

---

---

# **Az adóverseny korlátozó intézkedések egyes aspektusai az európai adójogban**

Erdős Éva\*

---

## **1. Bevezető gondolatok**

A nemzetközi tőkeáramlás befolyásolásának egyik fontos eszköze az adóverseny, melynek megítélése annak mértékétől függően különböző lehet, és különös jelentőséggel bír az Európai Unióban. Minden állam szuverenitásából következik, hogy adórendszerének főbb elemeit önállóan határozhassa meg, minden korlátozástól függetlenül. Önrendelkezési jogából következően így minden állam önállóan dönthet, hogy milyen adót vezet be, kiket adóztat meg, milyen adómértéket alkalmaz, milyen adóalapot állapít meg, milyen adókedvezményeket vezet be és milyen mentességet ad az egyes adónemekben. Az adófelségjog tehát az egyes államok szuverenitásához köthető a nemzetközi adójogban, ezért annak megítélése, hogy egy adott államban alacsony adószint kerül-e alkalmazásra, még önmagában nem jelent problémát. Az Európai Unióban azonban a korlátokkal számolni kell, az adózás elsősorban ugyan tagállami hatáskör, azonban a szubszidiaritás elve vonatkozik rá. Az Európai Unióban a verseny szabadsága érvényesül, azonban nem megengedett a gazdasági életben a tisztességtelen verseny. Az adóverseny egyik legfontosabb korlátját tehát elsősorban a tisztességtelen, azaz káros adóverseny jelenti, bár annak eldöntése, hogy az adóverseny mikor megengedett és mikor lépi át a tisztességes verseny határát és válik károssá, nem könnyű eldönteni. A nemzetközi tőkeáramlás káros eltérítése mindenképpen ilyennek számít, a beavatkozás eszközei azonban korlátozottak az Európai Unió szervei számára. Legfőbb eszköznek az adóharmonizáció eredményei számítanak, melyek sok esetben nem tényleges jogforrásban testesülnek meg, hanem önkéntes jogkövetésen alapuló intézkedéseken keresztül érvényesülnek, így megszegésük esetén a kikényszerítés nagyon nehéz, vagy éppen lehetetlen.

Az Európai Unióról szóló Szerződés (EUSZ) 4. cikke értelmében minden olyan hatáskör, amit a Szerződések nem ruháztak át az Unióra, a tagállamoknál marad. Az adózás nem tartozik az Unió kizárólagos hatáskörébe, de a szubszidiaritás elve vonatkozik rá, az EUSZ 5. cikke (3.) bekezdése értelmében: „azokon a területeken, amelyek nem tartoznak az Unió kizárólagos hatáskörébe, az Unió csak akkor és csak annyiban jár el, amennyiben a tervezett intézkedés céljait a tagállamok sem

---

\* Egyetemi docens, Miskolci Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, Pénzügyi Jogi Tanszék.

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 szubszidiaritás elve az Unió és a tagállamok közötti hatáskör megosztás gyakorlásának „zsinórmértéke”.<sup>1</sup>A szubszidiaritás elve teszi lehetővé az Unió számára a tagállamok adórendszereibe történő beavatkozást, a Bizottság fellépése kapcsán, a Bizottság beavatkozása pedig további korlátot jelenthet az adóversenyt célzó nemzeti intézkedések számára. A kérdés az, hogy a szubszidiaritás elve valóban alapot ad-e az adóverseny korlátozására?

Korlátként jelentkezhetnek az Európai Unió Bíróságának eseti döntései is, amelyek azokra az esetekre vonatkoznak, amikor az országok közötti adóversenyt adóelkerülés céljából használják ki az adóalanyok. A továbbiakban a tanulmányban áttekintem a bevezetőben hivatkozott korlátozó intézkedések egyes körét.

## **2. A tisztességes és a tisztességtelen adóverseny elhatárolásának kérdései**

**2.1. A tisztességtelen adóverseny lényege, kategóriái.** A határ meghúzása az országok közötti adóverseny és a káros adóverseny között nem könnyű feladat, azonban két dokumentum eligazítást ad a témában. A dokumentumok a káros adóverseny elleni harc eredményeként születtek és 1998-tól léptek hatályba. Az egyik dokumentum az OECD káros adóverseny elleni csomagja<sup>2</sup>, míg a másik az Európai Unió dokumentuma, az ECOFIN Tanács általi dokumentum az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe.<sup>3</sup>

Mindkét dokumentum jellemzője, hogy nem minősülnek jogforrásnak, nincs kötelező ereje egyiknek sem, nincs szankciójuk, nem jogszabályok, a tagállamok és a külső államok mégis önkéntes jogkövetéssel követik. Az Üzleti Adózás Magatartási Kódexével az ECOFIN Tanács azt a jogharmonizációs kényszert kerülte ki, miszerint a tagállamok adóügyeiben a Tanács a Bizottsággal történő egyeztetést követően egyhangúan meghozott irányelvekkel harmonizálhat.<sup>4</sup> Mivel az adóversenyt érintő intézkedések az üzleti adókat, vagyis az egyenes adókat érintik, és a közvetlen adók harmonizációja igen lassan halad az egyhangúság és a tagállamok adószuverenitásának megőrzése miatt az Európai Unióban, ezért ez a politikai állásfoglalás a mai napig önkéntes jogkövetéssel érvényesül, a soft law eredményei közé sorolható.

Az OECD jelentése példaértékű ajánlásokat tartalmaz a nemzeti törvényhozás számára, hogy miként kerülhető el az indokolatlan adóverseny. Az OECD jelentése

---

<sup>1</sup> Fazekas Judit: A szubszidiaritás elv jelentése In: EU-JOG (szerk. Osztoivits András) HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest, 2012. 207.-208.o.

<sup>2</sup> Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue OECD, Paris, 1998. <https://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (letöltés:2017.február 10.)

<sup>3</sup> Code of Conduct for Business Taxation ECOFIN Council (01.12.1997.) OJEC 6.1.98

<sup>4</sup> EKSz. 94.cikk

szerint három csoportba sorolhatók azok az adórendszerek, amelyek káros adóösztönzőket tartanak fenn:<sup>5</sup>

- a) Amikor egy adott ország nem, vagy csak nagyon minimális mértékben adóztatja meg a jövedelmeket.
- b) 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.
- c) Az adott országnak jelentős bevételei származnak a magánszemélyek és jövedelmeinek adóztatásából, de az általános adókulcsai alacsonyabbak más országok adókulcsainál.

Értelemszerűen a harmadik kategóriát nem lehet minden esetben inkorrekt adópolitikának tekinteni, elsősorban azért, mert: az adott ország tényleges adóterheket ró az adózóra, tehát van bevétele belőle, és nem konkrét tevékenységet céloz. Ezzel szemben károsnak tekinti főként az adóparadicsomokat, az off-shore cégek alapítását és a fenti csoportosítás második kategóriájába tartozó adórendszereket.

Miért tekinthető károsnak az adóverseny? Az adóverseny, adókedvezmények károsnak tekinthetők a gazdasági verseny szempontjából, mert eltérítik és torzítják a piaci versenyt az adódiskriminációval, azaz elsősorban a külföldi befektetőknek adott pozitív adókedvezményekkel. Az adóverseny akkor tekinthető károsnak, ha:

- eltéríti a nemzetközi befektetéseket,
- elkedvetleníti az adózókat az önkéntes jogkövetéstől,
- átalakítja a közkiadások és az adók közötti kívánatos egyensúlyt,
- más országok növelni kényszerülnek a kieső bevétel miatt más adóalap után fizetendő adók terheit és
- az intézkedések növelik más országok adóigazgatási költségeit.

Amennyiben mindehhez zártkörű ösztönző rendszerek párosulnak, melyek nem engedik a speciális kedvezmények igénybevételét a belföldi adózóknak, valamint az ország nem vesz részt az információcserében, a közigazgatási- és jogrendszere nem nyílt és átlátható, és ahol az adózó megegyezhet az adóhatósággal az adó mértékéről akkor megállapítható, hogy káros következményeket előidéző adórendszerrel van szó.<sup>6</sup>

Az OECD Jelentése szerint az adóverseny valójában akkor lehet potenciálisan kárt okozó, ha eltorzítja a gazdasági versenyt, a pénzügyi és a beruházási folyamatokat. Ezzel aláássa az adószervezet igazságosságát, rontja az adófizetési morált, megváltoztatja az adók és a közkiadások kívánatos szintjét, az adóterhek egy részét az olyan adóalapok irányába tolja el, mint a munkaerő, az immobil

<sup>5</sup> Kakuk János: Legújabb eredmények a nemzetközi adózás területén. Pénzügyi Szemle, 2002. /8. sz.736. o.

<sup>6</sup> Dr. Kakuk J. (2002), 736-739. o.

vagyon és a fogyasztás, ami megnöveli az adóhivatalok és adófizetők adminisztrációs költségeit.<sup>7</sup>

Az adóversenyben megjelennek pozitív és negatív elemek is. Az Európai Unió ugyanis hirdeti a tőkemozgás szabadságát, azonban az adószedő államok nem nézik jó szemmel, a korábbinál szabadabb tőkemozgást, mivel az lehetőséget kínálhat a fizetendő adó minimalizálására vagy akár adóelkerülésre, adókikerülésre is. A pozitív tényező az adóversenyben, hogy az adóverseny arra ösztönzi az országokat, hogy a tőke bevonzásának érdekében saját maguk csökkentsék a mobil termelési tényezők adóit. Ez ugyanis újabb adóbázisokat hozhat a tőkét elcsábító országnak, viszont veszélyeztetheti az elhagyott ország adóbevételeit, ami már negatív hatást jelent. Az adóbevételek apadásának hatására az államok rendszerint a kevésbé mobil termelési tényezők közterheit, elsősorban a munkát és a fogyasztást terhelő adókat emelik meg. Mindez pedig a foglalkoztatási helyzet romlásához, az adószerkezet torzulásához vezethet.<sup>8</sup> A tőkemozgás szabadsága azonban nem vezethet a külföldi és belföldi adóalanyok diszkriminációjához, az adódiszkriminációhoz.

A más országok kedvezőbb adórendszere által nyújtott kihívásokkal szemben több ország is úgy védekezik, hogy a verseny érdekében megváltoztatja saját adórendszerét, csökkenti az adómértéket, esetleg az adóalapot, vagy kedvezményeket, mentességeket iktat be. Mindezek elkerülése érdekében hívja fel az OECD és az Európai Unió a kormányokat a káros adóverseny elleni nemzetközi összefogásra.

Az OECD Jelentése úgy veszi fel a harcot a káros adóversennyel szemben, hogy a követő országok megpróbálják elkerülni jogalkotásukban a káros adópolitikai eszközök alkalmazását, az ilyen meglévő ösztönzőket vállalják, hogy megszüntetik, a jövőben pedig nem vezetnek be ilyen eszközöket.

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 for Business Taxation)<sup>9</sup> nem jogszabály, hanem a tagállamok egyoldalú és önkéntes kötelezettségvállalása egy viselkedési norma követésére. A tagállamok önkéntes jogkövetéssel tesznek eleget annak az elvárásnak, hogy tartózkodnak minden olyan jogszabályalkotástól, amellyel megvalósítják az olyan adóversenyt, mely versenytorzító hatású, azaz a káros adóversenyt. Amennyiben káros adóversenyt előíró jogszabály van érvényben egy adott tagállamban, az vállalja az egységes gyakorlat érdekében, hogy mielőbb deregulálja az ilyen szabályait.

<sup>7</sup> Harmful tax competition : An Emerging Global Issue, OECD, Paris, 1998, hivatkozik rá: Galántainé Máté Zsuzsanna (2005) 50.o.

<sup>8</sup> Galántainé Máté Zsuzsa: Adóverseny az Európai Unióban, Hitelintézeti Szemle, 2005. negyedik évfolyam, 5-6.szám 49.o.

<sup>9</sup> 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](http://www.europa.eu.int)., lásd még In: Erdős G.-Földes G.-Óry T.-Véghelyi M.: Az Európai Közösség adója, KJK Kerszöv, Budapest 1999. 136-140. o., lásd még. Ben J. M. Terra- Peter J. Wattel: European tax law (2005) pp. 283-2287.

A Magatartási Kódex a következő jellemzőket sorolja fel egy nemzeti adószabályozás veszélyességének megállapításához:<sup>10</sup>

- „Off.shore” jelleg: az adóelőnyök, preferenciák, kedvezmények csak a nem rezidensek számára elérhetőek, vagy a nem rezidensek tranzakciójánál érvényesíthetőek,
- „ring-fencing”: (elkülönítés) a hazai piac védelme az adókedvezményekkel szemben, így az adott intézkedés nem erodálja az állam nemzeti adóalapját (de a többi állam adóalapja felülmúlja)
- „lack of substance”: (tartalom hiánya) adókedvezmények alapítása és adása valódi gazdasági tevékenység nélkül, és függetlenül az adófizető valós gazdasági jelenlététől az érintett államban,
- „lack of arm’s length dealing”: (a tarnsfer-ár szabályozás hiánya) szabályok alkalmazása a profit felosztására és áthelyezésére társaságok olyan csoportjánál, amelyek nemzetközileg elfogadott standardek alapján működnek, különösen az OECD transzfer-ár útmutatója alapján,
- non- transparency: (az átláthatóság hiánya) nem nyilvános adóelőny szabályok, az adminisztráció jogi szabályozásának hiánya, az adóteher áthárítása, a behajtás elmulasztása, stb.

A Magatartási Kódex felhívta a figyelmet az állami támogatások és adókedvezmények összefüggéseinek problémáira, ennek eredményeként az Európai Bizottság 1998 végén közzétett Közleményében tisztázta, hogy mely állami támogatások minősülnek károsnak az egységes piac működése szempontjából.<sup>11</sup>

A Kódex 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 vállalják, hogy nem vezetnek be a Közösségre nézve sérelmes olyan új (‘standstill’)<sup>12</sup> rendelkezéseket, amelyek károsnak minősíthetőek a fenti szempontok szerint, és 2003-ig megszüntetik az összes hatályban levő ilyen rendelkezést (‘rollback’).<sup>13</sup>

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 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 adózási alapelveket, mint a diszkrimináció

<sup>10</sup> Ben J. M. Terra – Peter J. Wattel : European tax law, Kluwer Law International, 2005, 284.o

<sup>11</sup> A közlemény részletes elemzését ld. Carlo Pinto: EC State Aid Rules and Tax Incentives: AU-Turn in Comission Policy (Part I-II.) European Taxation 8-9. (1999) Lásd in: Erdős G. - Dr. Óry T.: Néhány jogharmonizációs és alkotmányossági kérdés a jelenlegi adókedvezményekkel kapcsolatban, Európai Jog 2002/4.szám 32. o.

<sup>12</sup> „standstill” szabály, azaz megállítani az olyan új szabályok bevezetését, amelyek károsnak minősíthetőek. Ben.J.M Terra- Peter J. Wattel (2005) 284.o.

<sup>13</sup> „rollback” szabály: a Magatartási Kódexet aláíró államok vállalják, hogy felülvizsgálják, és hatályon kívül helyezik azokat az adószabályokat, melyek káros adóversenyt idézhetnek elő, vagy annak minősíthetőek.

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 az adóelkerüléssel káros adóversenyt valósít meg.

A káros adóverseny a gyakorlatban a következő területeken valósulhat meg:

1. A külföldi befektetők, beruházóknak adott adókedvezmények formájában, vagyis ez magatartás a pozitív adómegkülönböztetés a külföldi tőke javára – az adódiszkrimináció esete.<sup>14</sup>
2. Az adóelkerülés, adóminimalizálás káros esete – adóparadicsomok, off-shore cégek létrehozásának engedélyezése.<sup>15</sup>
3. Az Európai Unió által tiltott állami támogatások, azaz az adóintézkedések formájában megvalósuló állami támogatások esete, melyek káros adóversenyt keletkeztetnek.
4. A tőke szabad mozgásával és a letelepedési szabadsággal kapcsolatos korlátozó esetek, a másik tagállamba történő székhelyáthelyezések problémái,
5. Az átlagostól és a környező országoktól eltérő alacsony adókulcsok, adószint alkalmazása, mely tőkeelszívó hatása miatt káros adóversenyt keletkeztet.

A tisztességes és tisztességtelen adóverseny közötti elhatárolásnál a vizsgálódást tehát ezeken a területeken kell folytatni. Az Európai Unió az egységes belső európai piac megteremtésével és működésével mindenképpen kiterjeszti az adóverseny fogalmát, és ezzel egyre nehezebb feladat elé állítja a tagállamokat a nemzetközi tőkéért vívott harcban.

**2.2. A tisztességes adóverseny határai, korlátai.** 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.<sup>16</sup> Bár az adóterhek csökkentése és az adóbevételek növelése első ránézésre anomáliát jelent, de a valóságban az adóterhek csökkentése növelheti az

<sup>14</sup>lásd 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.

<sup>15</sup> 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.

<sup>16</sup> Galántainé Máté Zsuzsa: Adóverseny az Európai Unióban, Hitelintézeti Szemle, 2005. Negyedik évfolyam, 5-6.szám 46.o.

adóbazist, azaz az adózók köre jelentős számban bővíülhet az adókedvezmények hatására, mivel ez vonzást jelent a külföldi tőke befektetők számára.

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 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 Dániel<sup>17</sup> 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. Galántainé Máté Zsuzsanna véleménye szerint<sup>18</sup> „végletesen 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.”<sup>19</sup> Deák Dániel szerint ezért azt kell a kérdés kapcsán vizsgálni, hogy a konkrét adójog előírásai szervesen illeszkednek-e az azt körülvevő adórendszerbe, vagy sem.<sup>20</sup>

Az adóverseny valójában egy szabályozó hatalom, „a gazdasági viselkedésbe való intézményes állami beavatkozás kérdése”<sup>21</sup>, annak problémája, hogy a szuverén nemzeti adóztatás hogyan egyeztethető össze a tagállamok feletti európai uniós adójoggal. A probléma abból fakad, hogy amíg az adórendszerek továbbra is nemzeti kompetenciába tartoznak, addig hatásaik már nemzetközivé váltak, vagyis a szuverén adópolitikák pénzügyi externáliákat okoznak.<sup>22</sup>

Az adóverseny egyik leggyakoribb formája, - amint azt már fentebb láthattuk - megvalósulása: a nemzeti elbánás elvének és a diszkrimináció tilalmának figyelmen kívül hagyása, azaz a külföldi befektetőknek adott különböző kedvezmények – mint beruházási adókedvezmények - állami támogatások, adóparadicsomok (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 érhet el, mely eltéríti a nemzetközi tőkeáramlást, károsan befolyásolja azt, torzítja a gazdasági versenyt, akadályozza a belső egységes piac kialakulását és működését, és ezáltal káros adóversenyhez vezet.

<sup>17</sup> Deák Dániel: Adóverseny a kibővített Európai Unióban, *Gazdaság és Jog*, 2005.január, 1.szám 20.o

<sup>18</sup> Galántainé (2005) i.m. 50-51.o.

<sup>19</sup> Európai Bíróság döntésében láss erre példát: 173/73.,*Italian Republic v. Commission*, ECR (1974) in Galántainé (2005) i.m. 51.o.

<sup>20</sup> Deák (2005) i.m. 18.o. hivatkozva: GALÁNTAINÉ M. Zs. (2005) i.m. 51.o.

<sup>21</sup> Deák Dániel: Adóverseny a kibővített Európai Unióban, *Gazdaság és Jog*, 2005.január 1. szám hivatkozva: Galántainé (2005) i.m. 46.o.

<sup>22</sup> Galántainé (2005) i.m. 46.o.

Az adó mértéke és az adóval kapcsolatos adminisztráció lényeges befektetési klímát befolyásoló tényezőnek bizonyult a Világbank felmérése szerint.<sup>23</sup> Az adóversenyben a két legjelentősebbnek ítélt faktor az adó mérték és az adóharmonizáció, az adó mértéket ugyanis a megkérdezettek 40%-a, míg az adóharmonizációt 30% jelölte meg releváns, azaz nagyon fontos, vagy éppenséggel gátló tényezőként. Az adóverseny kérdése tehát a mai napig releváns pontja az adóztatásnak, mivel ellentétek adódhatnak a tagállami és az uniós adójog, adóharmonizáció szabályozása között.

### **3. A szubszidiaritás elve, mint adóversenyt korlátozó tényező?**

A gyakorlatban példát szolgáltathat az adóverseny elhatárolásának egyik problémájára, az adóelkerülésre az, amikor a határ menti vállalkozások inkább beregisztrálják magukat, vagyis átteszik a székhelyüket a szomszéd ország területére, mivel ott jóval kisebb az adószint. Tevékenységüket azonban nem külföldön, a regisztráció országában, hanem belföldön végzik, azonban belföldön, ahol a közszolgáltatásokat valójában igénybe veszik, nem fizetnek – az adóügyi illetőség hiánya miatt – adót. Vagyis ebben az esetben nem ott járulnak hozzá a közszolgáltatásokhoz, ahol azt valójában igénybe veszik. Ez adókikerülés vagy csak optimális adótervezés? Az Üzleti Adóztatás Magatartási Kódexe szerint az ilyen magatartás megvalósítja a káros adóversenyt, eltéríti a közszolgáltatások igénybevételének és hozzájárulásának irányát, és ezzel elősegíti az adóelkerülést. Az adóelkerülést a vállalkozás valósítja meg, az adóelkerülést elősegítő adószabályt azonban a tagállam alkalmazza. Figyelembe kell-e vennie egy tagállamnak a másik tagállam adószintjét, vagy szabadon rendelkezhet erről?

Megtehetik-e az Európai Unióban a tagállamok, hogy az adómértékeket saját elhatározásuk szerint alacsonyabb állapotúra állapítsák meg, és ezzel egy jóval alacsonyabb adószintet generáljanak, mint a szomszédos államoké? Álláspontom szerint a válasz egyik oldalról az lehet, hogy: az adószuverenitásból eredően mindenképpen megtehetik, ráadásul az EU az adó mértékek kérdésébe nem szól bele. Akkor tehát nincs korlát? A válasz azonban erre már nem egyértelmű és nem egyszerű. Ugyanis a fenti példából is láthatóan megvalósul egy olyan magatartás, amely nem kívánatos, adóelkerülést idéz elő, és eltéríti a gazdasági versenyt, vagyis károsan befolyásolja a tisztességes versenyt, azaz ebben a formájában már igényelhet beavatkozást. Az adóelkerülést is megvalósító magatartás ugyanis nem versenysemleges, sérti az egységes belső piac működését, így tisztességtelen adóversenyt okoz. Hol van tehát akkor a határ az adószuverenitás alkalmazásánál és a tagállamok közötti még tisztességes és a tisztességtelen adóverseny között?

---

<sup>23</sup> A Világbank kutatást végzett a közelmúltban 58 ország több mint 26 ezer vállalatának megrendezésével a befektetési környezetet befolyásoló fő akadályok feltérképezése céljából. Lásd: Galántainé (2005). i.m. 47.o.



Luca Cerioni<sup>24</sup> szerint azon speciális adójogi intézkedések, melyek a szomszéd megkárosítását célozzák adójogi eszközökkel, mint károsító cselekmények, az EU Üzleti Adózására vonatkozó Magatartási Kódexe által politikailag tiltottak. Ennek ellenére széles körben egyetértenek azzal, hogy az általános társasági adórendszerek használata, vagyis a mindenkire általánosan, korlátozásmentesen és diszkrimináció nélkül alkalmazott társasági adókulcsok és adóalapok alkalmazása, tisztességesnek minősül a Közösségen belül. A szerző szerint alapvetően kétféleképpen lehet érvelni ezen nézet mellett, egyrészt mint tapasztalati tény igazolható, másrészt a szubszidiaritás elvét hangsúlyozó EK szerződés és az Európai Bíróság négy alapszabadsággal foglalkozó ítéletei alapján. Mindkét esetben a tisztességes adójogi verseny fogalmát ugyanúgy értelmezik a dokumentumok. Az első érvet alátámasztja az Európai Parlament 2002 évi az Unión belüli adópolitikáról szóló Jelentése<sup>25</sup>, amely rávilágított arra, hogy az adójogi verseny hozzájárulhat az EU-n belüli növekedés és jobb versenyképesség eléréséhez, illetve elősegítheti a tagállamok kedvező hozzáállását, ezáltal megakadályozva, hogy az adóteher elérje a kritikus, túlzott mértéket, és alátámasztva, hogy az az ellenvetés, miszerint az adóverseny elvonja az államoktól a feladataik gyakorlásához szükséges forrásokat, megalapozatlannak bizonyult. Így ezen első érv szerint a tagállamok közötti adójogi verseny az általános társasági adókulcs és adóalap megállapítását illetően annyira tisztességes, amennyire elősegíti az adóterhek csökkentését, és amennyiben az nem túlzott mértékű (race to the bottom), akkor nem nevezhető tisztességtelennek.

A második érv a szubszidiaritás elvén alapul, kiegészítve a belső piac megvalósításának célkitűzésével és az Európai Bíróságnak a négy alapszabadsággal kapcsolatban hozott ítéleteinek az értelmezésével.

Az Európai Bíróság esetjogával<sup>26</sup> és a letelepedés szabadságára vonatkozó ítéleteivel együtt a nemzeti szuverenitás elve arra utal, hogy a tagállamok szabadon versenghetnek egymással az általános adórendszerük megalkotásában, változtatásában, tehát az effajta adóverseny tisztességes adóversenynek minősül. Az adóversennyel kapcsolatos 2004 novemberében tartott CFE–CEPS<sup>27</sup> adójogi szemináriumon különböző érvekkel alátámasztották, hogy az adóversenyre vonatkozó jogi jellegzetességeket ki lehet következtetni abból, hogy az Európai Bíróság ítéleteiben az adóalapok versenytől való védelmét nem tekinti az EK Szerződés rendelkezéseinek megszegését eredményező érvényes indoknak, és abból, hogy a Maastrichti Szerződés a tőke szabad áramlását a nem tagországokra

<sup>24</sup> Luca Cerioni: Harmful Tax Competition Revisited: Why not a Purely Legal Perspective under EC Law? *European Taxation*, July 2005 pp. 267-281., 268.

<sup>25</sup> Hivatkozik rá: Luca Cerioni (2005) i.m., p.267.

<sup>26</sup> W.Schön: Tax competition in Europe – The Legal Perspective, *EC Tax Review* 2/2000. p.98. C-267/91 and 268/91 Keck and Mithoward Joined Cases, (ECJ, 24 November 1993), C-384/93. *Alpine Investments BV. vs. Minister von Financien* 1995, ECR 1-1141 36.point. Hivatkozik rá és a további eseteket lásd Luca Cerioni (2005) Harmful tax competition revisited. Why not purely legal perspective under EC law? című idézett tanulmányának 11-es lábjegyzetében, 268.p.

<sup>27</sup> CEPS: Centre for European Policy Studies, CFE: Confederation Fiscale Européenne: „Tax competition versus Tax Harmonization” 2004. november 9-én tartott szeminárium. lásd: Luca Cerioni (2005) Harmful tax competition revisited. Why not purely legal perspective under EC law?, i.m. 268.-269.pp.

is kiterjesztette. Azt az elvet, hogy az adójogi verseny a speciális adójogi intézkedések esetében tiltott, de az általános adójogi intézkedések vonatkozásában elfogadható, alátámasztja az EKSz. 87.cikke (EUMSz 107.cikke) is, az állami támogatások tekintetében. Ennek ismeretében a kérdés nem az, hogy vajon a piaci verseny torzul-e, hanem, hogy hogyan torzul? Ez ugyanis az EGK alapítóinak a döntésén múlna, akik csak a pénzügyi támogatásokat tekintették káros adópolitikai eszköznek, ennek eredményeként az általános adóügyi intézkedésekből eredő torzulásokat és egyenlőtlenségeket az adott tagállam adójogi szuverenitásának elve fedi le. Ebből következően – a hivatkozott szerző szerint<sup>28</sup> - a tisztességes adójogi verseny fogalma a tagállamok adójogi kompetenciájának jogos gyakorlásából ered, és jelenleg az adópolitika stratégiájának jogi fordításaként tekintendő. Azt is figyelembe kell venni, hogy az EGK alapítása idején a jelenlegitől lényegesen különböző körülmények voltak, amelyben még a nemzetközi adóversenynek nem volt olyan jelentősége és nem is bírt olyan súllyal, mint manapság.

Mindezek a következtetések azonban nem jelentik azt, hogy a tagállami adószuverenitás és a szubszidiaritás miatt nem lenne szükség annak korlátozására, az uniós adóharmonizációra és koordinációra. Több szerző<sup>29</sup> is elismeri, hogy egy gazdasági és monetáris unióban korlátozni kell a tagállamok azon - szuverenitásból eredő - jogát, hogy az adórendszerükben alkalmazott szerkezeti elemek által torzítsák a versenyt.

Egyetértve Luca Cerioni szerző véleményével<sup>30</sup>, megállapítható, hogy a tisztességes adójogi verseny definíciója inkább egy politikai stratégia jogi fordításának tekinthető, mint pusztán jogi értékelésnek, minden lehetséges releváns közösségi jogi dokumentum tükrében. Ennek ellenére, még ha ezt az EK szerződésben lefektetett rendelkezésekből eredőnek is tekintjük, az EK Szerződés rendelkezéseinek megszövegezése óta a körülmények megváltoztak, az Európai Unió új célkitűzései megpróbálták újraértelmezni minden jelentősebb rendelkezést, és ez arra ösztönöz, hogy újragondoljuk az EK Szerződés alapvető értékeit és a másodlagos joganyagot. Ezt támasztja alá az a tény is, hogy az új Európai Alkotmány nem rendezi az adójogi harmonizáció kérdését, és ezzel teret enged az adóversenynek és az adóverseny körüli vitának.

Nézzük a második érvet, mely a szubszidiaritás elvén alapul. Annak az elvnek az alátámasztása, miszerint a tagállamok közötti adóverseny lehet tisztességes, amennyiben a tagállami adó szabályok nem célozzák a szomszéd országok megkárosítását, és ezzel az általános társasági adórendszerek alkalmazása nem valósít meg a Magatartási Kódexbe ütköző káros adóversenyt, a szubszidiaritás elvét hangsúlyozó EK szerződés rendelkezésein alapul.<sup>31</sup> Az adóztatás – mint ahogyan arra már több ízben is hivatkoztam jelen tanulmányban - a szubszidiaritás

<sup>28</sup> Luca Cerioni (2005) p. 269.

<sup>29</sup> F.Vanistandael: No European taxation without European Representation, EC Tax Review 3/2000. 143.p. hivatkozik rá: Luca Cerioni (2005) i.m. , 270.p.

<sup>30</sup> A következtetéseket lásd Luca Cerioni (2005) hivatkozott művében 267-281.o.

<sup>31</sup> értsd: mint a káros adóverseny elleni harc elsődleges jogforrásain. lásd: Luca Cerioni (2005), i.m. ,p. 267.

értelmében a tagállamok hatáskörébe tartozik. A szubszidiaritás<sup>32</sup> egyben magában foglalja azt a tézist is, hogy az adóverseny összeegyeztethető a közös és egységes belső piac megvalósításával és működésével, mivel az egy olyan belső határok nélküli térséget jelent, amelyben az áruk, a szolgáltatások, a személyek és a tőke szabad mozgása biztosított, és ehhez nem szükséges a versenyjogi feltételek tökéletes azonossága minden országban, különösen az adóztatás terén. A szubszidiaritás elve tehát erősíti azt az elvet, miszerint az általános adójogi intézkedéseket alkalmazó adóverseny tisztességes. Ez azért van így, mert az egymással való versengés során a tagállamok olyan ügyben gyakorolják a szuverenitáson alapuló hatásköreiket, melyek számukra vannak fenntartva, jelen esetben az államháztartás szuverenitása kérdésében. Az adójogi verseny elemzése feltárt egy törvénykezési versenynek kedvező indokot, az általános adójogi intézkedésekre alapozva, mégpedig, hogy az Európai Bíróság alapszabadságokkal kapcsolatos döntései nem gördítenek akadályt a tagállamok belső jogi rendszerének autonóm alakítása felé.<sup>33</sup> Ebből lesűrhetjük azt a következtetést, hogy a szubszidiaritásnak megfelelően az adófelsőjog mindenképpen a tagállamokat illeti meg. Azonban ez akkor helytálló, ha a piaci hozzáférés más tagállamokbeli áruk és személyek számára a nemzeti termékekkel és személyekkel egyenlő feltételek szerint biztosított, vagyis sem diszkrimináció, sem korlátozás nem létezik, és ennek következményeként az adott tagállamban a költségek – mint bérköltségek, tb. járulékok, adó költségek – közötti különbségek nem esnek az alapszabadságok körébe. Az indokolatlan diszkrimináció, vagy a megszorítások hiánya – mely az EU Bíróságának esetjoga szerint nem alapulhat a tényleges adókulcsok közötti pusztán különbségeken – így az egyetlen feltétele a társaságok közvetlen megadóztatása feletti nemzeti szuverenitás alkalmazásának a közösségi joggal való egyezés érdekében.<sup>34</sup>

Luca Cerioni álláspontja szerint<sup>35</sup> – és ezt összegzésként elfogadjuk – az adóverseny a Nemzetközi Adójogi Jelentési Minták (sztenderdek) bevezetésével és az Európai Bíróság esetjogával együtt hosszú távon hozzájárul a nemzeti adórendszerek közeledéséhez. A szubszidiaritás elvének értelmezése a nemzeti szuverenitásból vezethető le, vagyis abból az állításból, hogy az adóztatás a tagállamok kizárólagos hatáskörébe kell, hogy maradjon. A nemzeti szuverenitás elve arra utal, hogy a tagállamok szabadon versenghetnek egymással az általános társasági adórendszerük megalkotásában, tehát az effajta adójogi verseny tisztességesnek minősül.

<sup>32</sup> A szubszidiaritásról lásd még: Kecskés László: EU jog és jogharmonizáció, HVG-ORAC Lap – és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2003., 481.-510.o. és Fazekas J. (2012) EU – Jog i.m., 206-208.o. A szubszidiaritás elvét az EK Sz. 5.cikkében mondták ki a tagállamok, azzal a céllal, hogy a hatáskörök gyakorlása a hatékonyság érdekében az uniós polgárokhoz legközelebbi szinten történjen, és a Közösség ne gyakoroljon a szükségesnél több hatáskört. Ma a szubszidiaritás elve átkerült az Európai Unióról szóló (EUSz.) szerződésbe, (EUSz. 5.cikk (3) bekezdés) Fazekas (2012) i.m., 206.o.

<sup>33</sup> Luca Cerioni (2005) i.m., p.268.

<sup>34</sup> Luca Cerioni (2005) i. m. , p.268.

<sup>35</sup> Luca Cerioni(2005) i.m., p.268.

Az EUMSZ. 107.cikkéből levezethető, hogy kizárólag a speciális adójogi intézkedések tekintetében tiltott az adóverseny, ám az általános adójogi intézkedések vonatkozásában elfogadott.

A nemzeti szuverenitás elve kétségkívül megkívánja, hogy a közvetlen adók rendszerének megalkotási joga a tagállamoknál maradjon, viszont a kompetencia másik fajtája az EU intézményeit illeti, ugyanis annak eldöntése, hogy a tagállamok adójogi szuverenitásának gyakorlása torzulást okoz-e a piac működésében, már EU hatáskörbe tartozik. A beavatkozási lehetőség tehát csak ez utóbbi esetben illetné meg az EU-t, és nem automatikusan a szubszidiaritás elvéből következően.

#### 4. Konklúzió

A fentiekből következően leszűrhetjük azt a következtetést, hogy egy tagállam a szubszidiaritás elvére hivatkozással és a nemzeti szuverenitás alapján hirdethet adóversenyt, az adószintjét alacsonyan tarthatja, azonban nem alkalmazhat olyan speciális szabályokat az adórendszerében, amelyek az egységes belső piac torzulásához vezetnek, vagy nem alkalmazhat diszkriminatív szabályozást, vagy adóelkerülést elősegítő adópolitikát. Álláspontom szerint ez a szabály, vagyis az adóharmonizáció eredményei – elsődleges, másodlagos jogforrások,<sup>36</sup> – pedig mindenképpen a nemzeti adószuverenitás, a tagállami kompetencia és a szubszidiaritás elvének korlátozásaként foghatóak fel. Az elbírálás azonban nem lehet általános, mindenképpen egyedileg dönthető el, és ebben van nagy szerepe az Európai Unió Bíróságának.

Megállapíthatjuk azt is, hogy alacsony adókulcs esetében a Bizottság még nem lépett fel a tagállamokkal szemben, annál inkább egyes új adónemek bevezetésénél, amikor már nem egyszer kezdeményezett vizsgálatot. Az adószuverenitás elvéből, a szubszidiaritás elvéből következően a Bizottság tiszteletben tartja a tagállamok hatáskörét az alacsony adókulcsok alkalmazásánál, mindaddig teheti ezt, amíg az adószint nem valósít meg tisztességtelen adóversenyt, vagyis amíg nem kell érvényesíteni az Üzleti Adózás Magatartási Kódexében foglaltakat.

Ki kell emelni azonban azt a tényt, hogy az adóintézkedések formájában megvalósuló állami támogatások esetében erős korlátokba ütközik az adóverseny, mivel itt a Bizottság beavatkozása az EUMSZ. 107. cikke alapján adott. Az adókedvezmények formájában megvalósuló állami támogatást tilos nyújtani az Európai Unióban, a Bizottság ugyanis megtilthatja a tagállamok számára, hogy egyes vállalkozásaikat, vagy akár egyes gazdasági ágazataikat, vagy a külföldi befektetőket a közösségi érdekekkel ellentétes módon, előnyben részesítsék akár állami támogatás, akár adókedvezmény formájában.<sup>37</sup> Az adóintézkedések formájában megvalósuló állami támogatás a káros adóverseny egyik területe és

<sup>36</sup> Valamint az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe, amely nem jogforrás, nincsen szankciója, de a tagállamok önkéntes jogkövetéssel alkalmazzák, így mércét jelent a káros adóverseny megítélésénél.

<sup>37</sup> Lásd: Bizottsági Közlemény az EUMSZ. 107.cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról (és példáiról) C/2016/2946.OJ.C.262,19.07-2016.pp1-50.

kategóriája is, azonban ebben az esetben a beavatkozást nem az Üzleti Adózás Magatartási Kódexébe ütköző magatartás indokolja. Az adóverseny ezen területének korlátját, és a Bizottság beavatkozását itt az az előírás indokolja, mely szerint az állami támogatás a versenyjog területére és nem az adójog területére tartozik. Ebben az esetben a Bizottság tehát az EUMSZ. 107.cikke alapján korlátozhatja a tagállam tisztességtelen adóversenyre is utaló jogalkotását, az adókedvezmények és más adóintézkedések formájában megvalósuló állami támogatás esetében. A Bizottság korlátozó fellépése ebben az esetben kötelező, felhatalmazása a versenyjog területe miatt van, ám az intézkedése az adószuverenitás korlátozásával is együtt jár.

Összefoglalva a fenti gondolatokat tehát megállapíthatjuk, hogy a káros adóversenyre vonatkozó dokumentumok – az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe és az OECD Káros adóversenyről szóló Jelentése – korlátozzák az adóversenyt. Ez a korlát azonban nem egyértelmű és nyilvánvaló, hiszen a káros adóversenyt megvalósító magatartások beazonosításában segítenek, egyebekben az aláíró államok belátására bízzák a döntést az előírások követésénél. A jogszabályi kikényszerítés és végrehajthatóság azonban hiányzik ezen dokumentumoknál. Más kérdés, hogy 2004-ben Magyarország Európai Unió csatlakozásánál a jogharmonizációs kötelezettségeink körében előírta az Európai Unió számunkra a még harmonizálandó területeket, és ezek között szerepelt a káros adóversenyt előidéző – külföldieknek adott - befektetési, beruházási adókedvezmények 2011-ig történő kifuttatásának kötelezettsége, vagy éppen az offshore cégek alapítására vonatkozó szabályozás megszüntetése. Ebből pedig leszűrhetjük azt a következtetést, hogy ezen dokumentumoknak mégis van jelentősége az adóverseny korlátozásánál.

Leszűrhetjük azt a következtetést is, hogy a szubszidiaritás elvéből még nem következik közvetlenül a beavatkozás szükségessége, tehát maga az a lehetőség, hogy a szubszidiaritás elvének alkalmazása miatt az Európai Unió beavatkozik és korlátozza az adóintézkedéseket vagy az adóversenyt. Ehhez mindenképpen olyan magatartásra, vagy adóintézkedésre van szükség, mely az egységes belső piac működését veszélyezteti vagy sérti, versenytorzító hatású, diszkriminatív, vagyis megfelel a káros adóversenyt előidéző valamely fentiekben ismertetett magatartásnak.

---

---