

Erdős Éva*

A közvetlen adókat érintő adóharmonizáció tendenciái az európai és magyar adójogban

I. Kiindulópont: a közvetlen adókat érintő adóharmonizáció főbb területei

A közvetlen adókat érintő európai adójogi harmonizáció később indult meg, és folyamatát tekintve is lassúbb a közvetett adók – azon belül is az Áfa – harmonizációjához képest, csupán az 1990-es években jelentek meg az első eredmények, úgy mint a Tanács „Anyá és leányvállalati irányelve”, a „fúziós irányelve” vagy éppen az ECOFIN Tanács által elfogadott, és a „soft law” területére tartozó Üzleti Adózás Magatartási Kódexe¹. A közvetlen adózást érintő lassú és késői európai adóharmonizáció oka egyrészt a szabályozás tárgya, azaz a vállalkozások jövedelemadóztatásával kapcsolatos szabályozás, mely elsősorban tagállami hatáskörbe tartozik², és közvetlenül – egészen sokáig - nem akadályozta a közös, integrált európai belső piac kialakulását és működését. A nemzeti szuverenitás fenntartása az adójogalkotásban stratégiai kérdés, korlátozása sérti a szuverenitást, ezért a tagállamok a saját költségvetésüket érintő bevételi kérdésben, adópolitikában nem szívesen engedik át a döntés jogát az EU intézményeinek.

Másrészt a közvetlen adózás harmonizációjának késedelme köszönhető annak a szigorú eljárási szabálynak is, miszerint a Tanács egyhangúsággal történő döntése szükséges az adóharmonizációra vonatkozó irányelvek meghozatalához.³ Az adóharmonizációhoz szükséges irányelveket 15 tagállam sem hozta meg könnyen, a 28-ak Európája pedig még nehezebben kezelhető az egységes döntéshozatalnál, így az irányelvek eddig is nehezen születtek, és születnek meg ma is. Ennek az akadálnak az egyik kiküszöbölési módszere a jogforrásnak nem minősülő, szankciót nem tartalmazó, csupán útmutatást adó, és önkéntes jogkövetéssel érvényesülő szabályok meghozatala, mint az ECOFIN Tanács által elfogadott Dokumentum, az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe, mely a káros adóverseny és az adóelkerülés elleni fellépés első, és azóta is egyik legfontosabb dokumentuma az EU-ban.

A közvetlen adókat érintő adójogi harmonizáció alapvetően három fő területet érint az üzleti vállalkozásokkal kapcsolatban:

- az adóverseny problematikáját, amiben már megnyilvánul – többek között - az adóelkerülés, az offshore tevékenység, és a rejtett offshore szabályozás problémája;

¹ Az Ecofin Tanács: Code of Conduct on Business Taxation, az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe (ECOFIN Tanács 1997. december 01-ei ülésén elfogadott az (üzleti adózással kapcsolatos magatartási szabályokra vonatkozó határozata) Celex No. 398Y0106 (01). [www.europa.eu.int.](http://www.europa.eu.int), lásd még In: ERDŐS G.-FÖLDES G.-ŐRY T.-VÉGHÉLYI M.: Az Európai Közösség adója, KJK Kerszöv, Budapest 1999. 136-140. o., lásd még, Ben J. M. TERRA- Peter J. WATTEL: European Tax Law, Wolters Kluwer, 2012, pp. 236.- 242.

² Az adózásra az Európai Unióban a szubsidiaritás elve vonatkozik, azaz az adózás elsősorban tagállami hatáskörbe tartozik, azaz nem tartozik az EU kizárólagos hatáskörébe. Az EUSz. 5. Cikk (3) bekezdésének értelmében: „a szubsidiaritás elvének megfelelően azokon a területeken, amelyek nem tartoznak kizárólagos hatáskörébe, az Unió csak akkor és annyiban jár el, amikor és amennyiben a tervezett intézkedéscéljait a tagállamok sem központi, sem regionális vagy helyi szinten nem tudják kielégítően megvalósítani, így azok a tervezett intézkedés terjedelme vagy hatása miatt az Unió szintjén jobban megvalósíthatók.” A szubsidiaritásról lásd még: Kecskés László: EU jog és jogharmonizáció, HVG-ORAC Lap – és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2003., 481.-510.o., és FAZEKAS Judit: *A szubsidiaritás elv jelentése* In: EU-JOG (szerk. OSZTOVITS András) HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest, 2012. 206.-208.o

³ Lásd: EKSz. 94.cikke, és EUMSz. 115.cikke

- az adókikerülés problémáját, mely magában foglalja az újfajta – a digitális világban – elterjedő agresszív adótervezési technikákat, a kettős és többes nem adózás kérdését, valamint az újfajta profitáthelyezési technikák alkalmazását;

- és nem utolsósorban a vállalkozások jövedelemadóztatásával kapcsolatos adóharmonizációt, így többek között a közös konszolidált és a közös összevont társasági adóalapra vonatkozó irányelvjavaslat előírásait⁴.

Alapvetően mindhárom terület a vállalkozások, gazdasági társaságok nyereségadóztatásával függ össze, így a társasági adóval kapcsolatos az Európai Unió közvetlen adóit, vállalkozásait érintő adójogi jogalkotása.

Tanulmányomban elsődlegesen azokkal az új kihívásokkal kívánok foglalkozni, melyek a digitalizáció térnyerésével erősödtek meg, így a digitális cégek adókikerülési technikáival, és az adóverseny főbb kérdéseivel.

II. Az adóverseny problematikája – a tisztességes és a káros adóverseny elhatárolásának kérdése

Az adóversennyel kapcsolatban a legfőbb felmerülő dilemma, vajon valójában káros vagy nem káros –e az adóverseny, milyen előnyei és hátrányai vannak, és hogyan határolhatjuk el a káros adóversenyt a vállalkozások tisztességes versenyét erősítő, diszkrimináció mentes adóversenyétől, hol van a határ a tisztességes és a tisztességtelen, azaz káros adóverseny között? Kell-e egyáltalán elhatárolni egymástól, a tisztességes és a káros adóverseny, és lehet-e egyáltalán tisztességes az adóverseny?

II.1. Az elhatárolás kérdése

Az adóverseny meghatározására többféle elmélet is született, egyes szerzők szerint egyszerűen úgy definiálható, hogy az adóverseny a szuverén államok olyan jogalkotása, amelynek célja a külföldi tőke beruházások bevonása különböző adókönyvitésekkel, adópreferenciák biztosításával, mellőzve az adóharmonizációt.⁵ Az adóharmonizáció mellőzése azonban – álláspontom szerint – azonnal felveti a tisztességtelen verseny problémáját, így a meghatározás ilyen módon nem teljes, valamint inkább a káros adóverseny feltételeivel azonosítható.

Más szerző szerint – és ezt a nézetet vallom én is - az adóverseny lényege az egyes államok viszonylatában abban áll, hogy egyes országok – adóztatási szuverenitásukat kihasználva – a többi államéhoz képest kedvezőbb adószabályok kialakításával igyekeznek magukhoz vonzani a külföldi befektetőket és beruházásokat, annak érdekében, hogy minél jelentősebb adóbázisra tegyenek szert.⁶ Bár az adóterhek csökkentése és az adóbevételek növelése első ránézésre anomáliát jelent, azonban a valóságban az adóterhek csökkentése növelheti az adóbevételeket, az adóbázist, ugyanis az adózók köre jelentős számban bővíthet az adókedvezmények hatására. A sok kicsi sokra megy elv alkalmazása itt mindenképpen igaznak bizonyul, az adókedvezmények kétségtelenül vonzást jelentenek a külföldi tőke befektetők számára, a kibővült adózói kör pedig nem vitás, hogy még kisebb adóteher esetén is nagyobb adóbevételt eredményez. Az adóverseny valójában egy szabályozó hatalom, „a

⁴ Javaslat tanácsi irányelv a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA) COM(2011) 121 végleges, Az Európai Unió Hivatalos Lapja C 54/66, 2012.2.23

⁵ TALPOS, Ion - CRASNEAC, Alexandru : The effect of tax competition, Theoretical and Applied Economics Volume XVII (2010), No. 8 (549), pp. 39-52p., <http://store.ectap.ro/articole/490.pdf>. – letöltés ideje: 2017.december 12.

⁶ GALÁNTAINÉ MÁTÉ Zsuzsa: *Adóverseny az Európai Unióban*, Hitelintézet Szemle, 2005. Negyedik évfolyam, 5-6.szám 46.o.

gazdasági viselkedésbe való intézményes állami beavatkozás kérdése”⁷, annak problémája, hogy a szuverén nemzeti adóztatás hogyan egyeztethető össze a tagállamok feletti európai uniós adójoggal. A probléma abból fakad, hogy - amint arra már a bevezetőben is hivatkoztam -, amíg az adórendszerek továbbra is nemzeti kompetenciába tartoznak, addig hatásaik már nemzetközivé válnak, vagyis a szuverén adópolitikák pénzügyi externáliákat okoznak.⁸

Arra vonatkozóan, hogy kell-e különbséget tennünk az adóverseny és a káros adóverseny értelmezése között, a szakirodalomban eltérő nézeteket találunk, az adóverseny és a káros adóverseny megkülönböztetésére vonatkozó nézetek tehát korántsem egységesek. Az adóversenyről a szakirodalom különböző álláspontot foglal el abban a tekintetben, hogy meddig terjeszkedhet egy tagállam e kérdésben káros eredmények, azaz káros adópolitika megvalósítása nélkül.

Deák Dániel⁹ véleménye szerint az adóverseny és a káros adóverseny közötti határ nem húzható meg, azaz nincs ok arra, hogy a káros adóversenyt megkülönböztessük a nem káros adóversenytől, ugyanis álláspontja szerint a nem káros adóversennyel összefüggésben is megállapíthatjuk, hogy az korlátozza és torzítja a szabad versenyt. Deák Dániel szerint ezért azt kell a kérdés kapcsán vizsgálni, hogy a konkrét nemzeti adójog előírásai szervesen illeszkednek-e az azt körülvevő adórendszerbe, vagy sem.¹⁰

Galántainé Máté Zsuzsanna véleménye szerint¹¹ „végtelenül szemlélve, a piacgazdaság körülményei között maga az adóztatás ténye is a „normálistól eltérő” viszonyokat eredményez. Véleménye szerint a közösségi joggyakorlat (EK és EU bírósági döntések) alapján az olyan egyenes adóra vonatkozó jogi előírás tekinthető károsnak, amely tartósan és szisztematikusan sérti a fiskális semlegességet, tehát nem felel meg az adórendszer természetének, vagy belső szerkezetének.”¹²

A káros adóverseny problémája a társasági adózásban csapódik le, azon belül is a kivételes preferenciák, a befektetői, beruházási adókedvezmények, a külföldi tulajdonú, vagy vegyesvállalatoknak adott preferenciák, az adódiszkrimináció, a szelektivitás nemcsak az adójog, hanem az uniós versenyjog előírásai alapján is meg nem engedett eszköznek számítanak.

II.2. Mikor tekinthető károsnak az adóverseny?

Hogy mikor valósíthat meg egy tagállam káros adóversenyt, arra többféle választ is kapunk, összefoglalóan és röviden álljon itt egy meghatározás: potenciálisan káros egy adórendszer, ha olyan preferenciális rendszert alkalmaz, amelyek:¹³

- nulla vagy minimális adókulcsot alkalmaznak (vagy minimális adómértékkel, vagy az adóalap oly módon történő meghatározásával, hogy a normál adókulcs mellett is minimális lesz adókötelezettség)
- a preferenciális adóterület leválasztódik a hazai piacon belül: a külföldieknek adott adókedvezményekből a belföldi adófizetők kizárása, vagy a kedvezmény igénybevétele esetén a kedvezményezett vállalkozás ki van zárva a hazai piacról,

⁷ DEÁK Dániel: Adóverseny a kibővített Európai Unióban, *Gazdaság és Jog*, 2005.január 1. szám hivatkozva: GALÁNTAINÉ (2005) i.m. 46.o.

⁸ GALÁNTAINÉ (2005) i.m. 46.o.

⁹ DEÁK Dániel: (2005) i.m. 20.o

¹⁰ DEÁK (2005) i.m. 18.o. hivatkozva: GALÁNTAINÉ M. Zs. (2005) i.m. 51.o.

¹¹ GALÁNTAINÉ (2005) i.m. 50-51.o.

¹² Európai Bíróság döntésében lásd erre példát: 173/73. „Italian Republic v. Commission, ECR (1974) in GALÁNTAINÉ (2005) i.m. 51.o.

¹³ Dr. SIVÁK József: A globalizáció árnyoldala – a káros adóverseny *Pénzügyi Szemle*, 2001.5.szám. 399-402.o., lásd még: Ben J.M. TERRA- Peter J. WATTEL: *European Tax Law*, Wolters Kluwer 2012, pp. 237.

- a szabályozás átláthatóságának a hiánya, ami a szabályrendszer megfogalmazásából adódik, a szabályok egyedi értelmezéséből, adókedvezmények tárgyalásos úton való eléréséből,
- az információcsere hiánya.

A káros adóverseny definíciója Az OECD jelentése és a Code of Conduct for Business Taxation szerint:

- Amikor egy adott ország nem, vagy csak nagyon minimális mértékben adóztatja meg a jövedelmeket.
- Az adott országnak jelentős bevételei származnak a vállalkozók jövedelmeinek adóztatásából, de az adórendszer olyan ösztönzőket alkalmaz, aminek következtében a nem sok földrajzi kötődést igénylő gazdasági, pénzügyi tevékenységből származó jövedelmeket csak nagyon alacsony mértékben adóztatja meg. (pld. offshore, külföldieknek nyújtott adókedvezmények
- Az adott országnak jelentős bevételei származnak a magánszemélyek és jövedelmeinek adóztatásából, de az általános adókulcsai alacsonyabbak más országok adókulcsainál.

Az adóverseny egyik leggyakoribb megvalósulási formája a nemzeti elbánás elvének és a diszkrimináció tilalmának figyelmen kívül hagyása, azaz a külföldi befektetőknek adott különböző kedvezmények – mint beruházási adókedvezmények - állami támogatások, adóparadicsomok, más néven a magyar adójogban: külföldön tevékenységet végző szervezetek létrehozásának engedélyezése, vagyis az adóterhek csökkentésének esetei, azaz a külföldi befektetők pozitív adódiszkriminációja. Ezekben az esetekben az adóverseny már káros hatásokat ér el, mely káros hatások eltérítik a nemzetközi tőkeáramlást, károsan befolyásolják azt, torzítják a gazdasági versenyt, akadályozzák a belső egységes piac kialakulását és működését, és ezáltal káros adóversenyhez vezetnek.

A káros adóverseny fogalmára vonatkozóan azonban a meghatározásokat kiegészíteném még azzal a megállapítással, hogy amennyiben van tisztességes adóverseny, az a közteherviselés elvét nem sértheti. Ugyanis abban az esetben, amikor torzul a közteherviselés elve, akkor már biztosan káros adóversenyről beszélhetünk. A közteherviselés elvének értelmében ugyanis a közterhekhez hozzá kell járulnia annak, aki a közszolgáltatásokat igénybe veszi. Tovább kibontva az elméletet: a közterhekhez ott kell hozzájárulni, abban az országban, ahol a közszolgáltatásokat az adóalany valójában igénybe veszi. A közteherviselés elve pedig mindenképpen sérül akkor, amikor az adófizető nem ott fizet adót, ahol a közszolgáltatásokat valójában igénybe veszi (azaz a saját hazájában), hanem más, külföldi államban, adóparadicsomban fizet, (ha egyáltalán kell fizetnie) csekély mértékű adót. Amennyiben tehát eltér a közterhekhez való hozzájárulás helye (országa) és a közszolgáltatások igénybevételének helye (országa) egymástól, akkor bizonyos, hogy káros adóversenyről beszélhetünk. Amennyiben ehhez a cég azonosításának a hiánya, az átláthatóság és az információcsere hiánya is hozzájárul, akkor a káros adóverseny megvalósul. Ennek tipikus esete az adóparadicsomi szabály alkalmazása.¹⁴

¹⁴ Magyarország is szintén alkalmazott rejtett offshore szabályt a külföldön tevékenységet végző szervezetekre vonatkozó társasági adókedvezményeknél, ugyanis igénybe lehetett venni a külföldi társaságok – külföldön tevékenységet végző szervezet néven - részéről egy igen kedvezményes 3%-os társasági adókulcsot (a belföldi adóalanyokra vonatkozó 19%, majd 18% helyett). A magyarországi off-shore szabályokat az európai adóharmonizáció hatására hatályon kívül kellett helyezni az Európai Unióhoz való csatlakozáskor 2004-ben. Lásd erről bővebben: ERDŐS Éva – KOVÁCS Kitti: Az adóoptimalizálás egyik eszköze: az offshore jelenség térnyerése és gyakorlati nehézségei *Gazdaság és Jog* HVG ORAC , Lap és Könyvkiadó Kft. Budapest, XVIII. évfolyam , 2010/1.szám 17-21.o., valamint ERDŐS Éva: *A beruházásösztönzés adójoga*, Miskolci Egyetemi Kiadó, 2012. 173.-180.o.

Összegezve megállapíthatjuk, hogy a káros adóverseny a gyakorlatban a leggyakrabban a következő területeken valósul meg¹⁵:

- a külföldi befektetők, beruházóknak adott adókedvezmények formájában, vagyis ez magatartás a pozitív adó megkülönböztetés a külföldi tőke javára – az adódiszkrimináció esete.¹⁶
- Az adóelkerülés, adóminimalizálás káros esete – adóparadicsomok, off-shore cégek létrehozásának engedélyezése.¹⁷
- Az Európai Unió által tiltott állami támogatások, azaz az adóintézkedések formájában megvalósuló állami támogatások esete, melyek káros adóversenyt keletkeztetnek.
- A tőke szabad mozgásával és a letelepedési szabadsággal kapcsolatos korlátozó esetek, a másik tagállamba történő székhelyáthelyezések problémái,
- az átlagostól és a környező országoktól eltérő alacsony adókulcsok, adószint alkalmazása, mely tőkeelszívó hatása miatt káros adóversenyt keletkeztet.

Az adóverseny és a káros adóverseny elhatárolásának problémáját illetően álláspontom szerint az adóverseny általában diszkriminatív, sérti az egységes belső integrált piac működését, azonban az elhatárolás a gyakorlatban igenis szükséges, mivel vannak fokozatai az adóversenynek, és a hátrányai mellett az előnyeiről is beszélhetünk. Összefoglalva azt mondhatjuk, hogy a potenciális káros adóverseny lehetőségét hordozó preferenciális adórendszerek létezésének szükséges kritériuma a minimális adókulcs – a belföldi adózókra megállapított adómértéktől eltérő, attól jóval kisebb adókulcs – alkalmazása, az információcsere és a transzparencia hiánya, valamint a hazai és külföldi adózók diszkriminációja.¹⁸

Sok esetben az átláthatatlanság hiánya magával hozza az adókriminalizációt is, vagyis az adóparadicsomok gyakran helyszínt biztosíthatnak anonim, pénzmosásból származó vállalkozásoknak, nyereség elbújtatásának, amely már a nemzetközi pénzügyi bűnözést is megvalósíthatja.

Összefoglalva, miért tekinthető károsnak az adóverseny?

- Azért káros az adóverseny, mert eltéríti a nemzetközi tőkebefektetéseket,
- elkedvetleníti az adózókat az önkéntes jogkövetéstől,
- átalakítja a közkiadások és az adók közötti kívánatos egyensúlyt,
- sérti a közteherviselés elvét,
- más országok növelni kényszerülnek a kieső bevétel miatt más adóalap után fizetendő adók terheit,
- torzítja a nemzetközi tőkeáramlást és a piaci versenyt,
- sérti a versenysemlegességet, a diszkrimináció tilalmát, és ezáltal
- torzítja az egységes európai belső piac működését,
- ezzel pedig az egységes Európai Unió céljába ütközik.

¹⁵ ERDŐS É (2012) i.m. 113.o.

¹⁶lásd e témáról bővebben: ERDŐS Éva-RÁCZ Rita: A jövedelemadóval kapcsolatos diszkriminatív rendelkezések igazolhatósága a közösségi jogban az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlatának tükrében I. Publicationes Universitatis Miskolcensis , Sectio Juridica et Politica, Tomus XXVII/1. Miskolc University Press , 2009., 257- 287. o., és Erdős Éva –RácZ Rita: A jövedelemadóval kapcsolatos diszkriminatív nemzeti rendelkezések igazolhatósága az uniós jogban az Európai Bírósága ítélkezési gyakorlatának tükrében II.rész (társszerző: RácZ Rita) Publicationes Universitatis Miskolcensis , Sectio Juridica et Politica, Tomus XXVIII. Miskolc University Press, Miskolc, 2010. 189-209.o.

¹⁷ ERDŐS Éva – KOVÁCS Kitti: Az adóoptimalizálás egyik eszköze: az offshore jelenség térnyerése és gyakorlati nehézségei, Gazdaság és Jog, HVG ORAC , Lap és Könyvkiadó Kft. Budapest, XVIII. évfolyam , 2010/1.szám 17-21.o.

¹⁸ Lásd erről: SIVÁK (2001) i.m. 402.o.

Ezek a nem kívánatos tényezők pedig önmagukban is elegendőek ahhoz, hogy az Európai Unió egységesen fellépjen a káros adóverseny ellen.

III. Az európai és magyar adóharmonizáció tendenciái és eszközei a káros adóversennyel összefüggésben

Az európai adóharmonizáció célja a szuverén államok adójogalkotásának különbözősége miatt keletkező nemzetközi adójogi konfliktusok feloldása, a versenytorzító és diszkriminatív adóztatás megszüntetése, és ezzel az egységes belső piac működése zavartalanságának a biztosítása.

Az adóharmonizációban az Európai Unió Intézményei az európai adójog elsődleges, másodlagos jogforrásaival és a soft law eszközeivel alapvetően a nemzetközi adójogi konfliktusok – mint amilyen a káros adóverseny is – feloldására koncentrálnak, megoldásként pedig a következő dokumentumokkal és jogi eszközökkel lépnek fel a tisztességtelen, azaz káros adóverseny ellen:

- Az ECOFIN Tanács Code of Conduct on Business Taxation című dokumentuma, melyben foglalkozik a káros adóversenyt megvalósító magatartási formákkal, és utat mutat az ellene való küzdelemben (standstill és roll back szabály alkalmazása),
- Az EU Bizottság versenyjogi fellépése az EUMSZ. 107. és 109. cikkére hivatkozással kötelezettségszegési eljárás kilátásba helyezésével való fenyegetés, vagy kötelezettségszegési eljárás indítása, és versenyjogi bírság alkalmazása az adókikerülő céggel szemben.
- Az EU Bíróságának eseti ügyekben hozott döntései, fellépése¹⁹
- Ide sorolható véleményem szerint – bár nem az EU intézményei által hozott dokumentumról van szó – az OECD jelentését is a Káros Adóversenyről²⁰, mely a Magatartási Kódex jogi előzményeként tekinthető. Az OECD dokumentuma a káros adóversenyt magvalósító gyakorlatok és magatartások beazonosítását, és az ellene való fellépés eszközeit tartalmazza.

A felsorolásból kiemelném az Üzleti Adózás Magatartási Kódexét.

III.1. Az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe

Az Európai Unió 1997-ben megalkotta, és 1998-ban bevezette az Üzleti (Társasági) Adózásra Vonatkozó Magatartási Szabályok Gyűjteményét (továbbiakban Magatartási Kódex), mely dokumentum (Code of Conduct on Business Taxation)²¹ nem jogszabály, hanem a tagállamok egyoldalú és önkéntes kötelezettségvállalása egy viselkedési norma követésére. Az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe olyan új szabályozási eszközt képviselt a közvetlen adók jogharmonizációjában, amely az egyhangú döntésen alapuló és ezért nehézkes irányelvi szabályalkotás helyettesíti. Tulajdonképpen nem beszélhetünk jogforrásról, csupán egy soft law eszközről, ugyanis kötelező erővel a dokumentum nem rendelkezik, így nem is minősül európai uniós jogforrásnak, nincsen szankciója, és nem is kényszeríthető ki ez a dokumentum.

¹⁹ Például: Európai Bíróság C-175/88.sz. ügye Biehl vs. Administration des Contributions (EBHT 1990. I.-1779.o.), Cartesio ügy, C-196/04. Cadbury Schweppes plc. és Cadbury Overseas Ltd. Kontra Commissioners of Inland Revenue ügy (EBHT 2006.I.- 7995.) In: ERDŐS É: (2012) i.m. 190-198.o.

²⁰ Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue OECD, Paris, 1998. <https://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (letöltés:2017.február 10.)

²¹ Magatartási Kódex (ECOFIN Tanács 1997. december 01-ei ülésén elfogadott az (üzleti adózással kapcsolatos magatartási szabályokra vonatkozó határozata) Celex No. 398Y0106 (01). www.europa.eu.int, lásd még: ERDŐS G.-FÖLDES G.-ÖRY T.-VÉGHÉLYI M.: *Az Európai Közösség adója*, KJK Kerszöv, Budapest 1999. 136-140. o., lásd még. Ben J. M. TERRA- Peter J. WATTEL: *European Tax Law*, Kluwer Law International, 2005. pp. 283-287.

A tagállamok önkéntes jogkövetéssel tesznek eleget annak az elvárásnak, hogy tartózkodnak minden olyan új jogszabályalkotástól, amellyel megvalósítják az olyan adóversenyt, mely versenytorzító hatású, sérti a diszkrimináció tilalmának alapelvét az adózásban, és akadályozza az egységes belső piac működését, azaz káros adóversenyt valósít meg (stand still szabály)²². Amennyiben káros adóversenyt előidéző jogszabály van érvényben egy adott tagállamban, az vállalja az egységes gyakorlat érdekében, hogy mielőbb megszünteti a sértő szabályozást (roll back szabály)²³, és nem is vezet be új, ilyen jellegű szabályt.

A Magatartási Kódex nagy erénye, hogy körülhatárolja és megfogalmazza azokat az eseteket, amikor egy állam káros adóverseny tilalmába ütköző gyakorlatot folytat, és előírja az aláíró államoknak, hogy milyen eszközökkel kerüljék el a káros adóversenyt, az adókikerülést előidéző gyakorlatot.

A Magatartási Kódex felhívja a figyelmet az állami támogatások és adókedvezmények problémás kérdésére is, azaz az adóintézkedések formájában megvalósuló tisztességtelen állami támogatások problémájára, ennek eredményeként az Európai Bizottság 1998 végén közzétett Közleményében tisztázta, hogy mely állami támogatások minősülnek károsnak és tiltottnak az egységes piac működése szempontjából²⁴, és azóta már több Bizottsági dokumentum is foglalkozott ezzel a kérdéssel.²⁵

Az üzleti Adózás Magatartási Kódexe az államok önkéntes, egyoldalú kötelezettségvállalásával érvényesülhet – így be nem tartásának szankciói sincsenek –, de jelentőségét mi sem jelzi jobban, minthogy a Kódex elfogadása bekerült a tagjelöltek által teljesítendő szabályok közé. A Kódex aláírásával a részes államok azt vállalták, hogy nem vezetnek be az Európai Unióra nézve olyan új rendelkezéseket, amelyek károsnak minősíthetők az adóversenyt illetően („standstill szabály”), és 2003-ig megszüntetik az összes hatályban levő olyan rendelkezést („rollback szabály”), mely káros adóversenyt idézhet elő.

A Magatartási Kódex alap gondolatként tartalmazza azt az elvet, miszerint minden olyan intézkedés sérelmes, mely alacsonyabb adóterhet eredményez, mint a tagállamban általában szokásos mérték, vagyis a pozitív adódiszkrimináció, a külföldi befektetőknek nyújtott adókedvezmények ide sorolhatóak.

Az adóverseny tehát korlátozható, amennyiben tisztességtelen versenyt eredményez, versenytorzító hatású, károsan befolyásolja a nemzetközi tőkeáramlást, eltéríti vagy sérti az adózás olyan alapelveit, mint a diszkrimináció tilalmának alapelve, vagy a közteherviselés elve.

A közteherviselés elve értelmében ugyanis mindenkinek ott kellene hozzájárulnia a közterhekhez, vagy a közkiadásokhoz, ahol a közszolgáltatást valójában igénybe veszik. Amennyiben egy vállalkozás csak azért helyezi át a székhelyét külföldre névlegesen, mert ott kevesebb adót kell fizetni, de a tevékenységét továbbra is belföldön végzi és az ügyvezetés is belföldön van, úgy ezzel nem adóoptimalizációt végez, hanem megvalósítja az adókikerülést, és magatartása a káros adóverseny tilalmába ütközik.

²² „standstill” szabály, azaz megállítani az olyan új szabályok bevezetését, amelyek károsnak minősíthetők. Ben.J.M TERRA- Peter J. WATTEL (2005) i.m. 284.o.

²³ rollback” szabály: a Magatartási Kódexet aláíró államok vállalják, hogy hatályon kívül helyezik azokat az adószabályokat, melyek káros adóversenyt idézhetnek elő, vagy annak minősíthetők. Ben.J.M TERRA- Peter J. WATTEL (2005) i.m. 284.o.

²⁴ A közlemény részletes elemzését ld. Carlo PINTO: EC State Aid Rules and Tax Incentives: AU-Turn in Commission Policy (Part I-II.) *European Taxation* 8-9. (1999) Lásd még: ERDŐS Gabriella - Dr. ÖRY Tamás: Néhány jogharmonizációs és alkotmányossági kérdés a jelenlegi adókedvezményekkel kapcsolatban, *Európai Jog* 2002/4.szám 32. o.

²⁵ Bizottsági Közlemény az állami támogatásokról, lásd: ÖRY Tamás(szerk.):*Az Európai Unió adójoga*, Osiris Kiadó, Budapest,2003. 313-321.o.

III.2. Az magyar adóharmonizáció eredményei a káros adóverseny elleni harcban

A magyar adóharmonizáció eredményei a káros adóverseny elleni fellépéssel kapcsolatban a jogharmonizációs tárgyalásban vállalt kötelezettségek teljesítése során, valamint az Európai Unióhoz való csatlakozásunk során – 2004-ben - valósultak meg.

A külföldi működő tőkeberuházást érintő adókedvezmények változásainak összefoglalása:

- 2000-től új prioritások kerültek előtérbe: a káros adóverseny elleni harc intézkedései megjelentek és beépültek a magyar adójogba, az európai szabályok átvételre kerültek, így az Üzleti Adózás Magatartási Kódexében szabályozottaknak történő megfelelés előírás lett,
- a kis –és közép vállalkozások adókedvezménye megengedett, de a külföldi befektetők adókedvezményeit meg kellett szüntetni 2004-ig, új ilyen adókedvezményt már nem lehetett bevezetni a magyar adójogba, 2011-ig még kimenő rendszerben megmaradhattak az alanyi jogon szerzett adókedvezmények,
- 2003-ban: a magyar rejtett offshore szabály megszüntetésére került sor,
- A beruházási adókedvezmények kikerültek a társasági adóból, helyette fejlesztési adókedvezmények, stratégiai megállapodások, Egyedeli Kormány Döntések jelentik a kedvezményeket, és a feltételes adómegállapítás, mint kedvezmény maradt meg a külföldi befektetőknek.
- 2008 –ig a vállalkozásoknak adott helyi iparüzési adókedvezmények megszüntetésére került sor.
- 2011-ig ki kellett futtatni a korábban alanyi jogon megszerzett, külföldi tulajdonú vállalkozásoknak, multinacionális cégeknek adott társasági adókedvezményeket.
- Új prioritások jelentek meg a társasági adóban (Tao), úgymint:
Az egyedileg kérhető fejlesztési adókedvezmények, stratégiai szerződések, feltételes adómegállapítás intézménye,
- Az elmaradott térségek, a KKV-k, és más, de korlátozott társasági adókedvezmények, mint a környezetvédelemi beruházás adókedvezménye váltotta fel a külföldi befektetőknek adott adókedvezményeket.

A magyar eredményeket összefoglalva megállapítható, hogy a jogharmonizáció során jogszabályainkat sikerült hozzáigazítani az EU jogához, bár ez a folyamat még ma is tart. Látható az is, hogy 2004-ben az újonnan csatlakozó országoktól számon kérte az Európai Unió a jogforrásnak nem minősülő Üzleti adózás Magatartási Kódexében foglalt vállalkozások betartását (stand still, és a roll back szabály alkalmazását), a külföldi vállalkozásoknak előnyt biztosító, diszkriminatív adózási szabályok kivezetését előírták, és új ilyen jellegű adószabályok bevezetésére már nem kerülhetett sor 2004-től.

A Magatartási Kódex jogi fontossága így kiemelendő, bár nem jogforrásról van szó, mégis alkalmazását tekintve úgy kellett figyelembe venni, mint az EU elsődleges vagy másodlagos jogforrásait, irányelveit.

Problémaként megmaradt viszont a kettős mérce, mivel az Európai Unió részéről ugyanez a tendencia nem fedezhető fel a többi nyugat-európai tagállam szabályait tekintve, mivel a rejtett adókedvezmények, rejtett offshore szabályok több országban is (Írország, Hollandia, Belgium) fenn maradtak, nem tűntek el 2004-ig, de 2011-ig sem.²⁶

A következőkben ezt fentiekben említett problémakört is végigjárva, az adókikerülési technikák újabb formáira, és az európai adóharmonizáció újabb eredményeire kívánok kitérni.

²⁶ Lásd ezt bővebben a következő pontokban, Írország, Hollandia példáján keresztül.

IV. Az európai adóharmonizáció legújabb kihívása: a digitális adókikerülés problematikái

A digitalizáció térnyerésével új tendenciák jelentek meg az adóelkerülés elleni harcban, mint a határon átnyúló szolgáltatásokból eredő nyereség adóztatásának, vagy éppen az adóztatás hiányának a problémája. A digitális gazdaságban a multinacionális digitális cégek új adóelkerülési technikákat dolgoztak ki, melyek a profit áthelyezéssel kapcsolatosak, az Európai Unió előtt pedig új kihívásként áll ezen magatartások beazonosítása, és az adókikerülés elleni harc, az európai adójog eszközeivel.

Az új tendenciák - mint a telephely beazonosításának a problémája, amelynek betudható nyereség így egykönnyen nem adóztatható meg a forrás országban²⁷ - vagy éppen a kettős nem adózás, az agresszív adótervezés, a profitáthelyezés és eltüntetés problémája, valamint a rejtett offshore szabályozás – mindegyike, mint új technikai elem - és egyben - adójogi kihívás, jelent meg az európai adóharmonizációban.

A probléma, hogy egyes multinacionális digitális cégek, mint a Google, Apple, a nyereségük nagy részét adóparadicsomokba, preferenciális adórézsimmel rendelkező államokba menekítik, vagy éppen átviszik abból az államból, ahol a profitot ténylegesen megtermelték, így elkerülve az adózást.

Jó példa erre a Google, és az Apple Operations International, az Apple Írországból (Corkban) bejegyzett leányvállalatának gyakorlata.

IV.1. Új digitális adóelkerülési technika: a kettős nem adózás problémája – Double Irish with a Dutch sandwich

Az agresszív adótervezési és adókikerülési technika egyik jó példája a Google profitáthelyezési gyakorlata, amely két ír és egy holland leányvállalat közbeiktatásával vonta ki a nyereséget az adózás alól. Ezt a technikát nevezzük az „Ír-Holland kettős szendvics struktúrának”²⁸.

A Google – amely egy amerikai székhelyű vállalkozás – a megtermelt nyereségét átulta az Írországból bejegyzett egyik leányvállalatának jogdíjként, és azért jogdíjként, mert Írországból a jogdíj adózása nagyon alacsony adókulccsal történik. A Google ír leányvállalata ezt az összeget továbbutalta a Google Hollandiában bejegyzett leányvállalatának bevételként, amely azt továbbutalta a Google egy másik ír leányvállalatának, melyet Írországból regisztráltak ugyan, azonban a leányvállalat székhelye, és adójogi illetősége Bermudán - egy adóparadicsomban - volt. Bermudán már nem kellett adót fizetni, lévén Bermuda egy ismert offshore helyszín. A Google ennek megfelelően nem fizetett adót a profit után sem Amerikában, sem Írországból, sem Hollandiában. Ilyen módon a Google több ezer euro nyereséget vont ki az adózás alól, legális profitáthelyezés ürügyén.

Az Európai Bizottság felfigyelt a digitális cégek legújabb adóelkerülési technikájára, azonban az adóelkerülés elleni fellépés nem volt könnyű, a stratégia kidolgozása jelenleg is folyamatosan zajlik az Európai Unióban. Néhány eredmény már látható, mint a Bizottság adóelkerülés elleni csomagjának a kidolgozása, az ATAP²⁹, valamint az Európai Tanács

²⁷ DEÁK Dániel: Globális ökológiai válság, globális adójavaslatok és globális szegénység *Jogtudományi közlöny*, LXXII. évfolyam 2017.11.szám, 485.o.

²⁸ <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>, letöltés ideje:(2018.01.15.) Ezt a technikát előszeretettel alkalmazta a Google, Amazon, Apple, Microsoft lásd még: CSABAI Róbert - dr.CZOBOLY Gergely: A digitális cégek adóztatásának kihívásai – nemzetközi válaszkísérletek 84-87.o.

²⁹ ATAP A Bizottság adóelkerülés elleni adócsomagja, Anti- Tax Avoidance Package, 2018.január 28-án tette közzé az Európai Bizottság adóelkerülés visszaszorítását célzó adócsomagját.

adókikerülés elleni irányelvének, az ATAD- nak³⁰ a bevezetése, vagy éppen a Bizottság által a versenyjogi bírságok alkalmazása a profiteltitkoló, adókikerülő vállalkozásokkal szemben.

IV.2. Az Apple Opreations International (AOI) esete –rejtett offshore szabályozás Írorszáiban

A digitális cégek másik leggyakoribb profitáthelyezést alkalmazó, és ezzel kettős nem adózást, adóelkerülést megvalósító technikája az ír preferenciális adószabályozás kihasználása.

Az Apple 2011-ben és 2012-ben is több milliárd EUR társasági adó alól mentesült, azzal, hogy nem az USA-ban, hanem írországi gyűjtőcégekben könyveli el a bevételei nagy részét.³¹ Az Apple az Írorszáiban lévő Cork városában jegyeztette be az egyik leányvállalatát, az Apple Opreations Internationalt (AOI), és ezzel a profitáthelyezési technikával, az amúgy sem magas, mindössze 12,5%-os, ír társasági adó alól kivonta magát. A társasági adó alól úgy mentesült az AOI, hogy Írorszáiban – egy rejtett offshore szabályozásnak köszönhetően – mindössze 2% társasági adót kellett fizetniük a külföldi vállalkozásoknak, és ezt sem kell befizetnie a társaságnak, ha nincs ír irányítója vagy tulajdonosa a társaságnak³². Az Apple Operations International egy „begyűjtő, csontváz cége” az Apple-nek, aminek soha nem volt saját ír alkalmazottja. Három vezetője közül, kettő Kaliforniában él, és mindegyik vezetője a kaliforniai székhelyű Apple dolgozója, és nem az ír AOI-é. Az anyavállalat Apple-nek 2009-2011 között a nyereség mintegy 30%-át az AOI állította elő, az AOI viszont egyáltalán nem fizetett nyereségadót sem Írorszáiban, sem Kaliforniában.

Ez a külföldi befektetőknek kedvező ír szabályozás tulajdonképpen nem más, mint egy kiskapu a külföldi befektetők számára, egy rejtett offshore szabályozás. A preferenciális ír adórendszer a külföldiek számára egy kiskaput tartogatott, aminek egyik eleme volt a 2% -os, nagyon alacsony nyereségadó kulcs, másik eleme volt az a kedvezményes szabály, miszerint csak akkor kell a külföldi tulajdonú vállalatnak nyereségadót fizetni Írorszáiban, ha a társaságot ottani ír cég vezeti, vagy ír személy található a tulajdonos vagy irányító között. Mivel az AOI-nak nem volt ír tulajdonosa, sem ír személy irányítója, ezért mentesült a nyereségadó alól, és sem Írorszáiban, sem az anyavállalat országában az USA-ban sem fizetett nyereségadót az Apple az AOI nyeresége után.

Az ügy jogi következménnyel is járt, az Apple-el szemben az EU Bizottság fellépett a versenyjogi szabályok alapján, és tiltott állami támogatás igénybevétele miatt megbírságolta a társaságot.³³ A túlzott mértékű, diszkriminatív adókedvezmény ugyanis megfelel az adóintézkedés formájában nyújtott tiltott állami támogatás kritériumainak, melyet az EU egyrészt a káros adóversenyt előidéző magatartásnak tart a tagállam részéről, másrészt az EUMSZ. 107.-109.cikkei alapján tisztességtelen versenyjogi előny igénybevételeként minősít a vállalkozás részéről.

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/European-Commission-presents-H.pdf> (2017.december 10.) és lásd még : [http://crwwgroup.net/atap-igy-kuzd-az-eu-cegek-adoelkerulese-ellen/\(2017.12.10.\)](http://crwwgroup.net/atap-igy-kuzd-az-eu-cegek-adoelkerulese-ellen/(2017.12.10.))

³⁰ ATAD a Tanács (EU) 2016/1164/EU irányelve a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról, EU HL L 193., 2016.7.19.

³¹ European Commission , Press release, State Aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to 13 billion euro, Brussels 30 August 2016. IP-16-2923_EN.pdf

³² European Commission , Press release, State Aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to 13 billion euro, Brussels 30 August 2016. IP-16-2923_EN.pdf

³³ European Commission – Press release: State Aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to 13 billion euro, Brussels 30. August 2016. IP-16-2923_EN.pdf

Írországgal szemben pedig eredményre vezetett a kötelezettségszegési eljárással való fenyegetés³⁴, az EU Bizottsága fellépett az ír rejtett offshore szabályozás ellen – mely ugyancsak megfelel az adóintézkedés formájában megvalósuló tiltott állami támogatás feltételeinek³⁵- tiltott állami támogatás miatt az EUMSZ. 107.-109.cikkei, a versenyjogi szabályok alapján. Az ír joghézagot, a rejtett offshore szabályozást 2015-ben megszüntették, a társaságok a kedvezményeket még 2020-ig vehetik igénybe kifutó rendszerben.³⁶

V. Az európai adóharmonizáció újabb tendenciái – az EU fellépése az adóelkerüléssel szemben, az adó(ki)elkerülés visszaszorítására tett próbálkozások

Az új digitális adókikerülési technikák, a kettős vagy többes nem adózás és nem adóztatás problémakörére az Európai Unió és az OECD több válaszlépést is tett. A cél egyrészt a preferenciális adórezsimok felszámolása, másrészt az új adókikerülést megvalósító technikák és magatartások beazonosítása és visszaszorítása, a jog eszközeinek az igénybevételével, az értékteremtés helyén történő adófizetés elvének előírásával.

A közvetlen adókat érintő adóharmonizációban az adóelkerülés új kihívásaira a nemzetközi adójog és az európai adójog válaszlépéseket fogalmaz meg, melyek alapvetően jogi eszközöket is jelentenek: egyrészt az OECD BEPS Akcióterve (2015), másodsorban az EU Tanács adókikerülés elleni irányelve az ATAD (2016), és a Bizottság irányelv javaslata - a közös összevont társasági adóalapról COM (2016) 685 – tartoznak ide. A Bizottság további eszközöket is bevet az adókikerülés elleni harcban, mint a tiltott állami támogatás igénybevételekor a versenyjogi bírság kiszabását az adóelkerülő társaságokkal szemben, valamint a preferenciális adórezsimet alkalmazó tagállammal szemben a kötelezettségszegési eljárás kilátásba helyezését.

V.1. Az OECD BEPS Akcióterve

A küzdelemben a sort a nemzetközi adózásban az OECD nyitotta meg a BEPS Akciótervvel³⁷ 2015-ben, mely dokumentumban 15 lépésben az új adókikerülési stratégiák és káros adójogi gyakorlatok kerültek megfogalmazásra, valamint az ellenük történő fellépés eszközeinek meghatározása. A BEPS jelentések célja az egyes államok adójogi szabályozásának eltéréseiből, joghézagaiból adódó kettős nem adóztatás, agresszív adótervezés és adókikerülés megakadályozása, visszaszorítása. A BEPS jelentésben megfogalmazott, az adóalap csökkentéssel megvalósuló profitáthelyezési technikák, mint a nemzetközi adózás legújabb konfliktusai, az adókikerülés legújabb formáiként és kihívásaként jelennek meg, amely technikák a profit mesterséges áthelyezését jelentik egyik államból a másikba, alacsony vagy nem adózó helyszínekre. A BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)³⁸ a káros adójogi gyakorlat ellen megfogalmazza az intézkedéseket is. Bár nem jogforrás, azonban hatását és erejét jelzi, hogy több, mint 100 ország és joghatóság együttműködik a BEPS jelentések végrehajtásában, és az intézkedések implementálásában. Az adóalap- erózióval és mesterséges profitallokációval megvalósuló magatartások között jelen van: A digitális adóelkerülés elleni fellépés, a telephely fogalmának módosítása, a transzferárzás iránymutatásai, a hibrid

³⁴ Double Irish with a Dutch Sandwich <http://investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp#ixzz4ue311fdv> (2018.01.12.)

³⁵ Lásd a káros adóversenyről szóló részt

³⁶ Double Irish with a Dutch Sandwich <http://investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp#ixzz4ue311fdv> (2018.01.12.)

³⁷ BEPS Action Plan, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement, OECD 2015. p:9, in: <http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (2018.01.15.)

³⁸ BEPS jelentése: Base Erosion Profit Shifting, azaz az adóalap csökkentéssel megvalósuló profitáthelyezés

struktúrák elleni fellépés, a káros adójogi gyakorlat visszaszorítása, az offshore cégek elleni fellépés, a kamat levonhatóság, a kedvezményekkel történő visszaélések visszaszorítása.

A BEPS jelentés az adókikerülés ellen az intézkedések sorában az adóalap csökkentésével megvalósuló profitallokációk mérését és ellenőrzését írja elő, a nyilvánossá tételt, az információcserét, az átláthatóságot, az országokénti jelentés készítést írja elő. Fontos szerepe van a nemzetközi adórendszerek felé történő tájékoztatásnak, és a jelentés a vitarendezési módszerek hatékonyabbá tételét kezdeményezi, valamint új multilaterális dokumentum kidolgozásának szükségességét veti fel a kétoldalú adóegyezmények módosítása céljából.

A BEPS nagy eredménye, hogy a közteherviselés elvének megfelelően, *megfogalmazza az értékteremtés helyén történő adófizetés elvének előírását*, azaz kimondja, és hangsúlyozza azt a nagyon fontos elvet, hogy a nyereség ott kerüljön megadóztatásra, ahol a nyereséget keletkeztető gazdasági tevékenységet végzik, és ahol az érték (profit) valójában megteremtődik!³⁹ Ezen alapelv alkalmazása az offshore tevékenység felszámolásának is mérőköve lehet! Megállapíthatjuk, hogy a BEPS jelentés egy olyan új innovatív dokumentum, multilaterális egyezmény, amely nem más, mint a meglévő nemzetközi adószabályok felülvizsgálata a kettős és többes nem adóztatás kiküszöbölése érdekében, a visszaélések megszüntetése és a BEPS Akciótervben megfogalmazott lehetőségek közelítése érdekében.

V.2. Az EU Tanács 2016/1164/EU ATAD irányelve – az adókikerülés elleni harc megoldásai

A Tanács által 2016. júniusában elfogadott irányelv hasonlóan a BEPS jelentéshez, adókikerülési stratégiát és rendelkezést tartalmaz, anti BEPS irányelvnek is nevezik. Az adókikerülési rendelkezéseket hat csoportba sorolja: az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályozás (CFC) a vállalásos nyereség alacsony adókulcsú államokba történő áthelyezésének megakadályozására vonatkozó előírásokat tartalmazza, a hibrid struktúráknál a költségek kétszeres levonhatóságának megakadályozására tesz kísérletet, az exit tax vonatkozásában a tőke kivonási adó a vállalatok eszközátthelyezéséből, és az ehhez kapcsolódó értéknövekedésből eredő nyereség megadóztatására tesz javaslatot, a kamat levonhatóság korlátozásával foglalkozik és az általános adóelkerülési szabályok felállítását, a GAAR⁴⁰ szabályokat javasolja.

Az irányelv a kettős nem adóztatás ellen is fellép. Megakadályozása érdekében - a BEPS jelentéshez hasonlóan – a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmények felülvizsgálatát írja elő. Az irányelv ugyancsak osztja azt a fontos alapelvet, hogy a profit abban az országban kerüljön megadóztatásra, ahol az érték megteremtődik, és a tényleges gazdasági tevékenység folyik. Az irányelv legnagyobb jelentősége, hogy másodlagos jogforrásként került elfogadásra, így az EU eszköztárában kikényszeríthető és végrehajtható jogforrás.

A közös konszolidált, majd a közös összevont társasági adóalap irányelv javaslat már sokadik lépés az adókikerülés elleni harcban, az EU Bizottság ugyanis először 2002-ben fogalmazta meg az első CCCTB⁴¹ irányelv javaslatot, majd 2011. március 16-án nyújtotta be a Tanácsnak a KÖTA javaslatot, végül 2016-ban a Bizottság megint új javaslattal állt elő a KÖTA, azaz a Közös Összevont Társasági Adóalapra vonatkozóan (COM 2016(685)).

³⁹ Lásd a közteherviselés elvével kapcsolatban bővebben kifejtve Erdős Éva véleményét: ERDŐS Éva: *A közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezése az európai adóharmonizáció tükrében*, Miskolci Jogi Szemle, Különszám, VI. évfolyam, 2011., Bíbor Kiadó, 46.- 62.o

⁴⁰ GAAR: General Anti – Avoidance Rules

⁴¹ CCCTB: Common Consolidated Corporate Tax Base – a közös konszolidált társasági adóalapról szóló irányelv javaslat tanácsi irányelvre a közös konszolidált társasági adó-alapról (KKTA) COM(2011) 121 végleges, Az Európai Unió Hivatalos Lapja C 54/66 , 2012.2.23

Az irányelv elfogadásának gátat szab, hogy a Tanács egyhangúsággal kell, hogy elfogadja, ami 28 állam esetében nem egyszerű folyamat.

A közös összevont társasági adóalapra vonatkozó KÖTA irányelv javaslat célja, hogy ösztönözze a határon átnyúló kereskedelmi és befektetési tevékenységet adóelkerülés nélkül. Az egységes szabályozási keret itt is az, hogy az irányelv-javaslat az üzleti tevékenységhez rendelje a jövedelmet, ahol az valójában képződik. A Bizottság lépéseket tesz annak biztosítására, hogy az EU-ban működő valamennyi vállalkozás ott fizesse meg az adót, ahol a nyereség és az érték keletkezik⁴². KÖTA lényege összefoglalva: A tagállamok eltérő társasági adórendszerei alá tartozás megszüntetése az egyik lehetőség ennek érdekében, azokra a vállalatcsoportokra, amelyek legalább egy tagállamban adóalanyisággal rendelkeznek, egyetlen adóalap számítási szabály rendszer vonatkozna az Európai Unióban, és ezek egy joghatóság alá tarthatnának.

VI. Összegző gondolatok, konklúziók

A káros adóverseny egyik területét jelenti az adóelkerülés, adókikerülés, mely ellen az EU hatékonyabb fellépést gyakorol, tehát megállapíthatjuk, hogy a káros adóverseny és az adókikerülés elleni fellépés közös érdek az Európai Unió adójogában. Az adókikerülés elleni fellépést, az offshore tevékenység káros magatartás formáját már az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe is tartalmazta, de kétségtelenül az OECD BEPS Akcióterve és jelentése, valamint az ATAD fejlesztette tovább az új nemzetközi adójogi kihívásoknak megfelelően.

Megállapíthatjuk azt is, hogy a Bizottság kezdeményező és kikényszerítő szerepe egyre jobban erősödik, az adókikerülési technikák felismerését, az ellene való harcot a dokumentumok (BEPS, Bizottsági Közlemények) elősegítik, az ATAD pedig jogforrásként már erőteljesebb hatást gyakorol, mivel kikényszeríthető és végrehajtható. 2018. december 31-ig a tagállamoknak az ATAD előírásait át kell venni.

Megállapíthatjuk, hogy a közvetlen adókat érintő európai adóharmonizáció üteme felgyorsult, azonban a reakció nem egyforma a tagállamok irányába. Kettős mérce viszont fennáll, mivel Magyarországnak 2004-től kellett az Üzleti Adózás Magatartási Kódexében foglalt előírásokat átvenni, a rejtett offshore szabályt megszüntetni, a külföldi befektetők pozitív adódiszkriminációját megszüntetni, míg a rejtett offshore szabályokat Írország egészen 2015-ig alkalmazhatta, és kifutóban 2020-ig érvényesíthetik a vállalkozások Írországban a már korábban megszerzett jogaikat.

A szabályozásban azonban mindenképpen fejlődés tapasztalható az ATAD irányelv elfogadásával, új eszköz a jogforrásnak nem minősülő dokumentumok után (Magatartási Kódex, BEPS), egy másodlagos EU-s jogforrás jelent meg a közvetlen adózásban, a BEPS projekt pedig segít az új adókikerülési technikák számbavételében.

Megnőtt a nyilvánosság, az adóinformáció csere jelentősége, új módszerek jelentek meg az adókikerülés elleni harcban, és megállapíthatjuk azt is, hogy nagyobb összefogás és erősebb fellépés valósul meg. A legfontosabb megállapítás pedig az, hogy ott kell adóztatni, ahol a nyereség, az érték megteremtődik, ahol a gazdasági tevékenységet végzik, és ahol a közszolgáltatásokat igénybe veszik a vállalkozások.⁴³

⁴² A BIZOTTSÁG KÖZLEMÉNYE az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak Igazságos, versenyképes és stabil társaságiadó-rendszer kiépítése az Európai Unióban Strasbourg, 2016.10.25. COM(2016) 682 final

⁴³ A kutatást az EFOP-3.6.2-16-2017-00007 azonosító számú, *Az intelligens, fenntartható és inkluzív társadalom fejlesztésének aspektusai: társadalmi, technológiai, innovációs hálózatok a foglalkoztatásban és a digitális gazdaságban* című projekt támogatta. A projekt az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap és Magyarország költségvetése társfinanszírozásában valósul meg.

1.

Dr. Erdős, Éva ; Dr. Erdős, Éva

A közvetlen adókat érintő adóharmonizáció tendenciái az európai és magyar adójogban (2017)

Előadás tartása magyar nyelven országos konferencián, Szervező: Eötvös Lóránd Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Konferencia címe: Pénzügyi jogi alapkérdések a XXI. század elején, Jubileumi konferenciák az ELTE ÁJK alapításának 350. évfordulója alkalmából, Helyszín: Budapest, Magyarország, Eötvös Lóránd Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar, időpont: 2017. december 15., Megjelenés: Magyarország,
Egyéb URL

Közlemény:3314253 Jóváhagyott Forrás Egyéb (Nem besorolt)