedett, hogy tagállamaitól megkövetelt egységes közösségi integrációs politikák mellett a közvetlen adózás területén is harmonizált rendszert hozzon létre, azonban intézményeinek egységesítési és harmonizálási törekvései ellenére a tagállamok ragaszkodnak a társasági és személyi jövedelemadó területén a szuverenitásukhoz. A tagállamok azért ellenállnak, mivel az adójog az egyik utolsóként megtartott gazdaságpolitikai eszközük, mellyel a nemzeti kormányok a saját országuk versenyképességének javítása érdekében egyénileg befolyásolni tudnak. Sőt, a nemes gazdasági célokon túlmenően az adózás eszköztára az, mellyel a politikusok a választók jövedelmét és így közvetetten szavazatát befolyásolni tudják.

Fentiek következménye, hogy az adózás – azon belül is leginkább a közvetlen adózás – területét napjainkig nem nevezhetjük harmonizáltnak, hiszen a tagországok társasági adórendszere csupán egyes speciális szabályozási területek vonatkozásában megalkotott irányelvek - illetve az uniós versenypolitikában rendeletek - szintjén összehangolt. A

személyi jövedelemadózás tárgyában még irányelvi szinten is csak egy adatszolgáltatási rendszert életbe léptető irányelvet sikerült megalkotni.

Tévedés lenne azonban azt a következtetést levonni, hogy a kevés kötelező aktus nyomán a tagállamok teljes szabadságot élveznének. Változtak a célok és az eszközök, a harmonizációt felváltotta a koordináció, a pozitív harmonizációt a negatív harmonizáció, a kemény jogi aktusokat a „*soft law*” eszköztára. Értekezésemben a közvetlen adók fentiekben felvázolt, nem harmonizált, de mégis rendkívül komplex rendszerét mutatom be. Az európai adójog vizsgálatának tudománya módszertani szempontból három időalakra terjed ki: a múltra, a jelenre és a jövőre. A múlttal az adójog története, a jelennel az adójog dogmatikája, a jövővel az adójog politikája foglalkozik. Valójában ezek az időalakok egymásba belefolyanak. Az adójog és az adójog tudományának 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.

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.

A KUTATÁS MÓDSZERTANA

A közvetlen adózás uniós szabályait egyfelől az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (továbbiakban: EUMSZ) és az irányelvek határozzák meg. Ezen pozitív harmonizáció által kialakított „*hogyan rendezze a tagállam az adórendszerét*” szabályokat, terjedelemben és jelentőségben már meghaladja az Európai Bíróság által meghatározott negatív harmonizáció; az ítélkezési gyakorlat által kialakított azon elvek, melyek kijelölik a nemzeti jogalkotó számára a tilalomfákat, előírják a „*hogyan ne rendezzék az adórendszerét*” szabályait. Ahogy Deák Dániel fogalmaz: „*A negatív harmonizáció, ezáltal a harmonizáció „minimum programja”, melynek során a nemzeti jogok ekvivalenciájának megteremtése a cél*”.¹ Ezeket a tagállamoknak be kell tartaniuk, ellenkező esetben szabályaik alkalmazhatatlanná válnak és elesnek az adóbevételeiktől.

A pozitív és negatív harmonizáció közötti átmenetet képezi, egészíti ki a „*soft law*”, melyet a harmonizáció külön formájának is tekinthetünk², mellyel 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*”³. A „*soft law*” fontosságát nem lehet kellően hangsúlyozni, egyre több terület szabályozását kísérli meg az Európai Bizottság ezen eszközrendszerrel.

A kutatásom módszertanát a fenti tagolás határozta meg. Részletesen elemeztem a pozitív harmonizáció jogforrási rendszerében általánosan alkalmazott, elsődleges és másodlagos jogforrásokat. Az elsődleges jogforrások körében a közvetlen adózás szempontjából az EUMSZ-nek van kifejezett jelentősége, hiszen ez tartalmazza a belső piac megteremtésére

¹ Dr. Deák Dániel: Adóverseny a kibővített Európai Unióban, *Gazdaság és Jog*, 1/2005, pp. 17-22.

² 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

³ 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.

vonatkozó célkitűzéseket, amelyek csak a tagállamok közötti akadályok – köztük az adóztatásból eredő korlátok – felszámolásával érhető el. Ugyanakkor az EUMSZ a közvetlen adókra vonatkozó szabályozást csak áttételesen tartalmaz. Ezért a pozitív harmonizáció legfőbb jogforrásai az irányelvek. 2012 év végéig *három irányelvet fogadtak el a társaságok és egyet a magánszemélyek közvetlen adózásának területén*, az EKSZ korábbi 94. cikke (EUMSZ 115. cikk) alapján.⁴ Ezeket az irányelveket a kapcsolódó joggyakorlattal együtt részletesen ismertetem.

A „*soft law*”-t illetően Erdős Éva korábban hivatkozott 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.

Értekezésem tárgya szempontjából az Európai Bizottság egyik legforradalmibb kezdeményezése a közös konszolidált társasági adóalap megállapítására vonatkozó szabályozás. Az Európai Bizottság és a tagállamok rendkívül sok energiát és munkát fektettek a normák megalkotásába. Ennek eredményeként egy irányelv-tervezet már megszületett, ugyanakkor jogilag még semmi nem jött létre. Dacára a grandiózus munkának, az irányelv jövőbeli életbe lépése nem garantált, azonban értekezésem nem lenne teljes körű, ha az irányelv-tervezet szabályait nem ismertetném.

Kiemelkedő jelentőségű ugyanakkor a nemzetközi vállalkozásoknak legtöbb gondot okozó elszámoló árak kérdésköre, melynek szabályozására az Európai Unió komoly lépéseket tett, még akkor is, ha jogi formájukat illetően nem kötelező érvényű aktusok születtek; a dokumentációs követelményeit és az előzetes árképzési megállapodások rendjét közleményekben, a viták rendezését multilaterális egyezmény keretében szabályozta az Európai Unió, mely szabályokkal külön fejezetben foglalkozom.

⁴ A Tanács 90/435/EGK irányelve a különböző tagállamok anyavállalatai és leányvállalatai esetében alkalmazandó közös adózási rendszerről (Anya- és Leányvállalati Irányelv); A Tanács 90/434/EGK irányelve a különböző tagállamok társaságait érintő egyesülésekre, szétválásokra, eszközátruházásokra és részesedéscserékre alkalmazandó közös adózási rendszerről (Fúziós Irányelv); A Tanács 2003/49/EK irányelve a tagállamok kapcsolt vállalkozásai közötti kamat és jogdíj fizetések adóztatásának egységes rendszeréről (Kamat-jogdíj Irányelv); A Tanács 2003/48/EK irányelve a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról (Megtakarítási Irányelv).

Értekezésem 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 esetjog rendkívül szerteágazó, ezért bizonyos rendező elveket választottam a feldolgozásra. Az eseteket két megközelítésben tárgyalom: először az alapvető szabadságok szerinti csoportosításban, majd a magánszemélyeket és a társaságokat külön bontva, azok egyes tipikus tevékenységét vizsgálva elemzem.

A magánszemélyek esetében a határon átnyúló ügyleteket a következő problémakörökhöz csoportosítva elemeztem: a) az illetőség áthelyezése, b) a személyes körülmények figyelembe vétele, c) az objektív körülmények figyelembe vétele, d) nyugdíj és egyéb szociális ellátás, e) más tagállamban elhelyezkedő ingatlanból származó jövedelem, és f) egyéb határon átnyúló gazdasági tevékenység adózása.

A társaságok ügyletei még sokrétűbbek. Értekezésemben először a letelepedés szabadságának megvalósulását vizsgáltam a befogadó illetőleg az illetőség országában, ezt követően a határokon átnyúló szolgáltatások szabadságának érvényesülését szintén a befogadó – esetünkben a tevékenység – és az illetőség országában. Ezt követően a konszolidáció és a veszteségelhatárolás érvényesülését, illetőleg az osztalék adózását vizsgáltam.

Értekezésemben a saját elemzésem túlmenően támaszkodtam a nemzetközi és a hazai szakirodalomra. A külföldi szerzők közül csak néhányat említve kiemelkednek B.J.M. Terra, P.J. Wattel, Michel Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Richard Lechner, Marjaana Helminen és Michael Devereux, míg a hazai szerzők közül többek között Óry Tamás, Deák Dániel, Erdős Éva, Földes Gábor és Herich György foglalkoztak a témával. Dolgozatom terjedelme nem tette lehetővé, hogy valamennyi, a szakirodalomban született nézetre hivatkozzam, mindazonáltal, a teljesség igénye nélkül igyekeztem hangsúlyozni a legfőbb irányokat.

A KUTATÁS EREDMÉNYEINEK AZ ÖSSZEFOGLALÁSA

Az uniós adójog fogalma

Európai adó, mint önálló kategória nem létezik, hiszen hiányzik a szükséges politikai, jogi és gazdasági háttér és ennek hiányában a szükséges közösségi intézményrendszer sem áll rendelkezésre. Másfelől, ahogy Deák Dániel is fogalmaz „*a föderáció hiányában pedig nem életszerű a nemzeti jogalkotást felváltó közösségi szabályozás elvárása.*”⁵

Európai adó ugyan nincs, de európai adójog mégis van. Az európai adójognak *nincsen mindenki által elfogadott, egyértelmű definíciója*, hanem a tudomány művelői próbálják meghatározni a fogalmat. Legkézenfekvőbb a nemzetközi adójoggal vont párhuzam.⁶

Ahogy a nemzetközi adójogban az egyes államok, úgy az Európai Unióban a tagállamok is fenntartják maguknak az adóztatás jogát. Az egyes országok belső adójoga nagyban eltérő vonásokat mutat, melynek eredményeként az adódíszkrimináció, az adóelkerülés vagy a kettős adóztatás konfliktusa állhat elő, amely az Európai Unió határain túl a nemzetközi jogban is érzékelhetővé válik. 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 így tulajdonképpen a tagállamok adórendszerén belül alkalmazott *adójogszabályok közelítéseként* fogalmazható meg. *Az „európai adójog az adóharmonizáció eredményeként létrejött elsődleges és másodlagos jogforrások összessége.”*⁷

⁵ Dr. Deák Dániel: Adóverseny a kibővített európai Unióban, Gazdaság és Jog, 1/2005 17-22. o.

⁶ 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.

⁷ Bővebben lásd: 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.

Megállapítható, hogy a *közvetlen adók területén* a tagállamok ellenállása miatt a jogszabályok közelítése lényegesen kisebb mértéket öltött, a pozitív harmonizáció alacsony fokú és jelentősek az eltérések. Ezt a folyamatot ezért az adópolitikák *koordinációjának és nem pedig harmonizációjának* nevezhetjük.⁸

Következésképpen az európai adójog (a közvetlen adózás vonatkozásában) *szoros értelemben* azon normák összessége, melyeket az elsődleges jogforrások tartalmaznak, illetőleg, amelyeket az uniós intézmények alkotnak (másodlagos jogforrások). *Tágabb értelemben* magában foglalja azon negatív harmonizáció által meghatározott képzeletbeli adórendszert is, amelyben meghatározottak mindazon elvek, amelyeknek érvényesülnie kell bármely tagállami adórendszerben az uniós joggal való megfelelés előfeltételeként.

A közvetlen adók uniós adópolitikájának jellemzői

A közvetlen adózás meghatározó szerepet játszik az egységes belső piac megvalósítása szempontjából. Ugyanakkor amint azt az Értekezésemben 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.

Az adójogi szempontból egységes belső piac létrehozására legkézenfekvőbb megoldásként a *jogszabályok 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.

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

⁸ Galántainé Máté Zsuzsanna: Az adójog-harmonizáció fő jellemzői az Európai Unióban, *Külgazdaság*, XLVII. évfolyam, 2003/6. szám.

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 versenyezhetnek 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.

Ha egy tagállamban a nemzeti adórendszer megfelel az irányelveknek és mentes a hátrányos megkülönböztetéstől vagy a versenyszabadság korlátozásától, akkor ezen tagállam adórendszere jogilag kikezdzhetetlen. 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 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.

Az Európai Unió Bíróságának szerepe

A tagállami jogalkotók a fenti hiányosságok nyomán szinte korlátlanul alakíthatják a közvetlen adókat. 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.⁹

⁹ Vaninstendael, F, „The ECJ at the crossroads: balancing tax sovereignty against the imperatives of the single market”, European Taxation, 2006, p. 413

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 valóban 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.

Diszkrimináció és restrikció

A tagállami adórendszerek az illetőséget tekintik a korlátlan adóztatási jogot megalapozó tényezőnek, ugyanakkor forrásországként kívánják megadóztatni a külföldi illetőségűeket. Következésképpen eltérő adóztatási szabályokat alkalmaznak a belföldi és a külföldi illetőségű adózókra, míg a belföldi illetőségűek világjövedelmük után adóznak az adott tagállamban, a külföldi illetőségűek pedig csak az ott szerzett jövedelmük után adóznak.

Az illetőség fogalmát a tagállami belső jog határozza meg, vagyis nincsen uniós fogalom. A belföldi illetőségűek és a külföldi illetőségűek között az adójogban alkalmazott megkülönböztetés sok esetben diszkriminációt valósít meg. A Bíróság esetjoga értelmében az alapszabadságok nem követelik meg minden esetben a tagállamoktól, hogy azonos feltételeket biztosítsanak a belföldi illetőségű és a más tagállamú illetőségű adózók részére, tekintettel arra, hogy az adókedvezményeket alapesetben az illetőség államának kell biztosítania.

A diszkriminációt illetően a Bíróság kimondta, a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű adózók legtöbb esetben nincsenek összehasonlítható helyzetben, ezért az azonos bánásmód nem követelmény. Ugyanakkor, ha a más illetőségű tagállam adózó helyzete a belföldiekével mégis összehasonlítható, nem lehet megtagadni az adókedvezményeket és lehetővé kell tenni az azonos feltételek melletti adóelbánást, kivéve, ha elismert kimentési ok áll fenn.

Restrikció vagy korlátozás ezzel szemben akkor áll fenn, ha valamely szabadságot, jogot indokolatlanul korlátoznak, függetlenül attól, hogy a korlátozás belföldit vagy külföldit érint.

A harmadik államban illetőséggel rendelkező adózók tekintetében a tagállamok szabadon állapíthatják meg az adójogi szabályokat, amelyek eltérhetnek a belföldiekre előírt rendelkezésekről. Ez alól kivételt jelent, ha a tőkemozgás szabadsága által érintett helyzetekről van szó, hiszen erre érvényes az egyenlő bánásmód követelménye.

Az uniós jog alkalmazhatóságának tesztje

Az ítélkezési gyakorlatban kristályosodott ki az a gondolatmenet, melynek során egyes adójogszabályok uniós jognak való megfelelését 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 ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.*¹⁰

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?*
- Amennyiben igen, akkor további kérdés, hogy *az indokolt korlátozás szükséges-e és mértéke arányos-e az elérni kívánt céllal?*

¹⁰ 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.

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.

A tagállami kimentési okok

Az ítélkezési gyakorlatban azok az érvek is körvonalazódtak és megszilárdultak, 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.*

Ugyanakkor a tagállamok sikeres érveket is felsorakoztattak, melyek jellemzően az alábbi két csoportba sorolhatóak:

- *az adóelkerülés és az adókijátszás elleni küzdelem;*
- *az adóztatási jog tagállamok közötti megosztásának egyensúlya.*

Amennyiben megállapítható, hogy az alkalmazott tagállami adójogszabály ezen két célkitűzés valamelyikét szolgálja, az uniós jogot sértő, azaz a külföldi illetőségűeket esetlegesen hátrányosan érintő intézkedés mégis elfogadható, és ebből következően a tagállami adójogban fenntartható lehet.

Az adóelkerülés és adókijátszás elleni harc

Az adókijátszás elleni szabályok legtöbb esetben sértik a határon átnyúló műveletek szabadságát, azonban a bírósági esetjog azt mutatja, hogy ezek a rendelkezések mégis fenntarthatók, ha az olyan teljesen mesterséges megállapodások kizárását szolgálják, melyek egyedüli célja az egyébként fennálló adókötelezettség elkerülése. Ezt a Bíróság a *Cadbury Schweppes*¹¹ és a *Thin Cap Group Litigation ügyekben*¹² is rögzítette. Ha a tevékenység valós, akkor az adóelkerülés-ellenes szabályokban foglalt tagállami korlátozások nem alkalmazhatók.

A Bíróság több olyan magatartást is meghatározott, amelyek nem minősülnek teljesen mesterséges megállapodásnak. Egy leányvállalat másik tagállamban történő alapítása nem jelent például adóelkerülést.¹³ Továbbá, az hogy az adóalany saját tagállamában is fenntarthatná másodlagos telephelyét nem teljesen minősül mesterséges megállapodásnak.¹⁴ Az adóteher csökkentése indokolható célkitűzés, feltéve, hogy nem eredményezi a nyereség mesterséges átirányítását.¹⁵

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 célzottnak kell lennie. A mesterséges képződmények létét objektív tényezők alapján kell megállapítani, melynek kapcsán az adózóknak lehetőséget kell biztosítani az ellenbizonyításra. Az ellenbizonyítás

¹¹ C-196/04 Cadbury Schweppes (ECR 2006 I-07995. o.)

¹² C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ECR 2007 I-02107. o.)

¹³ C-264/96 ICI (ECR 1998 I-04695. o.)

¹⁴ C-196/04 Cadbury Schweppes (ECR 2006 I-07995. o.)

¹⁵ C-294/97 Eurowings (ECR 1999 I-07447. o.)

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.¹⁶ 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.¹⁷

Az Európai Bíróság tevékenységének korlátait jól mutatja azonban Deák Dániel megállapítása is, miszerint „[...] 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.”¹⁸

A tagállami jog és a nemzetközi egyezmények főbb összefüggései

Az EKSZ 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

¹⁶ Dr. Deák Dániel: A pozitív jog csődje: Adóelkerülés és adóparadicsomi tervezés, visszaélés az alapvető EK szabadságokkal, 98. o.

¹⁷ Dr. Deák Dániel: A pozitív jog csődje: Adóelkerülés és adóparadicsomi tervezés, visszaélés az alapvető EK szabadságokkal, 98-99. o.

¹⁸ Dr. Deák Dániel: A pozitív jog csődje: Adóelkerülés és adóparadicsomi tervezés, visszaélés az alapvető EK szabadságokkal, 95. o.

értelmében kikerült a Szerződésekből, a tagállamok azonban egymás közötti viszonyaikban természetesen a jövőben is jogosultak adóegyezmények elfogadására.

A tagállamok többnyire saját hatáskörben osztják el egymás között az adóztatás jogát. Ez alól csak néhány terület jelent kivételt, ahol uniós irányelvek szabályozzák a tagállamok közötti adóztatási hatalom megosztását. Az elosztás többnyire a nemzetközi gyakorlatban elfogadott kritériumok és elvek mentén történik, amelyek ugyanakkor bizonyos szintű mérlegelést engednek a tagállamok számára. A tagállamok dönthetnek, hogy a jövedelemszerző illetősége vagy a jövedelemszerzés helye alapján milyen körben terjesztik ki adóztatási jogukat, és hogy a kettős adóztatás elkerülése érdekében a beszámítás, vagy a mentesítés elveit alkalmazzák.

A Bíróság *esetjoga több ügyben*¹⁹ 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.*

Az Európai Bíróság 2005-ig terjedő ítélkezési gyakorlata²⁰ [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 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

¹⁹ C-319/02 Petri Manninen (ECR 2004 I-07477. o.), C-170/05 Denavit Internationaal (ECR 2006 I-11949. o.), C-446/03 Marks & Spencer (ECR 2005 I-10837. o.)

²⁰ A témát részletesen feldolgozta: Erdős Éva – Rác Rita: A jövedelemadóval kapcsolatos diszkriminatív nemzeti rendelkezések igazolhatósága a közösségi jogban az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlatának tükrében, *Sectio Juridica et Polica*, Miskolc, Tomus XXVI 1/1. (2009), 257-286. o., 2009

viszonossági 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.

Ezt a jól követhető 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 esetben, melynek eszköze az adott kettős adóztatási egyezmény. Ezen elv követésével érvek szólhatnak amellett, hogy a Bíróság ellentmond a közvetlen hatály, illetőleg a közösségi jog több alapelvének. Gyakorlatilag az adóegyezmények egy „közösségi jog feletti” státuszt hoznak létre, melynek eszközrendszerét az országok szabadon alakítják.

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.

A Bíróság 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.

A TÉMÁVAL KAPCSOLATOS PUBLIKÁCIÓK

Adópolitika In. Bevezetés az Európai Unió politikáiba (szerk.: Kende Tamás - Szűcs Tamás)
(487-531. o.) Complex Kiadó, 2011

Adópolitika In. Bevezetés az Európai Unió politikáiba (szerk.: Kende Tamás - Szűcs Tamás)
Complex Kiadó, 2009

Adópolitika In. Bevezetés az Európai Unió politikáiba (szerk.: Kende Tamás - Szűcs Tamás)
(583-652. o.) KJK-Kerszöv Kiadó, Budapest, 2005

Számviteli jog (I. fejezet), A társasági adó; magyar szabályozás és EU irányelvek (II. fejezet),
Nemzetközi adójog (IV. fejezet) In. Pénzügyi jog II. (szerk.: Halustyik Anna) (15-31. o; 32-
68. o.; 150-182. o.) Aula Kiadó, Budapest, 2004

The transactional net margin method In. Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen
Steuerrecht (szerk.: Josef Schuch, Ulf Zehetner) (185-203. o.) Linde Verlag, Wien, 2001

Tax System (szerk.: Kecskés László, Martonyi János) Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó,
1998

Nemzetközi Adózás (társszerző) (szerk.: Dr. Szebellédi István), Magyar Adótanácsadók
Országos Egyesülete, CCA Adó és Pénzügyi Tanácsadó Menedzser Rt., 1997

Cikkek:

Az uniós adózás felé In. Világgazdaság, Budapest, 2011. február 4.

Több mint kétszázmilliárd eurót hozhatna az uniós bankadó In. Napi Gazdaság, Budapest,
2011. február 9.

Megoldódhatnak a határokon átívelő tevékenységek adózási problémái In. Komárom-
Esztergom Megyei Hírlap, 2011. február 9.

Beperelt áfa-törvény In. Figyelő, Budapest, 2011. április 28.

Csak belátható ideig tarthatja vissza a jövőben a magyar állam az áfát In. Napi Gazdaság, Budapest, 2011. augusztus 10.

Vérengzésbe kezdhet jövőre az adóhatóság In. Napi Gazdaság, Budapest, 2011. december 14.

EU tranzakciós adó: újabb terhek sújthatják a bankokat? In. Világgazdaság Online, 2012. március 22.

Újabb adó sújthatja a kötvényügyleket – alakul az uniós sarc In. Napi Gazdaság Online, 2012. március 22.

Likviditást von el a cégektől a 75 napos visszaigénylés In. Napi Gazdaság, 2012. május 30.

Nincs menekvés - az adóhatóság külföldön is elér In. Világgazdaság, 2012. augusztus 9.

Veszélyben a külföldi bankszámlák és a svájci banktitok? In. Figyelő Online, 2013. január 17.

Zavarosban halászna a kormány In. Népszava, 2013. január 18.

Nonszensz: az összedósságnál is több pénzt repítettek adóparadicsomokba In. Magyar Nemzet Online, 2013. január 18.

Fennakadhatunk a svájci banktitkon In. Index.hu, 2013. január 18.

Dollármilliók árulkodásért In. Piac és Profit Online, 2013. január 22.

Bűvös kocka In. HVG, 2013. január 24.